

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Vytvoření metodiky pro účtování a vykazování dlouhodobého majetku
včetně jeho technického zhodnocení**

Jana Šanderová

© 2022 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jana Šanderová

Ekonomika a management

Název práce

Vytvoření metodiky pro účtování a vykazování dlouhodobého majetku včetně jeho technického zhodnocení

Název anglicky

Elaboration of Methodology for Accounting and Reporting Fixed Assets Including their Technical Appreciation

Cíle práce

Vytvoření metodického pokynu pro oceňování a účtování dlouhodobého majetku včetně technického zhodnocení.

Metodika

Na základě prostudované literatury a právních předpisů vztahujících se k problematice bude sestavena literární rešerše. V této části práce budou vymezeny základní pojmy a postupy včetně účtování vztahující se k problematice. V praktické části práce bude popsán stav oceňování dlouhodobého majetku včetně technického zhodnocení u některé vybrané účetní jednotky. Následně bude vytvořen metodický pokyn k oceňování a účtování dlouhodobého majetku včetně jeho technického zhodnocení.

Doporučený rozsah práce

30 až 40 stran

Klíčová slova

Účetnictví, dlouhodobý majetek, technické zhodnocení, oceňování, odpisy, oprávk, opravy,, organizační složka státu

Doporučené zdroje informací

ČESKO. ZÁKONY ATD. *Účetnictví nevýdělečných organizací 2017 : zákon, vyhláška, standardy, zmena zákona od 1.1. 2017 /*. Ostrava: Sagit, 2017. ISBN 978-80-7488-207-4.

CHALUPA, R. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7263-862-8.

LANDA, M. *Podnikové účetnictví*. Ostrava: Key Publishing, 2014. ISBN 978-80-7418-219-8.

RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka : průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2019*. Olomouc: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-192-5.

RYSKA, J. *Vliv globalizace na oceňování majetku pro finanční účetnictví*. Praha: ČZU, 2002.

SVACHINA, P. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

Předběžný termín obhajoby

2021/22 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Pavel Štáfek, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 21. 9. 2021

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 5. 10. 2021

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 14. 03. 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Vytvoření metodiky pro účtování a vykazování dlouhodobého majetku včetně jeho technického zhodnocení" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské 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 uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne _____

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala svému vedoucímu práce Ing. Pavlu Štáfkovi, Ph.D. za jeho připomínky a cenné rady, které mi velmi pomohly s dokončením této bakalářské práce, dále bych chtěla poděkovat své rodině za trpělivost a podporu. V neposlední řadě svému vedoucímu Ing. Jiřímu Vaňkovi a svému kolegovi Ing. Petru Minaříkovi za poskytnutí veškerých příloh a odborných rad z praxe.

Vytvoření metodiky pro účtování a vykazování dlouhodobého majetku včetně jeho technického zhodnocení

Abstrakt

Cílem této práce je ve vybrané organizační složce státu posouzení správnosti účtování a evidence dlouhodobého majetku včetně jeho technického zhodnocení a na základě poznatků vytvoření metodiky pro účtování a vykazování dlouhodobého majetku včetně jeho technického zhodnocení. Tato práce se skládá ze dvou hlavních částí, a to z části teoretické a z části praktické.

Teoretická část je podkladem pro praktickou část práce, kde je na základě prostudované literatury a právních předpisů systematicky sestavena literární rešerše. V literární rešerši jsou objasněny právní předpisy a prováděcí vyhlášky, kterými se organizační složka řídí. Dále pak literární rešerše definuje dlouhodobý majetek a jeho členění dle zákona o účetnictví a odborné literatury.

Praktická část práce se zaměřuje na kontrolu správnosti účtování a zařazení dlouhodobého majetku na konkrétních deseti účetních případech, které se řeší v účetní jednotce Finanční analytický úřad. Tato část obsahuje i účetní případy, které v účetní jednotce neproběhly, ale v nejbližší době a s největší pravděpodobností proběhnou. Pokyny pro účtování jsou vždy jednotlivě vytvořeny ke každému zvolenému účetnímu případu.

Postupy jsou v závěru práce ohodnoceny a v případě nejasností jsou navrženy možné opatření k jejich redukci až eliminaci.

Klíčová slova: účetnictví, dlouhodobý majetek, technické zhodnocení, oceňování, odpisy, oprávký, opravy, organizační složky státu.

Elaboration of methodology for accounting and reporting fixed assets including their technical appreciation

Abstract

The aim of this thesis is to assess the accuracy of accounting and registration of fixed assets in a selected organizational unit of the state, including its technical evaluation based on the knowledge of creating a methodology for accounting and reporting of fixed assets, including its technical evaluation. This work consists of two main parts, namely the theoretical part and the practical part.

The theoretical part is the basis for the practical part of the work, where a literature search is systematically compiled on the basis of the studied literature and legal regulations. The literature search clarifies legal regulations and implementing regulations that govern the organizational unit. Furthermore, the literature search defines fixed assets and their classification according to the Act on Accounting and Professional Literature.

The practical part of the work focuses on checking the correctness of accounting and classification of fixed assets on ten specific accounting cases, which are processed in the financial unit Financial Analytical Office. This part also includes accounting cases that have not taken place in the accounting unit, but in the nearest future and most probably will take place. Accounting instructions are always created individually for each selected accounting case.

The procedures are evaluated at the end of the work and possible measures to reduce or eliminate them are suggested in case of ambiguities.

Keywords: accounting, fixed assets, technical improvement, valuation, depreciation, amortization, repairs, organizational units of the state.

Obsah

1	Úvod	11
2	Cíl práce a metodika	12
2.1	Cíl práce	12
2.2	Metodika	12
3	Vymezení základních pojmů	13
3.1	Základní právní úprava	13
3.1.1	Prováděcí vyhlášky	13
3.1.2	České účetní standardy	14
3.2	Definice dlouhodobého majetku	15
3.2.1	Dlouhodobý nehmotný majetek	15
3.2.2	Dlouhodobý hmotný majetek	19
3.2.3	Dlouhodobý finanční majetek	24
3.2.4	Dlouhodobé pohledávky	25
3.3	Technické zhodnocení DNM a DHM, opravy a udržování	25
3.4	Oceňování	27
3.4.1	Oceňování DNM, DHM při jeho pořízení	27
3.4.2	Oceňování v průběhu užívání DNM, DHM a při jeho vyřazení	28
3.5	Inventarizace	33
4	Vlastní práce	35
4.1	Představení vybrané organizační složky státu	35
4.2	Metodický pokyn pro účtování majetku – oprava a udržování versus technické zhodnocení	37
4.2.1	Provedení slaboproudých a silnoproudých prací	37
4.2.2	Venkovní okenní fólie	39
4.2.3	Nákup firewallů	40
4.2.4	Provedení prací k IS ELO DMS	41
4.2.5	Výměna oken	42
4.2.6	Žaluzie	44
4.2.7	Trezor	45
4.2.8	Lino/Koberec	46
4.2.9	Sádrokartonová příčka	47
5	Výsledky a diskuze	49

6	Závěr	51
7	Seznam použitých zdrojů	53
8	Seznam obrázků a zkratk.....	55
8.1	Seznam obrázků.....	55
8.2	Seznam použitých zkratk	55
9	Přílohy.....	57
9.1	Dlouhodobý majetek odpisovaný / neodpisovaný	57
9.2	Odpisové skupiny a jejich doba odpisování	57
9.3	Odpisové skupiny a jejich roční sazby v % u rovnoměrného odpisování	57
9.4	Odpisové skupiny a jejich příslušné koeficienty u zrychleného odpisování.....	58
9.5	Směrná účtová osnova	58

1 Úvod

Účtování a vykazování dlouhodobého majetku, který tvoří významnou část aktiv, není tak jednoznačné, jak se na první pohled může zdát. Je důležité správně rozhodnout, za jakých okolností se jedná o majetek, který zvyšuje stálá aktiva. Naopak kdy se jedná o opravu nebo údržbu a účtuje se o nákladech. V práci jsou objasněny některé metodické pokyny účtování dlouhodobého majetku včetně jeho technického zhodnocení v organizační složce státu. V rámci práce je popsáno účtování a vykazování dlouhodobého majetku včetně jeho technického zhodnocení v organizační složce státu konkrétně ve Finančním analytickém úřadu.¹ Práce je rozdělena na dvě části. Teoretická část je zaměřena na obecné informace, které se týkají dané problematiky, a je psána formou literární rešerše. Další částí této práce je část praktická, kde je problematika prozkoumána na konkrétních účetních případech.

Jsem zaměstnankyní účetní jednotky Finanční analytický úřad na pozici účetní. Tato problematika mě velice zajímá. Téma jsem si vybrala z důvodu nepřesné úpravy ve vnitřních předpisech. Věřím, že tato práce, přinejmenším její praktická část, ve které je vytvořena metodika pro účtování a vykazování dlouhodobého majetku včetně jeho technického zhodnocení, bude úřadu přínosem.

¹ Organizační složka státu Finanční analytický úřad je správním úřadem České republiky, úřadem nadřízeným je Ministerstvo financí a plní funkci finanční zpravodajské jednotky.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem této práce je vytvoření metodiky účtování a vykazování dlouhodobého majetku včetně jeho technického zhodnocení.

Dílčí cíl práce obsahuje stanovení podmínek účtování a objasnění pojmů na základě zpracované literární rešerše a porovnání účetních případů z praxe.

Mezi dílčí cíle práce patří posouzení a vysvětlení dané problematiky. Dalším dílčím cílem je posouzení správnosti nastavení metodických pokynů k účtování o dlouhodobém majetku v organizační složce státu na základě právních předpisů tak, aby byl zachován věrný, poctivý obraz účetnictví.

2.2 Metodika

V první teoretické části této práce na základě prostudované literatury a právních předpisů, které se vztahují k problematice, je sestavena literární rešerše, kde jsou vymezeny pojmy dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, drobný hmotný a nehmotný majetek včetně oceňování a dlouhodobý finanční majetek. Do literární rešerše je zahrnuto technické zhodnocení dlouhodobého majetku jak hmotného, tak i nehmotného a jeho vyřazení z evidence. Další pojmy jako nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek jsou v práci také objasněny. Účet oprav a udržování je zařazen do literární rešerše, protože je nezbytný k pochopení této problematiky.

Druhá část bakalářské práce je zaměřena na danou problematiku v účetní jednotce Finanční analytický úřad a na vytvoření metodiky pro účtování a vykazování dlouhodobého majetku včetně jeho technického zhodnocení v již zmiňované účetní jednotce. Při vytváření metodiky jsou zanalyzovány příklady z praxe (dále jen „účetní případy“). Tyto účetní případy jsou řešeny v účetní jednotce Finanční analytický úřad. Není v těchto účetních případech jednoznačné, za jakých podmínek je majetek účtován na účty dlouhodobého majetku včetně jeho technického zhodnocení, a ve kterém případě je účtováno na účet opravy a udržování.

3 Vymezení základních pojmů

Před vytvořením metodiky pro účtování a vykazování dlouhodobého majetku včetně jeho technického zhodnocení pro organizační složku státu je nutné vymezit základní pojmy týkající se dané problematiky.

3.1 Základní právní úprava

Účtování a oceňování dlouhodobého majetku včetně jeho technického zhodnocení je v České republice vykonáváno na základě zákona, prováděcích vyhlášek a českých účetních standardů.

V České republice se účtuje dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále zákon o účetnictví), a jeho provádějících vyhlášek. Jedná se o národní předpis, který nemusí respektovat mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Účetní jednotky jsou podle § 4 odst. 8 zákona o účetnictví především povinny dodržovat směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky (Juráňová, Juhászová, 2017, s. 14). Zákon o účetnictví stanovuje podmínky zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu. Zjišťováním záznamů se rozumí shromáždění účetních záznamů od vybraných účetních jednotek nebo jiných účetních jednotek, které stanoví tento zákon nebo zvláštní právní předpis. Účetní jednotky jsou povinny předávat účetní záznamy centrálnímu systému účetních informací státu (dále jen „CSÚIS“). Funkci zjišťování záznamů provádí Ministerstvo financí České republiky. CSÚIS zajišťuje monitorovací, kontrolní, metodickou a zjišťovací funkci vybraným účetním jednotkám. Vybranou účetní jednotkou se rozumí organizační složka státu, státní fondy, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb.).

3.1.1 Prováděcí vyhlášky

Prováděcí vyhlášky jsou sepsány pro různé typy účetních jednotek. Vydává je Ministerstvo financí České republiky (dále jen „MFČR“). Pro tuto práci je důležité zmínit některé z nich.

K zákonu o účetnictví, jak už je výše zmíněno, existuje několik prováděcích vyhlášek. Těmito vyhláškami se rozumí vyhlášky:

- vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,

- vyhláška č. 502/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 503/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví pro zdravotní pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 504/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví pro nepodnikatelské subjekty, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.

Kromě vyhlášek, které provádějí zákon o účetnictví, existují i vyhlášky, které upravují určité činnosti probíhající v rámci vedení účetnictví. K těmto prováděcím vyhláškám je řazena:

- vyhláška č. 312/2014 Sb., která řeší sestavování účetních výkazů za Českou republiku,
- vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech a jejich předávání do CSÚIS,
- vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků,
- vyhláška 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných jednotek.

3.1.2 České účetní standardy

K některým výše uvedeným vyhláškám vydává Ministerstvo financí České republiky řadu českých účetních standardů (dále jen „ČÚS“). Pro jednotlivé účetní jednotky jsou vydávány různé ČÚS. Pro vybrané účetní jednotky k vyhlášce č. 410/2009 Sb., jsou uveřejněné ČÚS č. 701 až 710.

Těmito ČÚS se řídí organizační složky státu, obce, kraje, hl. město Praha, příspěvkové organizace, státní fondy a další vybrané účetní jednotky.

Pro praktickou práci jsou vyhovující pouze tyto dva ČÚS, které se k dané problematice vztahují. Ostatní ČÚS se vztahují k jiným problematikám, které nejsou předmětem této práce.

ČÚS č. 708 má za cíl ujasnit obecná pravidla a základní postupy odpisování dlouhodobého majetku (Juráňová, Juhászová, 2017, s. 567).

ČÚS č. 710 upravuje obecná pravidla k postupům účtování a také oceňování o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku (Juráňová, Juhászová, 2017, s. 177).

3.2 Definice dlouhodobého majetku

Dlouhodobým majetkem se rozumí majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok. To znamená, že je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost (Ryneš, 2019, s. 118).

Tvoří jednu z nejvýznamnějších položek aktiv v rozvaze každé účetní jednotky. Dlouhodobý majetek je členěn dále na dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční (Landa, 2014, s. 73).

Mezi znaky hmotného a nehmotného majetku patří jeho opotřebenosti, které je vyjádřeno odpisem. Odpis je opotřebenosti majetku vyjádřené v peněžních jednotkách. Pro dlouhodobý majetek je velmi důležitá i oblast jeho technického zhodnocení a oprav (Chalupa, Kadlec, Pilátová, 2014, s. 54).

Jestliže tvoří majetek významnou část aktiv, je proto nutné ho správně identifikovat a správně na účty zaúčtovat (Juráňová, Juhászová, 2017, s. 180).

Ve směrné účtové osnově je vymezen dlouhodobý majetek v účtové třídě 0 – Dlouhodobý majetek a v účtových skupinách (ÚZ účetnictví ÚSC, kontrola, 2017, s. 163):

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek,
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný,
- 03 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek neodpisovaný,
- 04 – Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek,
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek,
- 06 - Dlouhodobý finanční majetek,
- 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku,
- 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.

3.2.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, který je nehmotné povahy. Musí splnit určitou hranici pro zařazení do této skupiny (§ 11 vyhlášky č. 410/2009 Sb.).

Pro dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen „DNM“) je stanovena hranice podle účetních předpisů v částce vyšší než 60.000 Kč (§ 11 vyhlášky č. 410/2009 Sb.).

V rozvaze je tato položka DNM označována číslem „A.I. Dlouhodobý nehmotný majetek“ a obsahuje (§ 11 vyhlášky č. 410/2009 Sb.):

- **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,**
- **software,**
- **ocenitelná práva,**
- **povolenky na emise,**
- **preferenční limity.**

Dále položka DNM obsahuje drobný dlouhodobý nehmotný majetek, ostatní DNM, nedokončený DNM, poskytnuté zálohy na DNM a DNM určený k prodeji. Technické zhodnocení DNM patří také do této položky, jehož ocenění převyšuje částku 60.000 Kč. DNM se stává majetek, který je způsobilý k užívání. Majetek je tedy vyřazen z nedokončeného DNM jinak také z pořízeného majetku a zařazen do majetku, který je v užívání. Stejný postup se využívá i pro technické zhodnocení majetku. Výjimku tvoří drobný dlouhodobý nehmotný majetek, který je rozepsán v nadcházející kapitole. V případě zavedení majetku do užívání se následující měsíc zahajuje odpisování majetku (ÚZ účetnictví ÚSC, kontrola, 2017, s. 69).

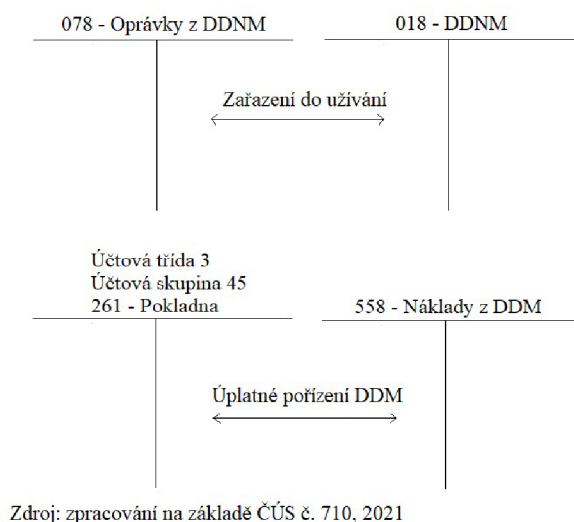
Drobný dlouhodobý nehmotný majetek

Drobný dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen „DDNM“). V rozvaze je DDNM na položce číslo „A.I.5 Drobný dlouhodobý nehmotný majetek“. Syntetický účet pro DDNM je 018 (§ 11 vyhlášky č. 410/2009 Sb.).

DDNM je majetek, jehož hranice nepřevyšuje částku 60.000 Kč, ale doba jeho použitelnosti je delší než jeden rok. Spodní hranice je dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. stanovena na 7.000 Kč. Účetní jednotka může tuto spodní hranici snížit vnitřním předpisem (ÚZ účetnictví ÚSC, kontrola, 2017, s. 69).

DDNM se neúčtuje na účet nedokončený DNM, protože při účtování se majetek zařadí rovnou do užívání. Majetek se neodpisuje, jeho celá vstupní cena se účtuje do nákladů rovnou při pořízení v případě úplatného pořízení DDNM (§ 11 vyhlášky č. 410/2009 Sb.).

Obrázek 1: Úplatné pořízení DDNM



Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek, který se jinak nazývá též evidenční dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen „EVNM“). EVNM je majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok. Dle § 11 vyhlášky 410/2009 Sb. bodu 6 b obsahuje majetek, který nelze zařadit na jiné položky dlouhodobého nehmotného majetku bez ohledu na výši ocenění. Účtování takového majetku potom vypadá tak, že na stranu má dáti (dále jen „MD“) se účtuje nákladový účet 518 – Služby a na stranu dal (dále jen „D“) v případě pořízení majetku nákupem účet 321 – Dodavatelé. Souvztažně se účtuje na účty podrozvahové, které se neevidují v rozvaze (ÚZ účetnictví ÚSC, kontrola, 2017, s. 69).

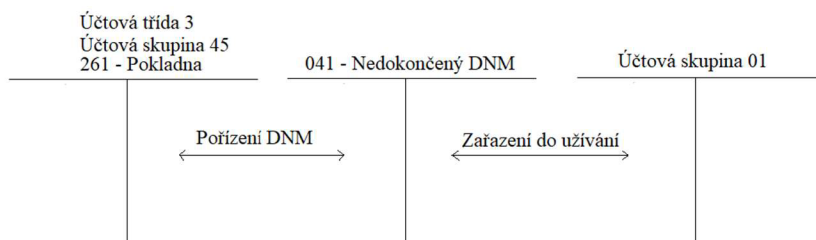
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

Při pořízení majetku se účtuje právě přes pomocný účet 041 na stranu MD oproti příslušnému účtu účtové třídy 3, účtové skupiny 45, nebo účtu 261 – Pokladna, s výjimkou pořízení DNM z titulu vlastních zdrojů nebo z titulu vytvoření vlastní činnosti na stranu D (ÚZ účetnictví ÚSC, kontrola, 2017, s. 337). V případě, že je majetek způsobilý k užívání, účetní jednotka účtuje o ocenění tohoto majetku pomocí účtu nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek (Chalupa, Kadlec, Pilátová, 2014, s. 68). Při zařazení do užívání je účtováno z účtu 041 na stranu D a souvztažně na stranu MD s příslušným majetkovým účtem účtové skupiny 01 (ÚZ účetnictví ÚSC, kontrola, 2017, s. 337).

Na tomto účtu se shromažďují veškeré náklady, které souvisejí s pořízením majetku a vstupují do ocenění DNM. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek zachycuje průběh vlastního pořízení (Chalupa, Kadlec, Pilátová, 2014, s. 64).

Pořízení DNM **nákupem** se skládá z ceny pořízení, která je zaplacená buď hotově z pokladny, nebo nákupem na fakturu (Chalupa, Kadlec, Pilátová, 2014, s. 64). Náklady související s pořízením majetku se nacházejí v kapitole č. 3.4.1. – Oceňování DNH a DHM při jeho pořízení.

Obrázek 2: **Pořízení DNM nákupem**

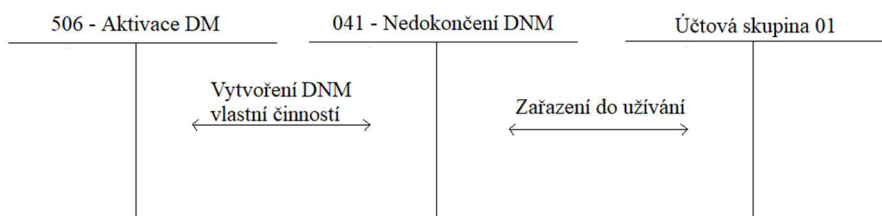


Zdroj: zpracování na základě ČÚS č. 710, 2021

Pořízení DNM **vlastní činností** obsahuje (Chalupa, Kadlec, Pilátová, 2014, s. 62):

- vnitropodnikové plnění, což jsou **vlastní náklady** nebo **reprodukční pořizovací cena**,
- **vedlejší náklady**, které souvisejí s pořízením majetku například mzdové náklady.

Obrázek 3: **Pořízení DNM vlastní činností**

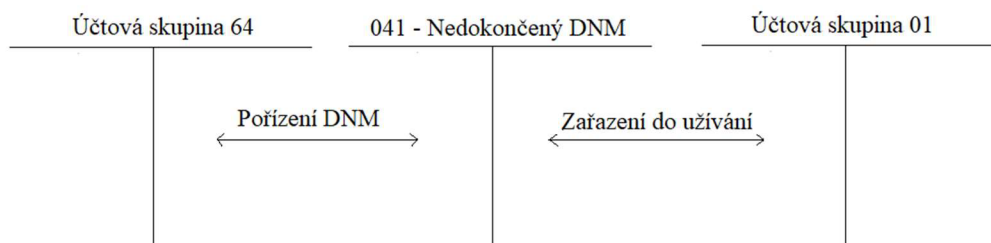


Zdroj: zpracování na základě ČÚS č. 710, 2021

Při pořízení DNM **darováním** je majetek oceňován reprodukční pořizovací cenou. Do této ceny se zahrnují (Chalupa, Kadlec, Pilátová, 2014, s. 64):

- **externí náklady** související s pořízením majetku,
- **náklady ve vlastní režii**, které jsou součástí pořízení majetku.

Obrázek 4: Pořízení DNM darem

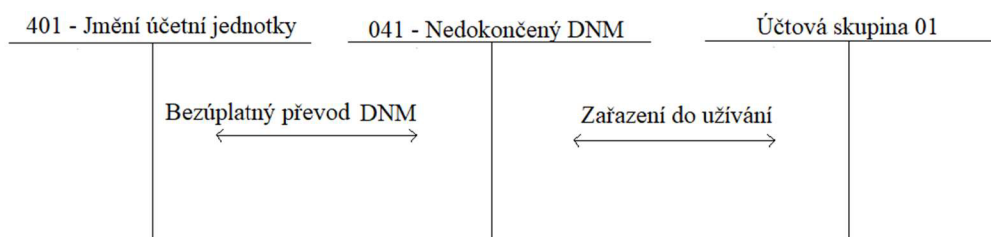


Zdroj: zpracování na základě ČÚS č. 710, 2021

Pořízení DNM bezúplatným převodem mezi OSS

V případě majetku, který byl pořízen bezúplatným převodem mezi vybranými účetními jednotkami, účetní jednotka oceňuje daný majetek v návaznosti na výši ocenění předcházející účetní jednotky (§ 25 zákona č. 563/1991 o účetnictví)

Obrázek 5: Pořízení DNM bezúplatným převodem



Zdroj: zpracování na základě ČÚS č. 710, 2021

3.2.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dle ustanovení § 14 odst. 3 vyhlášky 410/2009 Sb. dlouhodobým hmotným majetkem (dále jen „DHM“) se rozumí majetek:

- bez ohledu na výši jejich ocenění a dobou použitelnosti**, patří sem nemovité věci, které se člení na (Ryneš, 2019, s. 105–107):
 - **pozemky**,

- **stavby**, které se dále dělí na stavby ve smyslu stavebního zákona, právo stavby, bytové a nebytové prostory, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť a technické rekultivace,
 - **ložiska nevyhrazeného nerostu** nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku,
 - **kulturní předměty**,
 - **předměty drahých kovů.**
- b) samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí** je DHM odpisovaný tzn., že se postupně opotřebovává. Jeho doba použitelnosti je delší než jeden rok. Zařazuje se do DHM od výše jeho ocenění, která je stanovena vyhláškou č. 410/2009 Sb. pro některé vybrané účetní jednotky,
- c) pěstitelské celky trvalých porostů** s dobou plodnosti delší než 3 roky se rozumějí:
- **ovocné stromy** vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,
 - **ovocné keře** vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1 000 keřů na 1 ha,
 - **trvalý porost chmelnic a vinic**,
- d) drobný dlouhodobý hmotný majetek** s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. od 3.000 Kč do 40.000 Kč,
- e) ostatní dlouhodobý hmotný majetek**,
- f) nedokončený dlouhodobý majetek** je majetek, který je pořízen, ale ještě není zařazen do užívání,
- g) poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku** reprezentují dlouhodobé a krátkodobé pohledávky z titulu poskytnutých záloh na pořízení DHM,
- h) dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji.**

DHM se stává majetek, který je způsobilý k užívání. U majetku, který je uvedený do stavu způsobilému k užívání, jsou splněny technické funkce a také povinnosti vyplývající z právních předpisů. Majetek je tedy vyřazen z nedokončeného DHM jinak také z pořízeného majetku a zařazen do majetku, který je v užívání. Stejný postup se využívá i pro technické zhodnocení hmotného majetku. Výjimku tvoří drobný dlouhodobý hmotný majetek, kde je výše ocenění majetku rozdílná. Drobný dlouhodobý hmotný majetek je

rozepsán v nadcházející kapitole. V případě zavedení majetku do užívání se následující měsíc zahajuje odpisování majetku (ÚZ účetnictví ÚSC, kontrola, 2017, s. 72).

Drobný dlouhodobý hmotný majetek

Obsahové vymezení je uvedeno v § 14 odst. 6 vyhlášky 410/2009 Sb. Tato položka v rozvaze obsahuje hmotné movité věci a jejich soubory, které jsou vystiženy samostatným technicko-ekonomickým určením.

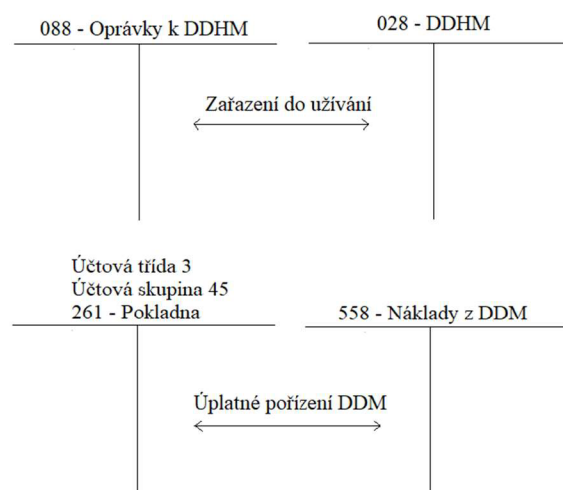
Drobný dlouhodobý hmotný majetek (dále jen „DDHM“) se účtuje do účtové skupiny 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný konkrétně na účet 028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek. Doba použitelnosti DDHM je delší než jeden rok, ale nedosahuje výše ocenění pro DHM, které je stanoveno právními předpisy (§ 14 vyhlášky č. 410/2009 Sb.).

Při vydání DDHM do užívání se účtuje na vrub nákladů. Nákup DDHM se účtuje na vrub nákladů 558 – Náklady z pořízení dlouhodobého hmotného majetku a souvztažně na účet skupiny 02 a tím je účet 028 – „DDHM“ oproti 088 - „Oprávký“ (ČÚS č. 710).

Za DDHM se považují (Nejezchleb, Schneiderová, 2017, s. 51):

- a) **předměty z drahých kovů**, pokud nejsou DHM bez ohledu na výši pořizovací ceny,
- b) **věci pořízené formou finančního leasingu** nebo **bezúplatně převzaté**, u kterých ocenění nepřevyšuje hranici pro účtování na DHM stanovenou právními předpisy,
- c) **věcná břemena k pozemku a stavbě** s výjimkou užívacího práva, pokud nejsou účtována jako součást ocenění v rámci položky „Stavby“ nebo „Zásoby“, u kterých ocenění nepřevyšuje hranici pro účtování na DHM.

Obrázek 6: Úplatné pořízení DDHM



Zdroj: zpracování na základě ČÚS č. 710, 2021

Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

Ostatní jinak zvaný také evidenční dlouhodobý hmotný majetek (dále jen „EVHM“). Doba použitelnosti je delší než jeden rok, ale výše ocenění nepřesahuje hranici pro evidenci a účtování na drobném dlouhodobém majetku, kterou si účetní jednotka stanovila. Při účtování EVHM na stranu MD se přiřadí účet 501 – Spotřeba materiálu a na stranu D při pořízení nákupem od dodavatele účet 321 – Dodavatelé. Souvztažně se účtuje na podrozvahové účty. To znamená, že se tyto účty neevidují v rozvaze, ale v příloze (ÚZ účetnictví ÚSC, kontrola, 2017, s. 163).

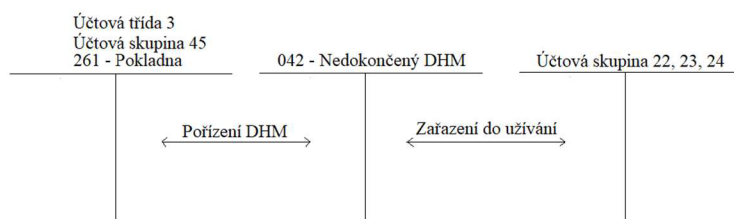
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

Při pořízení majetku se účtuje přes pomocný účet 042 na stranu MD oproti příslušnému účtu účtové třídy 3, účtové skupiny 45, nebo účtu 261 – Pokladna, s výjimkou pořízení DNM z titulu vlastních zdrojů nebo z titulu vytvoření vlastní činnosti na stranu D. Pomocí účtu nedokončený dlouhodobý hmotný majetek se zařazuje majetek do užívání, tím se stává způsobilý k odpisování. Při zařazení do užívání je účtováno z účtu 042 na stranu D a souvztažně na stranu MD příslušný majetkový účet účtové skupiny 02 nebo 03 (ÚZ účetnictví ÚSC, kontrola, 2017, s. 340).

Na účtu nedokončený dlouhodobý hmotný majetek se zachycuje proces pořízení DHM. Shromažďují se zde veškeré náklady, které souvisí s pořízením majetku a které jsou součástí jeho ocenění. Obsahuje tedy nejen související náklady, ale i vlastní cenu majetku (Chalupa, Kadlec, Pilátová, 2014, s. 64).

Pořízení DHM **nákupem** se skládá z ceny pořízení, která je zaplacená buď hotově z pokladny, nebo nákupem na fakturu (Chalupa, Kadlec, Pilátová, 2014, s. 65). Do nákladů, které souvisejí s pořízením majetku a jsou součástí jeho ocenění, se řadí náklady, které jsou zmiňovány v předchozí kapitole u pořízení DNM nákupem.

Obrázek 7: **Pořízení DHM nákupem**

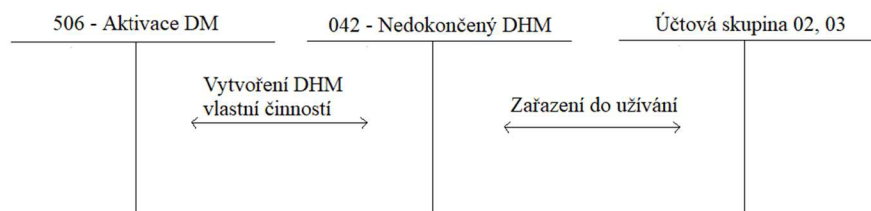


Zdroj: zpracování na základě ČÚS č. 710, 2021

Pořízení DHM **vlastní činností** obsahuje (Chalupa, Kadlec, Pilátová, 2014, s. 65):

- vnitropodnikové plnění což jsou vlastní náklady,
- vedlejší náklady, které souvisejí s pořízením majetku (mzdové náklady).

Obrázek 8: **Pořízení DHM vlastní činností**

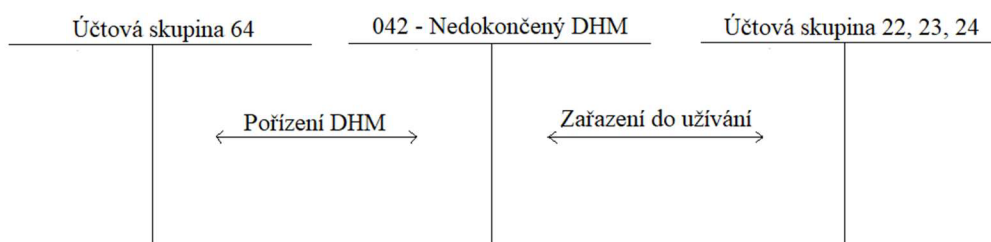


Zdroj: zpracování na základě ČÚS č. 710, 2021

Při pořízení DHM **darováním** je majetek oceňován reprodukční pořizovací cenou. Do této ceny se zahrnují (Chalupa, Kadlec, Pilátová, 2014, s. 65):

- externími náklady související s pořízením majetku,
- náklady ve vlastní režii, které jsou součástí pořízení majetku.

Obrázek 9: **Pořízení DHM darem**

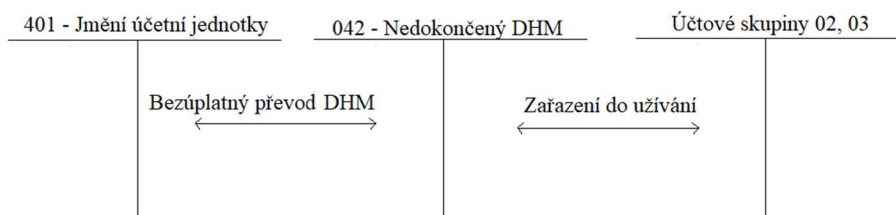


Zdroj: zpracování na základě ČÚS č. 710, 2021

Pořízení DHM bezúplatným převodem mezi OSS

Pořízení DHM bezúplatným způsobem se oceňuje stejným způsobem jako u DNM. Způsob ocenění je popsán v kapitole č. 3.2.1 o dlouhodobém nehmotném majetku.

Obrázek 10: **Bezúplatný převod DHM**



Zdroj: zpracování na základě ČÚS č. 710, 2021

3.2.3 Dlouhodobý finanční majetek

Podle § 17 vyhlášky č. 410/2009 Sb. se dlouhodobým finančním majetkem (dále jen „DFM“) rozumí:

- a) cenné papíry,
- b) vklady majetkového charakteru,
- c) cenné papíry úvěrového charakteru – dluhopisy,
- d) nemovitosti, zlato, šperky a umělecké předměty nakoupené za účelem obchodování nebo pronájmu,
- e) dlouhodobé půjčky.

DFM jsou tedy finanční investice. Finanční investice jsou dlouhodobého charakteru, u nichž je doba držení delší než 1 rok a řadí se do účetní skupiny 06 (§ 17 vyhlášky č. 410/2009 Sb.):

- 061 – majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem,
- 062 – majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem,
- 063 – dlužné cenné papíry držené do splatnosti,
- 067 – dlouhodobé půjčky,
- 068 – termínované vklady dlouhodobé,
- 069 – ostatní DFM.

Praktická část práce je zaměřena na DHM a DNM, proto není DFM více rozebírán.

3.2.4 Dlouhodobé pohledávky

Do rozvahové položky dlouhodobých pohledávek spadají (§ 19 vyhlášky č. 410/2009 Sb.):

- 462 - poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé, u kterých je doba splatnosti delší než jeden rok,
- 464 - dlouhodobé pohledávky z postoupených úvěrů, u kterých je doba splatnosti delší než jeden rok,
- 465 - dlouhodobé poskytnuté zálohy a závdavky, které budou zúčtovány za více než jeden rok,
- 466 - dlouhodobé pohledávky z ručení, které se vyskytují u OSS a územních samosprávných celků s dobou splatnosti delší než jeden rok,
- 469 - ostatní dlouhodobé pohledávky s dobou splatnosti delší než jeden rok.

3.3 Technické zhodnocení DNM a DHM, opravy a udržování

Technické zhodnocení

Technické zhodnocení představuje kvalitativní a kvantitativní změny na daném majetku. Jsou to zásahy do majetku, který je uveden v užívání, se změnou technických parametrů, jeho účelu. V případě rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti včetně nástaveb, přístaveb nebo stavebních úprav, pokud splňují výši ocenění pro zařazení do DM stanovenou právními předpisy, se opět jedná o technické zhodnocení majetku (Nejezchleb, Schneiderová, 2017, s. 222).

Mohou to být výdaje na nástavby, přístavby a stavební úpravy. Dále rekonstrukce nebo modernizace na stávajícím majetku.

Technicky se může zhodnotit jak majetek hmotný, tak i nehmotný. Účtování technického zhodnocení je obdobné jako účtování o DHM a DNM. Při pořízení účtuje účetní jednotka na stranu MD 041/042 - Nedokončený DNM/DHM. Na stranu D účtuje účetní jednotka podle toho, jakým způsobem bylo technické zhodnocení pořízeno. V případě nákupu od dodavatele to je účet 321 - Dodavatelé. Při zařazení do užívání je účtováno na stranu MD příslušný majetkový účet a na stranu D 041/042 - Nedokončený DNM/DHM (Landa, 2014, s. 90-91).

Často dochází k nevhodnému vyhodnocení změny na majetku, zda jde o technické zhodnocení nebo opravu majetku. V případě účtování technického zhodnocení se vstupní cena majetku zvýší, tato cena se stává oceněním majetku a nelze ho zařadit jednorázově jako přímý náklad (Landa, 2014, s. 90).

Zásah do majetku, při které dojde ke změně účelu nebo změnu technických parametrů, se nazývá rekonstrukce majetku. Je nutné zkoumat, do jaké míry jsou ovlivněny kvalitativní znaky majetku. Technické zhodnocení není vyvoláno pouze změnou materiálu, který je použit, ale ani tam kde je prvotním cílem provedení opravy majetku. Za technické zhodnocení se tedy nepovažuje například příliš častá výměna dřevěných oken za okna plastová, jsou-li zachovány rozměry otvorů oken a počty okenních vrstev (Chalupa, Kadlec, Pilátová, 2014, s. 69).

Opravy a udržování

Účet opravy a udržování se řadí do nákladů z činnosti. Promítá se tedy do výkazu zisku a ztráty. Účet 511 – Opravy a udržování je členěn do nákladů, ovlivňuje tedy výsledek hospodaření, který je rozdílem mezi náklady a výnosy účetní jednotky. Jeho syntetický účet se klasifikuje do účtové skupiny 51 – Služby. Je nutné respektovat ustanovení § 55 odst. 4 vyhlášky 410/2009 Sb. a neúčtovat technické zhodnocení na účet oprav a udržování (Juráňová, Juhászová, 2017, s. 225-226).

Pomocí opravy se odstraňuje zčásti fyzicky opotřeбенý majetek, který se tím navrátí do provozuschopného nebo předchozího stavu za použití jiných materiálů, technologií nebo součástí než původních, avšak za předpokladu, že nedojde k technickému zhodnocení (Chalupa, Kadlec, Pilátová, 2014, s. 69).

Údržba spočívá v odstranění drobných závad a díky tomu se zpomaluje fyzické opotřebení majetku. Pomocí údržby se předchází případným poruchám. Údržba tedy slouží především jako určitá prevence proti závadám a poruchám (Chalupa, Kadlec, Pilátová, 2014, s. 68).

3.4 Oceňování

3.4.1 Oceňování DNM, DHM při jeho pořízení

Existuje několik způsobů pořízení dlouhodobého majetku, které se v praxi využívají.

V prvé řadě je nejčastěji používané **pořízení nákupem**, při této formě vzniká při nákupu dlouhodobého majetku závazek vůči dodavateli, kterému se ihned nebo později uhradí kupní cena majetku (Landa, 2014, s. 81-82).

Dalším způsobem pořízení majetku je **pořízení vlastní činností**. Zde, jak už z názvu vyplývá, se majetek vytváří uvnitř podniku za použití vlastních zdrojů nejčastěji spotřebou materiálu, výrobků, mzdových nákladů apod. (Landa, 2014, s. 81-82).

Mezi další způsob pořízení, který je svým charakterem velmi obdobný jako způsob pořízení nákupem, je **nabytí práv** k výsledkům tvořivé činnosti, tato forma se týká dlouhodobého nehmotného majetku (Landa, 2014, s. 81-82).

Pořízení dlouhodobého majetku může být pořízeno i **darem**, kde se uzavírá mezi stranami darovací smlouva (Landa, 2014, s. 81-82).

Všechny typy dlouhodobého majetku mohou být pořizovány **vkladem** (Landa, 2014, s. 82).

V neposlední řadě může být majetek pořízen velmi specifickou formou. Jedná se o **převod podle právních předpisů**. V podnikání není tak typickou formou, ale ve státní správě se využívá běžně. V praxi se lze setkat s bezúplatným převodem dlouhodobého majetku (Landa, 2014, s. 81-82).

Oceňování se uskutečňuje v okamžiku účetního případu v průběhu účetního období a k rozvahovému dni. Typy oceňování dlouhodobého majetku mohou být buď pořizovací cenou, vlastními náklady, nebo reprodukční cenou dle § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (Landa, 2014, s. 80).

Dlouhodobý majetek je oceňován při svém pořízení:

- a) **pořizovací cena** – tento typ ceny se pojí s pořízením majetku a vytváří ho (§ 55 vyhlášky č. 410/2009 Sb.):

- fakturační cena pořizovaného DM,
- příprava a zabezpečení pořizovaného majetku (poradenské služby, správní poplatky),
- odvody za odnětí zemědělské půdy,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, terénní úpravy, clo, montáž, umělecká díla (která jsou součástí stavby),
- licence, patenty a jiná práva použita při pořízení majetku,
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby,
- náhrady za omezení vlastnických práv,
- úhradu podílu na oprávněných nákladech provozovatele, účelně vynaložených nákladech provozovatele nebo účelně vynaložených nákladech dodavatele spojené s dodávkou tepelné energie,
- náklady na přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikaci,
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání,
- zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku,

b) vlastní náklady – tímto typem ceny se oceňuje DM, který se vytváří uvnitř účetní jednotky a vzniká vlastní činností, vlastní činností vznikají přímé náklady – materiál, mzdy, ostatní náklady,

c) reprodukční cena – reprodukční pořizovací cenou je oceňován:

- DHM a DNM nabytý darem,
- bezúplatně nabyté předměty,
- nově zjištěný a nezachycený hmotný a nehmotný DM,
- vklad DHM nebo DNM,
- bezúplatně nabyté povolenky na emise a preferenční listy prvním držitelem.

3.4.2 Oceňování v průběhu užívání DNM, DHM a při jeho vyřazení

DNM a DHM se oceňuje v souladu s § 24 až § 27 zákona o účetnictví a § 55 vyhlášky č. 410/2009 Sb. pro některé vybrané účetní jednotky. Přejícné snížení hodnoty DM se vyjadřuje opravnými položkami, postup účtování o těchto opravných položkách stanovuje ČÚS č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek. Trvalé snížení hodnoty majetku se vyjadřuje odpisy a postup účtování o odpisech stanovuje ČÚS č. 708 – Odpisování DM.

Od okamžiku uvedení DM do užívání účetní jednotka neúčtuje o změně výše ocenění tohoto majetku (ČÚS č. 710).

Účetní jednotky jsou povinny oceňovat majetek nebo jeho části. Účetní jednotky oceňují majetek k okamžiku uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne (§ 24 zákona č. 563/1991 Sb.).

Majetek se oceňuje také k okamžiku vyřazení, kdy je nutné doúčtovat zůstatkovou cenu majetku do nákladů a následně je možné majetek vyřadit z evidence (Březinová, 2016, s. 72).

Pokud dochází k vyřazení věci nebo její části, která byla součástí ocenění DM, aniž by došlo k ukončení užívání tohoto majetku, účtuje se o tomto vyřazení na základě ČÚS č. 708 – Odpisování DM o komponentním způsobu odpisování (Juráňová, Juhászová, 2017, s. 610).

Odpisování DNM a DHM

Nově nabytý odpisovaný DM se neúčtuje jednorázově při pořízení přímo na vrub nákladového účtu, ale postupně se opotřebovává. V tom případě se účtuje o odpisech. Odpis je míra opotřebení vyjádřená v peněžních jednotkách (Chalupa, 2014, s. 74-75).

Nově nabytý majetek musí být odpisován po celou dobu jeho odpisování. Hodnota odpisu se zaokrouhluje na celé koruny nahoru (ÚZ účetnictví ÚSC, kontrola, 2017, s. 297).

Příslušný účetní standard „ČÚS“ č. 708 se zaměřuje na odpisování DM pro některé vybrané účetní jednotky. Jeho úkolem je poskytnout některé postupy při odpisování DM hmotného i nehmotného. Jak účtovat na majetkové a oprávkové účty tak, aby byly metody jednotné pro vybrané účetní jednotky (ÚZ účetnictví ÚSC, kontrola, 2017, s. 296).

V rozvaze se položka „Oprávkový“ přímo nenachází, ale oprávky jsou zahrnuty ve sloupci „Korekce“, kde jsou zobrazeny i opravné položky. Oprávky jsou součtem odpisů. Tato položka náleží účtové skupině 07 a 08. V rozvaze se nachází oprávky také ve sloupci „Korekce“ u dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku. Ve sloupci „Brutto“ je evidována pořizovací cena nabytého majetku. Ve sloupci „Netto“ je zaznamenána nová, upravená hodnota, která vzniká odečtením opravek nebo opravných položek od pořizovací

ceny. Sloupcem „Korekce“ se snižuje ocenění majetku až do plné výše jeho ocenění (ÚZ účetnictví ÚSC, kontrola, 2017, s. 67).

Účetní odpis se zaznamenává každý měsíc. Nově nabytý majetek včetně jeho technického zhodnocení se ve většině případů začíná odpisovat až od 1. dne následujícího měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém se uskutečnilo zařazení do užívání. Zaleží však na vnitřních předpisech dané účetní jednotky. Při pozbytí majetku z evidence se odpisuje včetně měsíce, ve kterém došlo k vyřazení. Oprávky se účtují na stranu MD účet 551 – Odpisy DNM a DHM a na stranu D účtová skupina 07 – Oprávky k DNM, nebo účtová skupina 08 – Oprávky k DHM (ÚZ účetnictví ÚSC, kontrola, 2017, s. 297).

Dva typy opotřebení (Štohl, 2008, s. 201):

- a) fyzické – jedná se o technický stav majetku, který se na rozdíl od morálního opotřebení nemusí opotřebovat neustále,
- b) morální – nemá vliv na funkčnost majetku.

Rozlišují se dva druhy odpisů, a to účetní a daňové. Účetní odpisy odpovídají skutečnému opotřebení majetku, naopak u daňových odpisů se doba odpisování řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

Účetní odpisy

Existují různé metody odpisování dlouhodobého majetku a je na každé účetní jednotce, jakou metodu pro odpisování zvolí. Metody odpisování DM jsou (ČÚS č. 708):

- a) **rovnoměrné odpisování** – pro výpočet touto metodou se používá předpokládaná doba životnosti,
- b) **výkonové odpisování** – pro výpočet se využívají například výkonové hodiny, nebo jiná měřitelná jednotka, kterou se měří výkon daného majetku,
- c) **komponentní odpisování** – komponenta se odpisuje v průběhu používání majetku samostatně od jiných komponent a od zbylé části majetku, ke kterému se váže.

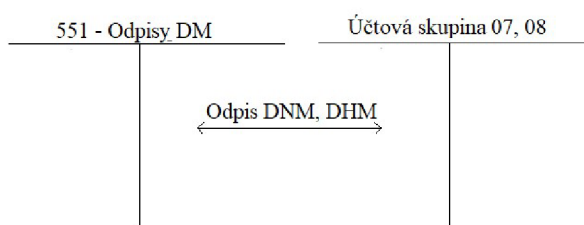
Účetní jednotky si ve vnitřní směrnici stanoví podmínky pro odpisování DM. Těmto podmínkám se říká odpisový plán. Obsahem odpisového plánu je soupis majetku, který se odpisuje. V odpisovém plánu je také stanovena doba pro jeho odpisování a metoda odpisování. Zahrnuje také sazby odpisů a způsob jejich stanovení (ÚZ účetnictví ÚSC, kontrola, 2017, s. 297).

Dobu pro odpisování DM si účetní jednotka stanoví sama tak, aby zachovala poctivý a věrný obraz účetnictví a odpovídala skutečnosti. Minimální doba pro odpisování DM nesmí být kratší než 1 rok. Maximální doba není stanovena, výjimkou jsou odpisy goodwillu². Goodwill se odpisuje rovnoměrně a je opisován nejpozději do 60 měsíců a oceňovacího rozdílu s dobou odpisování 180 měsíců (Chalupa, Kadlec, Pilátová, 2014, s. 74-75). Přehled (ne)odpisovaného dlouhodobého majetku je uveden v příloze 9.1.

Dlouhodobý finanční majetek se neodpisuje (§ 66 vyhlášky č. 410/2009, Sb.).

Drobný dlouhodobý majetek se při úplatném pořízení zařadí na vrub nákladů, zároveň je účtován na příslušný majetkový účet se souvztažným zápisem na účet oprávkový, což znamená, že ho účetní jednotka již neodpisuje (ÚZ účetnictví ÚSC, kontrola, 2017, s. 341).

Obrázek 11: Obecné schéma účtování o odpisech DM



Zdroj: zpracování na základě ČÚS č. 708, 2022

Daňové odpisy

Pro daňové odpisování je nezbytné v první řadě zařadit majetek do správné odpisové skupiny. ZDP obsahuje tabulku, která zaznamenává odpisové skupiny, ke kterým je uvedena i konkrétní doba odpisování. Odpisování se dle ZDP řídí šesti odpisovými skupinami. Odpisová skupina technického zhodnocení je shodná s odpisovou skupinou majetku, který je technicky zhodnocován. U daňových odpisů se účetní jednotky drží stejné metody po celou dobu odpisování u konkrétního majetku. Metodu si účetní jednotky zvolí na začátku odpisování u daného majetku (Valouch, 2011, s. 93). Odpisové skupiny a jejich doba odpisování jsou uvedeny v příloze 9.2.

Metodou daňových odpisů je dle § 30 ZDP rovnoměrné odpisování, kde jsou v zákoně definovány odpisové skupiny. Odpisové skupiny a jejich roční sazby v % u rovnoměrného odpisování jsou uvedeny v příloze 9.3. Každé skupině jsou přiřazeny maximální sazby

² Goodwill je rozdíl mezi tržní hodnotou a aktivy společnosti, snížené o závazky (§ 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

odpisování. Sazby se liší pouze v 1. roce odpisování. O daňových odpisech se neúčtuje (Děrgel, 2011).

Výpočet odpisů při rovnoměrném odepisování (§ 31 zákona č. 586/1992 Sb.):

Vzorec č. 1: Odpis první rok při rovnoměrném odepisování

$\text{odpis} = \text{vstupní cena} \times \text{sazba v 1. roce} / 100$

Vzorec č. 2: Odpisy v dalších letech při rovnoměrném odepisování

$\text{odpis} = \text{vstupní cena} \times \text{sazba v dalších letech odepisování} / 100$

Další metodou je dle § 32 ZDP zrychlené odpisování jinak nazývané také jako degresivní. Odpisové skupiny a jejich příslušné koeficienty u zrychleného odpisování jsou uvedeny v příloze 9.4.

Výpočet odpisů při degresivním odepisování (§ 32 zákona č. 586/1992 Sb.):

Vzorec č. 3: Odpis první rok při degresivním odepisování

$\text{odpis} = \text{pořizovací cena} / \text{koeficient pro první rok}$

Vzorec č. 4: Odpisy v dalších letech při degresivním odepisování

$\text{odpis} = 2 \times \text{zůstatková cena} / (\text{koeficient pro další roky} - \text{rok odepisování})$

Zůstatková cena se chápe jako zbytková cena. Vypočítá se tak, že od ceny pořízení neboli vstupní ceny se odečte odpis v předcházejících letech odpisování (Landa, 2014, s. 88-89).

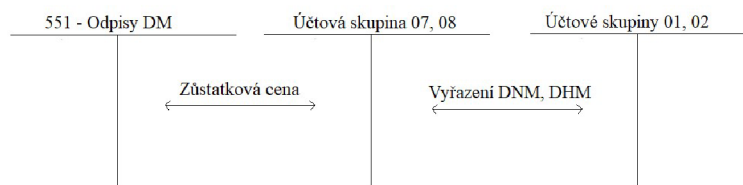
Oceňování k okamžiku vyřazení dlouhodobého majetku z evidence

Vyřazení majetku se provádí několika způsoby podle toho, při jaké příležitosti se vyřazuje z evidence. Pokud se opotřebením majetku vyjádřené v peněžních jednotkách rovná vstupní ceně, tak se majetek odepsal a dle ČÚS č. 708 bod 6.1 se majetek dále neeviduje (ČÚS č. 708). Dle ČÚS č. 710 se v tomto případě účtuje pouze o vyřazení samotném. Na stranu MD příslušného syntetického účtu účtové skupiny 08, se souvztažným zápisem na stranu D účtové skupiny 02 (ČÚS č. 710).

Pokud se majetek zcela neodepsal, účtuje se podle skutečnosti, která nastala. Zůstatková cena se zaúčtuje na příslušný nákladový účet, na stranu MD, spolu se souvztažným zápisem na stranu D účtové skupiny 08. Samotné vyřazení majetku se provádí i v tomto případě dle § 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a to tak, že na stranu MD se účtuje příslušný účet účtové skupiny 08 a na stranu D příslušný účet účtové skupiny 01, 02.

Vyřazení majetku nastává při fyzické likvidaci, prodeji a bezúplatném předání. Majetek se vyřazuje i z důvodu darování nebo manka či jiného způsobu úbytku (Ryneš, 2019, s. 139 - 140).

Obrázek 12: **Obecné schéma účtování o vyřazení majetku**



Zdroj: zpracování na základě ČÚS č. 708, 2022

3.5 Inventarizace

Inventarizace je proces, při kterém se zjišťuje skutečný stav majetku a porovnává se se stavem v účetnictví. Je nedílnou součástí účetní závěrky. Výsledkem inventarizace je inventurní soupis, zápis, závěr a následné vyhotovení účetních záznamů. Inventarizace je zjišťována k rozhodnému dni. Tento den může předcházet dni rozvahovému, ten je považován u organizačních složek státu jako poslední kalendářní den daného účetního období. Pro zjištění stavů a vyhotovení všech dokumentů související k inventarizaci se sestavuje postup a plán inventur. Jmenují se členové inventarizační komise a jejich funkce. Prostřednictvím jiných ústředních komisí se zajišťuje řízení a kontrola činností inventarizační komise (Prudký, Lošťák, 2017, s. 208 - 210).

Nejpozději do první inventury je účetní jednotka povinna sestavit plán inventur, který obsahuje i seznamy inventurních soupisů. Vzhledem k právnímu zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, umožňuje provedení inventury v delším časovém horizontu. Inventuru může účetní jednotka zahájit 4 měsíce před rozvahovým a ukončit 2 měsíce po rozvahovém dni.

Inventarizace se může provádět v intervalech, které jsou (Prudký, Lošťák, 2017, s. 209):

- a) **periodické** – zjišťuje se stav DM, sestavujeme každoročně a to buď:
 - k rozvahovému dni,
 - po rozhodném dni.
- b) **průběžné** – zjištění stavu u zásob i DHM movitého, který ale nemá stálé místo a je neustále v pohybu.

Rozlišují se dva druhy inventarizace a to (Prudký, Lošťák, 2017, s. 209):

- **fyzická inventura,**

- **dokladová inventura.**

Při fyzické inventuře mohou vzniknout rozdíly mezi těmito stavy. Inventarizační rozdíly jsou buď (ÚZ účetnictví ÚSC kontrola, 2017, s. 183-184):

- a) **přebytek** – skutečný stav je větší než stav, který se eviduje v účetnictví,
- b) **manko / schodek** – skutečný stav je menší než stav, který je zaznamenán v účetnictví.

4 Vlastní práce

4.1 Představení vybrané organizační složky státu

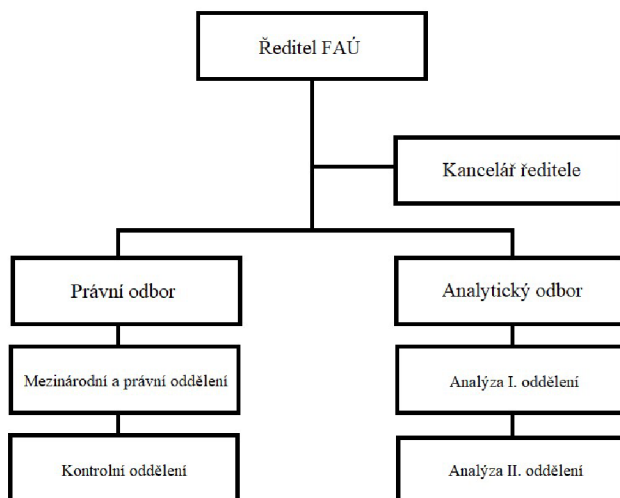
Finanční analytický úřad (dále jen „FAÚ“) je organizační složkou státu, která od roku 2017 tvoří samostatný správní úřad s celostátní působností a plní funkci finanční zpravodajské jednotky České republiky. V letech 1996 - 2017 byla organizační složka státu FAÚ součástí odboru 24 MFČR označovaná názvem Finanční analytický útvar. Ke dni 1. 1. 2017 se FAÚ stal samostatnou účetní jednotkou na základě zákona č. 368/2016 Sb., novelizujícího zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, jinak známý také pod pojmem AML zákon (Ministerstvo financí ČR, 2016).

Účetní jednotka FAÚ se dále řídí interními předpisy jako je směrnice o oběhu účetních dokladů, která obsahuje zásady tvorby účetních záznamů a zápisů do účetních knih, oběh dokladů a účetních dokladů. Ke směrnici o oběhu účetních dokladů č. 1/2017 jsou vydané dodatky. Dodatek č. 1 ke směrnici č. 1/2017 vymezuje vzájemné odsouhlasení pohledávek a závazků. Dodatek č. 2 ke směrnici č. 1/2017 obsahuje metodický pokyn pro účtování na podrozvahové účty. Dalším interním předpisem účetní jednotky FAÚ je směrnice č. 2/2021, která obsahuje metodiku účtování některých rozvahových položek. Ke směrnici je vydán dodatek č. 1/2021, jeho účelem je zpřesnění zákonných pravidel a sjednocení postupu při účtování s platnou legislativou zejména se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou 410/2009 Sb. a ČÚS č. 701.

V účetní jednotce FAÚ není vytvořena metodika pro účtování a vykazování dlouhodobého majetku včetně jeho technického zhodnocení.

Organizační struktura účetní jednotky FAÚ je vyjádřena následujícím diagramem:

Obrázek 13: **Organizační struktura FAÚ**



Zdroj: Vlastní zpracování na základě webových stránek FAÚ, 2022

Mezi činnosti FAÚ patří:

- Šetření podezřelých obchodů hlášených povinnými osobami (dále jen „OPO“), ale i dalších podnětů (§ 30 AML zákona),
- kontrolní činnost a právní agendu spojenou s přípravou předpisů v oblasti boje proti praní špinavých peněz, financování terorismu a mezinárodních sankcí a s vedením řízení o přestupcích a správních deliktech (§ 35 a dále AML zákona),
- spolupráce se zahraničními institucemi (doporučení č. 29 FATF a 4. AML směrnice).

Povinnými osobami dle zákona č. 253/2008 Sb. jsou například:

- úvěrové instituce:
 - banka,
 - spořitelní a úvěrní družstvo,
- finanční instituce, pokud není úvěrovou institucí:
 - centrální depozitář,
 - organizátor trhu s investičními nástroji,
 - osoba s povolením k poskytování investičních služeb,
 - osoba oprávněná ke zprostředkování spoření, leasingu, úvěrů nebo peněžitých zápůjček,
 - pojišťovna, zajišťovna, pojišťovací zprostředkovatel a samostatný likvidátor pojistných událostí při výkonu činností související s provozováním životního pojištění,

- osoba, která vykupuje dluhy nebo pohledávky anebo s nimi obchoduje,
- c) provozovatel hazardní hry,
- d) osoba, která nakupuje nebo prodává nemovité věci, je realitním zprostředkovatelem, je dražebníkem.

Výše uvedený výčet není kompletní, podrobněji ho definuje zákon č. 253/2008 Sb., výčet slouží pouze k vysvětlení daného pojmu.

Analytická činnost patří mezi hlavní činnost úřadu. Tato činnost obnáší efektivní a funkční nastavení systému proti legalizaci výnosů z trestné činnosti (AML – „anti-money laundering“) a proti financování terorismu (CFT – „counter financing of terrorism“). Rozlišují se dvě roviny analytické činnosti a ty jsou (Činnosti FAÚ, 2017):

- operativní – příjem a analýza oznámení o podezřelých obchodech,
- strategická – vyšší úroveň zobecnění zjištěných poznatků

Dozorová činnost je další nepostradatelná činnost vykonávána pracovníky FAÚ. Uvnitř účetní jednotky FAÚ je tato činnost vykonávána Kontrolním oddělením Právního odboru ve smyslu § 35 AML zákona. Dozorová neboli kontrolní činnost obnáší kontrolu povinných osob a vedení přestupkového řízení. Do této činnosti se také řadí vyhodnocování systémů vnitřních zásad povinných osob. Tyto zásady musejí povinné osoby FAÚ zasílat na základě § 21 AML zákona. Účetní jednotka FAÚ je organizační složkou státu a spadá mezi některé vybrané účetní jednotky.

4.2 Metodický pokyn pro účtování majetku – oprava a udržování versus technické zhodnocení

V organizační složce státu FAÚ se řeší účetní případy, kde není zcela jasně definované, jak se při jejich účtování postupuje. Obsahem této části práce je představení několika účetních případů a následně vytvořená metodika pro účtování a vykazování DM včetně jeho technického zhodnocení na základě právních a vnitřních předpisů. Pro vytvoření metodiky jsou vybrány tyto účetní případy:

4.2.1 Provedení slaboproudých a silnoproudých prací

Účetní jednotka pořídila v roce 2019 elektroinstalace, které zahrnují slaboproudé a silnoproudé práce včetně materiálu za opravu a výměnu původních tras slaboproudých a silnoproudých rozvodů v prostorách 3. mezipatra budovy. Společnost Tribase Networks s. r. o. na základě objednávky vystavila účetní jednotce fakturu, součástí této faktury je

i soupis prací a související náklady. Za tyto elektroinstalace zaplatila účetní jednotka FAÚ 405.205 Kč na základě veřejné zakázky.

Centrální účtárna FAÚ v tomto účetním případě postupovala následovně:

- obdržela účetní doklad v listinné podobě od vedoucího kanceláře ředitele. Účetním dokladem je přijatá faktura. Hlavní účetní zajistí ve své působnosti předběžnou kontrolu³ po vzniku závazku na základě zákona o finanční kontrole,
- přijatou fakturu zavedla hlavní účetní nebo pověřený zaměstnanec do ekonomického informačního systému IS AVIS^{ME} v rámci modulu Fakturace agendy Přijaté faktury,
- hlavní účetní nebo pověřený zaměstnanec vytvoří zúčtovací předkontaci, která je v tomto případě účtována jako oprava a udržování MD účet 511 – Opravy a udržování a na straně D účet 321 – Dodavatelé,
- založený účetní doklad musí projít v souladu s právními předpisy řídicí kontrolou⁴ přes správce položky rozpočtu, příkazce operace a hlavní účetní, které ji potvrdí svým podpisem na Likvidačním dokladu.

Účetní jednotka FAÚ postupovala správně, protože v roce 2019 nespravovala budovu. Účetní jednotka zařadila tento účetní případ do nákladů a konkrétně tedy na stranu MD účet 511 – Opravy a udržování a na stranu D účet 321 – Dodavatelé z důvodu nepřefakturace jiné OSS.

Návrh řešení

Strukturovaná kabeláž v budově sídla úřadu byla nahrazena novými síťovými rozvody, které používají kabel z kroucených dvoulinek (4 páry). Technické parametry se liší od stávající počítačové infrastruktury. Původní kabel byl kategorie 3, naopak nový kabel je kategorie 6A. Ethernet konektor zůstal typu RJ-45. Staré síťové rozvody byly stíněné a jsou nahrazeny stíněnými rozvody, což znamená, že je na povrchu kabelu použita stínící fólie. K nahrazení síťových rozvodů došlo z důvodu zvýšení přenosové rychlosti a navýšení kapacity a možnost použití kabeláže pro více druhů zařízení, jako jsou telefony a kamery

³ Předmětem řídicí kontroly je předběžná řídicí kontrola při přípravě operací před jejich schválením, při průběžném sledování uskutečněných operací až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování. Předběžnou řídicí kontrolu zajišťuje příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní. Provedení kontrolních operací stvrzují svým podpisem před vznikem závazku na Záznamu Z, před vznikem nároku na příjem na Záznamu P, po vzniku závazku na příslušných Likvidačních dokladech pro výdaje a po vzniku nároku na příjem na příslušných Likvidačních dokladech pro příjmy.

⁴ Řídicí kontrola na FAÚ je součástí kontrolního systému FAÚ. Řídicí kontrola se skládá z předběžné řídicí kontrolou, průběžnou kontrolou a následnou kontrolou.

nebo bude možné s využitím těchto rozvodů umístit do prostor zabezpečovací a protipožární systém. Na základě těchto poznatků a v případě, že je účetní jednotka vlastníkem budovy, se tyto síťové rozvody účtují jako technické zhodnocení budovy.

Metodika

Pokud je strukturovaná kabeláž nahrazena novými síťovými rozvody a technické parametry se významným způsobem liší od stávající počítačové infrastruktury například možností provozovat více nehomogenních systémů, bude se tento případ účtovat jako technické zhodnocení budovy. Účtování proběhne následujícím způsobem:

Operace	MD	D
Výměna kabeláže počítačových sítí nákupem na fakturu	042	321
Zařazení DHM do užívání	021	042
BV – úhrada faktury	321	223
Odpis DHM	551	081

Vlastní zpracování, 2022

V případě, že nová strukturovaná kabeláž pouze nahrazuje staré počítačové rozvody bez změny způsobu jejich využití, bude účetní jednotka účtovat následujícím způsobem:

Operace	MD	D
Výměna kabeláže počítačových sítí nákupem na fakturu	511	321
BV – úhrada faktury	321	223

Vlastní zpracování, 2022

4.2.2 Venkovní okenní fólie

Účetní jednotka FAÚ pořídila v roce 2021 venkovní protisluneční okenní fólie od společnosti MIDDEX AGENCY, s.r.o., v celkové hodnotě 72.696,80 Kč. Společnost vystavila účetní jednotce FAÚ fakturu. Dle faktury se jednalo o typ venkovních fólií LLumar RHE 35 SI ER HPR. Zbarvení konkrétní fólie je středně stříbrná. Potlačení sluneční energie je na úrovni 74 %. Odraz světla je 52 %. Stínící koeficient je 0,3. Útlum UV záření je až 99 %. Absorpce těchto fólií činí 30 %. V minulosti v objektu žádné fólie na oknech nebyly. Fólie se montovaly na nová okna. Účetní jednotka od roku 2021 spravuje budovu. O těchto fóliích účtovala účetní jednotka FAÚ na stranu MD účet 511 – Opravy a udržování a na stranu D účet 321 – Dodavatelé.

Návrh řešení

Fólie nejsou součástí oken, ale jsou pouze nalepeny na vnější stranu oken. Fólie lze jednoduše odstranit z povrchu skel. Jde tedy o spotřební materiál. Pokud se jedná o vrstvená

skla typu VSG, kde jsou dvě nebo více skel spojeny fólií. Fólie jsou v tomto případě součástí oken, dochází tím k modernizaci oken, a tím pádem jde o technické zhodnocení.

Metodika

V případě nákupu okenních fólií dodavatelským způsobem na fakturu, kdy se nemění počet okenních vrstev, se postupuje následovně:

Operace	MD	D
Pořízení okenních fólií nákupem na fakturu	501	321
BV – úhrada faktury	321	223

Vlastní zpracování, 2022

V případě instalace fólií s výměnou skel za vrstvená se jedná o technické zhodnocení. Účetní jednotka postupuje následovně:

Operace	MD	D
Pořízení skel s fólií nákupem na fakturu	042	321
Zařazení DHM do užívání	021	042
BV – úhrada faktury	321	223
Odpis DHM	551	081

Vlastní zpracování, 2022

4.2.3 Nákup firewallů

Jedná se o nákup sestavy dvou firewallů (hardware). Firewall je bezpečnostní zařízení chránící provoz na počítačové síti. Oba firewally se mohou vzájemně zastupovat, v případě chyby nebo výpadku jednoho prvku mezi sebou převezmou funkce a počítačová síť funguje dál. V roce 2017 evidovala účetní jednotka FAÚ jeden firewall. Tento starý firewall byl nahrazen sestavou dvou firewallů. Tato sestava dvou firewallů byla pořízena v celkové hodnotě 640.332 Kč od společnosti XANADU a.s. Účetní jednotka FAÚ tento účetní případ zaúčtovala jako technické zhodnocení DHM, jelikož byl majetek pořízen nákupem, postupovala následovně: na stranu MD účtovala na účet 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a na stranu D účet 321 – Dodavatelé. Při zařazení do užívání na stranu MD účet 022 – Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí a na stranu D účet 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek.

Návrh řešení

Technické parametry tohoto hardwaru se zaručeně změnily, jelikož se zvýšilo množství spravovaných navázaných spojení a maximalizovalo se množství přenesených dat. Sestava navíc obsahuje i nové bezpečnostní prvky. Z toho plyne, že jde o modernizaci majetku a lze konstatovat, že se jedná o technické zhodnocení DM.

Metodika

Nákup bezpečnostní brány chránící provoz na počítačové síti se v případě, že se změni technické parametry, účtuje jako technické zhodnocení a účetní jednotka postupuje takto:

Operace	MD	D
Pořízení bezpečnostní brány nákupem na fakturu	042	321
Zařazení DHM do užívání	022	042
BV – úhrada faktury	321	223
Odpis DHM	551	082

Vlastní zpracování, 2022

Nemění-li se technické parametry pořizovaných prvků, jedná se o opravu a udržování. Účetní jednotka tedy bude účtovat takto:

Operace	MD	D
Pořízení bezpečnostní brány nákupem na fakturu	511	321
BV – úhrada faktury	321	223

Vlastní zpracování, 2022

4.2.4 Provedení prací k IS ELO DMS

IS ELO DMS je informační systém, který využívá účetní jednotka FAÚ jako úložiště a správu dokumentů se základními funkcemi jako je indexace dokumentů neboli vytěžování textu, pečetění a elektronické podpisování, zajištění původu dokumentů, verzování, katalogizace a workflow (oběh dokumentů). Účetní jednotka v roce 2020 využila práci pana Ing. Marka Pavlíčka, jelikož došlo k problému se základní funkcí, a to s indexací dokumentů konkrétně s PDF formátem (příliš velké množství / různorodé verze) v již zmíněném informačním systému ELO DMS. Tento problém byl vyřešen transformací PDF formátu do obrázkového formátu TIFF a spuštěním rozpoznání textu. Účetní jednotka tyto provedené práce zaúčtovala na stranu MD účet 511 – Opravy a udržování a na stranu D účet 321 – Dodavatelé.

Návrh řešení

V účetním případě, ve kterém dojde k problému se základními funkcemi, bude provedena následná oprava nebo udržování těchto základních funkcí. Podmínkou tohoto způsobu účtování je zachování stejných kvalitativních a kvantitativních znaků, a to i v případě přechodu na novější způsob zpracování dat. Účetní jednotka bude o takovém účetním případě účtovat jako o opravách a udržování. V případě, že budou provedeny práce k informačnímu systému a bude se jednat o tzv. nadstavby k základním funkcím, jako je podpora analytické činnosti, správa spisů, kvalifikace nebo statistiky pro potřeby účetní jednotky FAÚ. Účetní jednotka o takovém účetním případě bude účtovat jako o technickém zhodnocení dlouhodobého majetku.

Metodika

V případě programátorské úpravy, která zahrnuje rozšíření aplikace o nové vlastnosti nebo moduly, bude účetní jednotka o takových provedených pracích účtovat jako o technickém zhodnocení majetku a konkrétně takto:

Operace	MD	D
Programátorské úpravy nákupem na fakturu	041	321
Zařazení DNM do užívání	013	041
BV – úhrada faktury	321	223
Odpis DNM	551	073

Vlastní zpracování, 2022

Při provedení programátorských úprav IS, které nebudou rozšiřovat funkční vlastnosti aplikace, bude postupováno takto:

Operace	MD	D
Programátorské úpravy nákupem na fakturu	511	321
BV – úhrada faktury	321	223

Vlastní zpracování, 2022

4.2.5 Výměna oken

V tomto účetním případě je podstatné prozkoumat, zda se výměnou oken změní tepelné a energetické vlastnosti v objektu Washingtonova. V minulosti výměna oken v objektu proběhla, účetní jednotka však o této výměně neúčtovala, protože ještě budovu nespravovala. Nyní již účetní jednotka budovu spravuje a okna nejsou v celém objektu vyměněna, proto je důležité tento účetní případ také zmínit.

Tento účetní případ vychází ze smlouvy o dílo s OSS, která spravovala budovu dříve. Předmětem této smlouvy je realizace stavebních objektů konkrétně rekonstrukci a částečnou výměnu okenních a dveřních vnějších výplní stavebních otvorů. Realizace stavebních objektů je v souladu s projektovou dokumentací pro provedení stavby, která byla schválena Magistrátem hlavního města Prahy (dále jen „MHMP“), odborem památkové péče.

Okna jsou dřevěná a jsou nahrazena replikami ze stejného materiálu. Jde o výměnu oken s jedním sklem za dřevěná okna s minimálně dvojsklem. Nezmění se velikost oken ani jejich počet. Touto rekonstrukcí se ale jistě změní tepelné a energetické vlastnosti budovy a zvýší se životnost budovy odstraněním nadbytečné vlhkosti.

Návrh řešení

Jelikož v tomto případě není zachován počet okenních vrstev a zvýší se životnost budovy zamezením vzniku plísní a poškození stropních rámců, lze zde konstatovat, že se jedná o technické zhodnocení. Pokud by však počet okenních vrstev, velikost oken a jejich počet nebyl pozměněn, jedná se o opravu a udržování.

Metodika

V případě, že se změní kvantita okenních vrstev, nebo se změní velikost oken a zvýší se tím životnost budovy odstraněním nepříznivých faktorů působících na stavební konstrukce, jedná se o technické zhodnocení majetku, bude se účtovat takto:

Operace	MD	D
Pořízení oken nákupem na fakturu	042	321
Zařazení DHM do užívání	021	042
BV – úhrada faktury	321	223
Odpis DHM	551	081

Vlastní zpracování, 2022

Pokud se kvantita okenních vrstev, nebo velikost oken nezmění a nezvýší se životnost budovy odstraněním nepříznivých vlivů, jedná se o opravy a udržování. V takovém případě se bude účtovat takto:

Operace	MD	D
Pořízení oken nákupem na fakturu	511	321
BV – úhrada faktury	321	223

Vlastní zpracování, 2022

4.2.6 Žaluzie

O pořízení žaluzií se v rámci účetní jednotky FAÚ pouze diskutuje. Účetní jednotka uvažuje o pořízení vertikálních žaluzií od společnosti ABC, s. r. o. dodavatelským způsobem. Bude se jednat o žaluzie, které budou instalovány ve vnitřních prostorech budovy a budou umístěny v přední části okenního rámu. Vertikální žaluzie se budou ovládat manuálně. Pořizovací cena těchto žaluzií zaručeně převyšuje částku 40.000 Kč. Účetní jednotka plánuje o takovém případě účtovat na stranu MD účet 511 – Opravy a udržování a na stranu D účet 321 – Dodavatelé.

Návrh řešení

U pořízení vertikálních žaluzií, které lze odmontovat a přemístit, aniž by se změnil nebo omezil účel a využití budovy a nemají žádné nadstandardní technologie jako je například ovládání pomocí elektriky a udržení tepelné energie, lze konstatovat, že se jedná o opravu a udržování stávajícího majetku. Za předpokladu, že by se jednalo o předokenní žaluzie, které jsou součástí budovy, jelikož se začleňují přímo do fasády a jejich pohon je většinou elektrický, lze tento účetní případ označit jako technické zhodnocení budovy, ale pouze za předpokladu, že cena pořízení splňuje výši pro zařazení do DHM.

Metodika

V případě pořízení žaluzií, které nejsou pevně spjaty s budovou a nemají nadstandardní technické a energetické vlastnosti, bude postupovat účetní jednotka následovně:

Operace	MD	D
Pořízení žaluzií nákupem na fakturu	511	321
BV – úhrada faktury	321	223

Vlastní zpracování, 2022

V případě žaluzií, které jsou pevně spjaty s objektem, se jedná o modernizaci stavby a bude se v takovém případě postupovat následovně:

Operace	MD	D
Pořízení předokenních žaluzií nákupem na fakturu	042	321
Zařazení DHM do užívání	021	042
BV – úhrada faktury	321	223
Odpis DHM	551	081

Vlastní zpracování, 2022

4.2.7 Trezor

V rámci bezúplatného převodu budovy Washingtonova od Generálního ředitelství cel účetní jednotce FAÚ byl součástí jak trezor, který je pevně připojen ke zdi budovy tak trezor, který je přímo zabudovaný ve zdi. V tomto účetním případě bude prozkoumáno, zda je rozdíl mezi účtováním trezoru, který je zabudovaný ve zdi a trezoru, který je pevně připojený ke zdi.

Návrh řešení

Trezor, který je sice připojen pevně ke zdi, ale stále není součástí budovy. Znamená to, že se dá „snadno“ přesunout na jiné místo, proto o takovém trezoru bude účetní jednotka účtovat jako o samostatném majetku. Trezor zabudovaný do zdi v objektu již je technické zhodnocení majetku (budovy), je pevně spojen s budovou. Při výpočtu odpisů se využívá komponentního odpisování, z důvodu jiné životnosti budovy a trezoru. V případě, že se tento trezor bude muset zvětšit z kapacitních důvodů, bude se opět účtovat jako o technickém zhodnocení. Účtování bude vypadat stejně jako při pořízení tohoto trezoru. Pokud se provede výměna dvířek za shodná dvířka bez změny velikosti trezoru a bez zvýšení životnosti objektu, účetní jednotka o takové výměně bude účtovat jako o opravě a udržování.

Metodika

V případě trezoru, který není součástí budovy, se jedná se o pořízení DHM, bude se účtovat takto:

Operace	MD	D
Pořízení trezoru nákupem na fakturu	042	321
Zařazení DHM do užívání	022	042
BV – úhrada faktury	321	223
Odpis DHM	551	082

Vlastní zpracování, 2022

V případě trezoru, který je pevně spjat s objektem, nebo i v případě, že se změní kvalitativní a kvantitativní znaky tohoto trezoru. Jedná se o technické zhodnocení stavby a účetní jednotka v takovém případě bude postupovat takto:

Operace	MD	D
Pořízení trezoru nákupem na fakturu	042	321
Zařazení DHM do užívání	021	042
BV – úhrada faktury	321	223
Odpis DHM	551	081

Vlastní zpracování, 2022

V případě změny odnímatelných částí trezoru při zachování kvalitativních a kvantitativních znaků, bude účetní jednotka postupovat takto:

Operace	MD	D
Pořízení trezoru nákupem na fakturu	511	321
BV – úhrada faktury	321	223

Vlastní zpracování, 2022

4.2.8 Lino/Koberec⁵

V roce 2020 pořídila účetní jednotka FAÚ nákupem na fakturu od společnosti CZ – PODLAHY design s.r.o. montáž a dodání koberců. Nákup koberců byl rozdělen na více faktur a dohromady hodnota činila téměř 200.000 Kč. Koberce byly montovány ve třetím a čtvrtém patře včetně mezipater. Tyto koberce nahradily původní metrážové koberce, které byly ve špatném stavu. Nové koberce se liší od původních tím, že se skládají ze čtverců a jsou lepeny těsně vedle sebe. Pod nové koberce se neinstalovaly žádné topné rohože ani fólie. Účetní jednotka FAÚ v tomto účetním případě účtovala ve prospěch účtu 511 – Opravy a udržování se souvztažným zápisem na účet 321 – Dodavatelé.

V roce 2022 dochází k výměně lina v prostorách budovy Washingtonova. Nové lino nahrazuje lino původní, kde byly jasné známky opotřebení. Jedná se však o téměř stejné lino, jen má matný povrch, a tím zabezpečuje větší bezpečnost proti skluzu. Velikost povrchu, kde dojde k výměně, zůstává beze změny. V současné době o tomto účetním případě účetní jednotka neúčtovala, protože faktura ještě nebyla vystavena z důvodu nedokončených prací.

Návrh řešení

V účetním případě, kde došlo k montáži a dodání koberců, se sice jednalo o výměnu starého koberce za nový, ale technické parametry zůstaly zachovány, lze konstatovat, že se jedná o opravu a udržování. V dalším účetním případě velikost plochy zůstává beze změny a dochází k výměně starého lina za téměř stejné. Technické parametry nového lina jsou takřka shodné, opět se jedná o opravu a udržování. V těchto účetních případech platí, že pokud by se nahrazovala původní krytina za jinou krytinu, kde budou instalovány topné rohože, bude účetní jednotka o takovém účetním případě účtovat jako o technickém zhodnocení majetku (budovy), protože dojde ke kvalitativním změnám a změnám

⁵ Účetní případy lino a koberec jsou v souhrnu, protože spolu úzce souvisejí.

technických parametrů. V takovém případě lze konstatovat, že se jedná o technické zhodnocení.

Metodika

V případě pořízení koberců nebo lina, kde zůstávají vlastnosti materiálu beze změny, bude účetní jednotka postupovat následovně:

Operace	MD	D
Pořízení podlahové krytiny nákupem na fakturu	511	321
BV – uhrazení faktury	321	223

Vlastní zpracování, 2022

Pokud bude podlahová krytina zajišťovat i nadstandardní funkce, jedná se o technické zhodnocení a účetní jednotka bude postupovat takto:

Operace	MD	D
Pořízení podlahové krytiny nákupem na fakturu	042	321
Zařazení DHM do užívání	021	042
BV – úhrada faktury	321	223
Odpis DHM	551	081

Vlastní zpracování, 2022

4.2.9 Sádrokartonová příčka

V objektu Washingtonova je ve čtvrtém mezipatře nevyužitý prostor, a tento prostor je uzavřen příčkou z pórobetonu. Tato příčka bude v budoucnu nahrazena novou trojitou sádrokartonovou příčkou, která bude sloužit jako tepelná izolace a zároveň bude zvukotěsná z důvodu plánovaného umístění skříně obsahující počítačové rozvody. Odhadovaná cena za tuto příčku je 200.000 Kč, protože součástí této příčky budou dveře, které umožní přístup k počítačovým rozvodům.

Návrh řešení

O takové stavební příčce bude účetní jednotka účtovat jako o technickém zhodnocení i přesto, že nahrazuje stávající příčku. Nová příčka bude z jiného materiálu, což by pro zařazení do nákladů nevadilo. Dojde však ke kvalitativním a kvantitativním změnám, tím pádem je nutné tuto novou příčku zařadit do technického zhodnocení budovy. Pořízení dveří v rámci nové příčky se zařadí také jako technické zhodnocení majetku a bude se účtovat obdobným způsobem jako již zmiňovaná příčka.

Metodika

V případě pořízení přičky se stejnými materiálními vlastnostmi, ale při zvýšení zvukové i tepelné izolace, se jedná o technické zhodnocení stavby a bude se postupovat dle následující tabulky:

Operace	MD	D
Pořízení přičky nákupem na fakturu	042	321
Zařazení DHM do užívání	021	042
BV – úhrada faktury	321	223
Odpis DHM	551	081

Vlastní zpracování, 2022

Pořízení přičky, která nemá další specifické funkce, bude účetní jednotka postupovat takto:

Operace	MD	D
Pořízení přičky nákupem na fakturu	511	321
BV – úhrada faktury	321	223

Vlastní zpracování, 2022

5 Výsledky a diskuze

Z praktické části práce vyplývá, že organizační složka státu FAÚ postupuje při účtování o dlouhodobém majetku a opravách na základě právních předpisů pro vybrané účetní jednotky jako je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb. a ČUS č. 708 a 710.

Veškeré interní účetní předpisy jsou publikovány v IS ELO DMS, kde k nim má přístup každý zaměstnanec této účetní jednotky. Dále by se měla aktualizovat směrnice o oběhu účetních dokladů, protože došlo v roce 2022 ke změně a doklady již kolují jen v elektronické podobě v rámci „workflow“ (oběh účetních dokladů).

Organizační složka státu nemá vytvořenou metodiku pro účtování a vykazování dlouhodobého majetku včetně jeho technického zhodnocení, právě z toho důvodu vznikla tato práce, která objasňuje některé vybrané účetní případy, a na základě jejich šetření jsou řešeny vybrané případy. Pozornost byla zaměřena především na vybrané účetní případy, které se týkají dané problematiky, kde bylo objasněno, za jakých podmínek se bude účtovat jako o dlouhodobém majetku nebo opravách.

V praktické části této práce došlo k zjištění několika nedostatků. Jeden z nich je samozřejmě nevytvořená metodika pro účtování a vykazování dlouhodobého majetku včetně jeho technického zhodnocení. Absence metodiky může vést k dalším nedostatkům, jako je snížená informativnost zaměstnanců, kteří se zabývají touto problematikou. Může také dojít k nevhodnému vyhodnocení změny na majetku a následné záměně účtování, které by mohlo vést k rozporu s platnou legislativou. V rámci doporučení je nezbytné vytvoření obsáhlejší metodiky vztahující se k této problematice.

Dalším nedostatkem je účtování v účetním případě, který se týká venkovních fólií. Tento účetní případ je zaúčtován ve prospěch účtu 511 – Opravy a udržování, avšak z informací, které souvisejí s tímto účetním případem, se spíše jedná o spotřebu materiálu konkrétně o účet 501 – Spotřeba materiálu. Účetní jednotka FAÚ v tomto případě účtovala na účet oprav pravděpodobně z důvodu částky, která se vyšplhala na 72.696,80 Kč. Jelikož se jedná o náklady a výsledek hospodaření není ovlivněn, nejedná se o příliš markantní nedostatek. Práce je jasným úkazem toho, jak tenká hranice je mezi zařazením do technického zhodnocení nebo na nákladový účet oprav a udržování. Je nezbytně nutné každý účetní

případ pečlivě prozkoumat a na základě platné legislativy rozhodnout, kam účetní případ zařadit.

6 Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo vytvoření metodiky pro účtování a vykazování dlouhodobého majetku včetně jeho technického zhodnocení. Dílčím cílem bylo také stanovení podmínek pro účtování a objasnění pojmů na základě zpracované literární rešerše.

Předmětem dalšího dílčího cíle bylo zhodnocení a vysvětlení dané problematiky na konkrétních účetních případech v organizační složce státu FAÚ. V práci byla posouzena správnost nastavení účtování o dlouhodobém majetku v organizační složce státu na základě právních předpisů tak, aby byl zachován věrný a poctivý obraz účetnictví.

Bakalářská práce byla rozdělena na dvě hlavní části, a to teoretickou část a praktickou část. Teoretická část práce zahrnovala literární rešerši, ve které byly objasněny obecné informace, které se vztahovaly k problematice. V této části práce byly vysvětleny pojmy, jako je dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, drobný hmotný a nehmotný majetek, oceňování majetku a jeho vyřazení, technické zhodnocení majetku. Dále teoretická část práce obsahovala pojmy související s tematikou jako nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, účet oprav a udržování, dlouhodobý finanční majetek a inventarizace. Tyto pojmy související s danou problematikou byly objasněny na základě prostudované literatury a souvisejících právních předpisů.

Praktická část bakalářské práce byla tvořena souhrnem účetních případů, které byly zaměřeny na danou problematiku ve vybrané organizační složce státu FAÚ. Součástí praktické části práce bylo zanalyzování jednotlivých účetních případů a zhodnocení postupu účtování ve zmíněné účetní jednotce. V účetních případech, které jsou součástí praktické práce, nebylo zcela jasné, jestli jsou správně zařazeny a nedochází k nevhodnému vyhodnocení změny na majetku. K tomuto nevhodnému zařazení by mohlo dojít v případě zařazení majetku na nákladový účet. Na základě zanalyzování účetních případů bylo provedeno šetření a vzápětí byla vytvořena metodika pro účtování a vykazování těchto konkrétních účetních případů. Šetření bylo provedeno na příkladu s venkovní fólií, kde byl zjištěn drobný nedostatek, který se týkal nepřesného zařazení těchto venkovních fólií ve prospěch účtu 511 – Opravy a udržování, kde měl být správně použit účet 501 – Spotřeba materiálu. Jelikož se jednalo jen o nepřesné účtování v rámci nákladů, byl tento nedostatek vyhodnocen jako nepříliš závažný. Účetní jednotka FAÚ mohla tento účetní případ zařadit na účet 511 – Opravy a udržování z důvodu částky, která pro účetní jednotku není úplně

zanedbatelná. V dalších účetních případech jako provedení slaboproudých a silnoproudých prací, nákup firewallu a provedení prací k IS ELO DMS bylo zjištěno, že se postupuje v souladu se zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 410/2009 Sb. a příslušnými českými účetními standardy. Zhodnocení bylo provedeno i v účetních případech, o kterých účetní jednotka FAÚ doposud neúčtovala z důvodu jejich neuskutečnění. Účetní případy jako výměna oken, žaluzie, trezor, lino/koberec a sádrokartonová příčka byly vybrány na základě prošetření budoucího dění v rámci účetní jednotky FAÚ.

V bakalářské práci bylo prokázáno, že organizační složka státu postupuje na základě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb. a ČÚS č. 708 a ČÚS č. 710. Účetní jednotka FAÚ přesto nemá vytvořenou metodiku, která by se týkala dané problematiky, a její vytvoření je nezbytné pro zachování věrného a poctivého obrazu účetnictví. Vyhodnocení bakalářské práce obsahuje doporučení pro vytvoření obsáhlejší metodiky dané problematiky.

7 Seznam použitých zdrojů

BŘEZINOVÁ, Hana, 2016. *Finanční účetnictví*. 1. vyd. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 158 s. ISBN 978-80-87314-82-1.

ČESKÝ ÚČETNÍ STANDARD č. 708, *Odpisování dlouhodobého majetku*, dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetnictvi-st/2016/ceske-ucetni-standardy-c-701-az-c-710-pr-23618>

ČESKÝ ÚČETNÍ STANDARD č. 710, *Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek*, dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetnictvi-st/2016/ceske-ucetni-standardy-c-701-az-c-710-pr-23618>

DĚRGEL, Martin. Účetní versus daňové odpisy - hmotného majetku. *Účetnictví v praxi* [online]. 2011, 2011(4)[cit.2017-05-10]. ISSN 2464-6873. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/docd33172v42570-ucetni-versus-danove-odpisy-hmotneho-majetku/>

FINANČNÍ ANALYTICKÝ ÚŘAD, 2017. *Finanční analytický úřad* [online]. Praha: Finanční analytický úřad [cit. 2022-03-07]. Dostupné z: <https://www.financnianalytickyurad.cz/prani-penez/analyza.html?fulltext-search%5B0%5D=operativn%C3%AD>

FINANČNÍ ANALYTICKÝ ÚŘAD, Směrnice č. 1/2017, *O oběhu účetních dokladů*

FINANČNÍ ANALYTICKÝ ÚŘAD, Směrnice č. 2/2021, *Metodika účtování některých rozvahových položek účetní jednotky*

CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, et al., [2014]-. *Abeceda účetnictví pro podnikatele ...*. Olomouc: ANAG. Účetnictví, daně. ISBN 978-80-7263-862-8.

JURÁŇOVÁ, Hana a Karolína JUHÁSZOVÁ, [2017]. *Účetnictví pro veřejnou správu v příkladech + CD*. Olomouc: ANAG. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-085-0.

LANDA, Martin, 2014. *Podnikové účetnictví*. Ostrava: Key Publishing. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-219-8.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, *Internetová prezentace*, dostupné z: <https://www.mfcr.cz>

NEJEZCHLEB, Zdeněk a Ivana SCHNEIDEROVÁ, 2017. *Dlouhodobý majetek ÚSC, DSO a příspěvkových organizací*. [Praha]: Acha obec účtuje. ISBN 978-80-905420-5-1.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠTÁK, [1997]-. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-063-8.

RYNEŠ, Petr, [2019]-. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k ...*. 2019. Praha: Trizonia. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-192-5.

ŠTOHL, Pavel, 2008. *Učebnice účetnictví 2008*. Deváté, upravené vydání. Znojmo: Vzdělávací středisko Ing. Pavel Štohl. ISBN 978-80-87237-02-1.

ÚZ Úplné znění, *Účetnictví, Kontrola*, [2017]. Ostrava: Sagit. ÚZ. ISBN 978-80-7488-208-1.

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2011*. 6. vyd. Praha: Grada, 2011. 149 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-3803-1.

VYHLÁŠKA č. 410/2009 Sb., vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-410>

VYHLÁŠKA č. 500/2002 Sb., vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtující v soustavě podvojného účetnictví, dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>

ZÁKON č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu

ZÁKON č. 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví, dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

ZÁKON č. 586/1992 Sb., Zákon České národní rady o daních z příjmů, dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

DOPORUČENÍ FATF č. 29, Finanční zpravodajské jednotky

8 Seznam obrázků a zkratk

8.1 Seznam obrázků

Obrázek 1: Úplatné pořízení DDNM.....	17
Obrázek 2: Pořízení DNM nákupem.....	18
Obrázek 3: Pořízení DNM vlastní činností.....	18
Obrázek 4: Pořízení DNM darem.....	19
Obrázek 5: Pořízení DNM bezúplatným převodem.....	19
Obrázek 6: Úplatné pořízení DDHM.....	22
Obrázek 7: Pořízení DHM nákupem.....	23
Obrázek 8: Pořízení DHM vlastní činností.....	23
Obrázek 9: Pořízení DHM darem.....	24
Obrázek 10: Bezúplatný převod DHM.....	24
Obrázek 11: Obecné schéma účtování o odpisech DM.....	31
Obrázek 12: Obecné schéma účtování o vyřazení majetku.....	33
Obrázek 13: Organizační struktura FAÚ.....	36

8.2 Seznam použitých zkratk

AML – Anti Money Laundering / Opatření, které brání legalizaci výnosů z trestné činnosti

BV – Bankovní výpis

CFT – Counter financing of terrorism / Opatření proti financování terorismu

CSÚIS – Centrální systém účetních informací státu

ČÚS – Český účetní standard

D – Dal

DDHM – Drobný dlouhodobý hmotný majetek

DDNM – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek

DFM – Dlouhodobý finanční majetek

DHM – Dlouhodobý hmotný majetek

DMS – Dokument management system / Systém pro správu dokumentů

DNM – Dlouhodobý nehmotný majetek

EVHM – Evidenční hmotný majetek

EVNM – Evidenční nehmotný majetek

FAÚ – Finanční analytický úřad

IS – Informační systém

MD – Má dáti

MFČR – Ministerstvo financí České republiky

MHMP – Magistrát hlavního města Prahy

OPO – Oznámení podezřelého obchodu

OSS – Organizační složka státu

ZDP – Zákon o daních z příjmů

9 Přílohy

9.1 Dlouhodobý majetek odpisovaný / neodpisovaný

Odpisovaný	Neodpisovaný
Budovy	Pozemky
Movité věci a soubory movitých věcí	Kulturní předměty
Pěstitelské celky	Finanční majetek
	Majetek, který není ve stavu způsobilému k užívání

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

9.2 Odpisové skupiny a jejich doba odpisování

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

Zdroj: Zpracování na základě ZDP

9.3 Odpisové skupiny a jejich roční sazby v % u rovnoměrného odpisování

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

Zdroj: Zpracování na základě ZDP

9.4 Odpisové skupiny a jejich příslušné koeficienty u zrychleného odpisování

Odpisová skupina	V 1. roce odpisování	V dalších letech odpisování
1.	3	4
2.	5	6
3.	10	11
4.	20	21
5.	30	31
6.	50	51

Zdroj: Vlastní zpracování na základě ZDP

9.5 Směrná účtová osnova

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

Účtová skupina 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ocenitelná práva
- 015 - Povolenky na emise a preferenční limity
- 018 - Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
- 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Účtová skupina 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021 - Stavby
- 022 - Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí
- 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
- 028 - Drobný dlouhodobý hmotný majetek
- 029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

Účtová skupina 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031 - Pozemky
- 032 - Kulturní předměty
- 035 - Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji
- 036 - Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji

Účtová skupina 04 - Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek

- 041 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- 042 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- 043 - Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

Účtová skupina 05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

- 051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

Účtová skupina 06 - Dlouhodobý finanční majetek

- 061 - Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem
- 062 - Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem
- 063 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 067 - Dlouhodobé půjčky
- 068 - Termínované vklady dlouhodobé
- 069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek

Účtová skupina 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k software
- 074 - Oprávky k ocenitelným právům
- 078 - Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku
- 079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

Účtová skupina 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 - Oprávky ke stavbám
- 082 - Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí
- 085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 088 - Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku
- 089 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

Účtová třída 1 - Zásoby a opravné položky

Účtová skupina 11 - Materiál

- 111 - Pořízení materiálu
- 112 - Materiál na skladě
- 119 - Materiál na cestě

Účtová skupina 12 - Zásoby vlastní výroby

- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary vlastní výroby

123 – Výrobky

Účtová skupina 13 – Zboží a ostatní zásoby

131 - Pořízení zboží
132 - Zboží na skladě
138 - Zboží na cestě
139 - Ostatní zásoby

Účtová skupina 14 – Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám

142 - Opravné položky k poskytnutým návratným finančním výpomocem dlouhodobým
144 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z postoupených úvěrů
146 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z ručení
149 - Opravné položky k ostatním dlouhodobým pohledávkám

Účtová skupina 15 – Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku

151 - Opravné položky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
152 - Opravné položky k software
153 - Opravné položky k ocenitelným právům
154 - Opravné položky k povolenkám na emise a preferenčním limitům
156 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
157 - Opravné položky k nedokončenému dlouhodobému nehmotnému majetku

Účtová skupina 16 – Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku

161 - Opravné položky k pozemkům
162 - Opravné položky ke kulturním předmětům
163 - Opravné položky ke stavbám
164 - Opravné položky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí
165 - Opravné položky k pěstitelským celkům trvalých porostů
167 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku
168 - Opravné položky k nedokončenému dlouhodobému hmotnému majetku

Účtová skupina 17 – Opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku

171 - Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s rozhodujícím vlivem
172 - Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s podstatným vlivem
173 - Opravné položky k dluhovým cenným papírům drženým do splatnosti
175 - Opravné položky dlouhodobým půjčkám
176 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému finančnímu majetku
177 - Opravné položky k pořizovanému dlouhodobému finančnímu majetku

Účtová skupina 18 – Opravné položky k zásobám

181 - Opravné položky k materiálu
182 - Opravné položky k nedokončené výrobě
183 - Opravné položky k polotovarům vlastní výroby
184 - Opravné položky k výrobkům

185 - Opravné položky ke zboží

186 - Opravné položky k ostatním zásobám

Účtová skupina 19 – Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám

191 - Opravné položky k směnkám a inkasu
192 - Opravné položky k jiným pohledávkám z hlavní činnosti
193 - Opravné položky k poskytnutým návratným finančním výpomocem krátkodobým
194 - Opravné položky k odběratelům
195 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z postoupených úvěrů
196 - Opravné položky k pohledávkám ze správy daní
198 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z ručení
199 - Opravné položky k ostatním krátkodobým pohledávkám

Účtová třída 2 - Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky

Účtová skupina 22 – Bankovní účty organizačních složek státu a běžné účty státních fondů

222 - Příjmový účet organizačních složek státu
223 - Zvláštní výdajový účet
224 - Běžné účty státních fondů
225 - Běžné účty fondů organizačních složek státu
227 - Účet hospodaření státního rozpočtu

Účtová skupina 23 – Bankovní účty územních samosprávných celků

231 - Základní běžný účet územních samosprávných celků
236 - Běžné účty fondů územních samosprávných celků

Účtová skupina 24 – Ostatní bankovní účty

241 - Běžný účet
243 - Běžný účet FKSP
244 - Termínované vklady krátkodobé
245 - Jiné běžné účty
247 - Účty státních finančních aktiv
248 - Účty řízení likvidity státní pokladny a státního dluhu
249 - Účty pro sdílení daní a pro dělenou správu

Účtová skupina 25 – Krátkodobý finanční majetek

251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
253 - Dluhové cenné papíry k obchodování
256 - Jiné cenné papíry

Účtová skupina 26 – Peníze

261 - Pokladna
262 - Peníze na cestě
263 - Ceniny

Účtová skupina 28 – Krátkodobé úvěry a půjčky

281 - Krátkodobé úvěry
282 - Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)
283 - Krátkodobé závazky z vydaných dluhopisů
289 - Jiné krátkodobé půjčky

Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

Účtová skupina 31 - Krátkodobé pohledávky

- 311 - Odběratelé
- 312 - Směnky k inkasu
- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 - Krátkodobé poskytnuté zálohy
- 315 - Jiné pohledávky z hlavní činnosti
- 316 - Poskytnuté návratné finanční výpomoci krátkodobé
- 317 - Krátkodobé pohledávky z postoupených úvěrů
- 319 - Pohledávky z přerozdělovaných daní

Účtová skupina 32 - Krátkodobé závazky

- 321 - Dodavatelé
- 322 - Směnky k úhradě
- 324 - Krátkodobé přijaté zálohy
- 325 - Závazky z dělení správy
- 326 - Přijaté návratné finanční výpomoci krátkodobé

Účtová skupina 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

- 331 - Zaměstnanci
- 333 - Jiné závazky vůči zaměstnancům
- 335 - Pohledávky za zaměstnanci
- 336 - Sociální zabezpečení
- 337 - Zdravotní pojištění
- 338 - Důchodové spoření

Účtová skupina 34 - Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování

- 341 - Daň z příjmů
- 342 - Ostatní daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění
- 343 - Daň z přidané hodnoty
- 344 - Pohledávky za osobami mimo vybrané vládní instituce
- 345 - Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce
- 346 - Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi
- 347 - Závazky k vybraným ústředním vládním institucím
- 348 - Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi
- 349 - Závazky k vybraným místním vládním institucím

Účtová skupina 35 - Pohledávky a závazky ze správy daní

- 351 - Přijaté zálohy daní
- 352 - Pohledávky ze správy daní
- 353 - Přeplatky na daních
- 354 - Závazky z vratek nepřímých daní
- 355 - Zúčtování z přerozdělování daní
- 356 - Pohledávky z exekuce a ostatního nakládání s cizím majetkem
- 357 - Závazky z exekuce a ostatního nakládání s cizím majetkem
- 358 - Ostatní pohledávky ze správy daní
- 359 - Ostatní závazky ze správy daní

Účtová skupina 36 - Pohledávky a závazky z ručení a finančních operací

- 361 - Krátkodobé pohledávky z ručení
- 362 - Krátkodobé závazky z ručení
- 363 - Pevné termínové operace a opce
- 364 - Závazky z neukončených finančních operací
- 365 - Pohledávky z finančního zajištění

- 366 - Závazky z finančního zajištění
- 367 - Pohledávky z vydaných dluhopisů
- 368 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů
- 369 - Pohledávky z neukončených finančních operací

Účtová skupina 37 - Jiné krátkodobé pohledávky a závazky

- 373 - Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery
- 374 - Krátkodobé přijaté zálohy na transfery
- 375 - Krátkodobé zprostředkování transferů
- 377 - Ostatní krátkodobé pohledávky
- 378 - Ostatní krátkodobé závazky

Účtová skupina 38 - Účty příštích období a dohadné účty

- 381 - Náklady příštích období
- 383 - Výdaje příštích období
- 384 - Výnosy příštích období
- 385 - Příjmy příštích období
- 388 - Dohadné účty aktivní
- 389 - Dohadné účty pasivní

Účtová skupina 39 - Vnitřní zúčtování

- 395 - Vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 - Účtová třída 4 - Jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování

Účtová skupina 40 - Jmění účetní jednotky a upravující položky

- 401 - Jmění účetní jednotky
- 402 - Fond privatizace
- 403 - Transfery na pořízení dlouhodobého majetku
- 404 - Agregované příjmy a výdaje předcházejících účetních období
- 405 - Kurzové rozdíly
- 406 - Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody
- 407 - Jiné oceňovací rozdíly
- 408 - Opravy předcházejících účetních období

Účtová skupina 41 - Fondy účetní jednotky

- 411 - Fond odměn
- 412 - Fond kulturních a sociálních potřeb
- 413 - Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření
- 414 - Rezervní fond z ostatních titulů
- 416 - Fond reprodukce majetku, fond investic
- 419 - Ostatní fondy

Účtová skupina 43 - Výsledky hospodaření

- 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
- 432 - Výsledek hospodaření předcházejících účetních období

Účtová skupina 44 - Rezervy

- 441 - Rezervy

Účtová skupina 45 - Dlouhodobé závazky

- 451 - Dlouhodobé úvěry
- 452 - Přijaté návratné finanční výpomoci dlouhodobé
- 453 - Dlouhodobé závazky z vydaných dluhopisů
- 455 - Dlouhodobé přijaté zálohy
- 456 - Dlouhodobé závazky z ručení
- 457 - Dlouhodobé směnky k úhradě

459 - Ostatní dlouhodobé závazky

Účtová skupina 46 - Dlouhodobé pohledávky

462 - Poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé

464 - Dlouhodobé pohledávky z postoupených úvěrů

465 - Dlouhodobé poskytnuté zálohy

466 - Dlouhodobé pohledávky z ručení

469 - Ostatní dlouhodobé pohledávky

Účtová skupina 47 - Dlouhodobé zálohy na transfery

471 - Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery

472 - Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery

475 - Dlouhodobé zprostředkování transferů

Účtová skupina 49 - Závěrkové účty a zvláštní zúčtování

491 - Počáteční účet rozvažný

492 - Konečný účet rozvažný

493 - Výsledek hospodaření běžného účetního období

499 - Zúčtování na základě zvláštních předpisů

Účtová třída 5 - Náklady

Účtová skupina 50 - Spotřebované nákupy

501 - Spotřeba materiálu

502 - Spotřeba energie

503 - Spotřeba jiných neskladovatelných dodávek

504 - Prodané zboží

506 - Aktivace dlouhodobého majetku

507 - Aktivace oběžného majetku

508 - Změna stavu zásob vlastní výroby

Účtová skupina 51 - Služby

511 - Opravy a udržování

512 - Cestovné

513 - Náklady na reprezentaci

516 - Aktivace vnitroorganizačních služeb

518 - Ostatní služby

Účtová skupina 52 - Osobní náklady

521 - Mzdové náklady

524 - Zákonné sociální pojištění

525 - Jiné sociální pojištění

527 - Zákonné sociální náklady

528 - Jiné sociální náklady

Účtová skupina 53 - Daně a poplatky

531 - Daň silniční

532 - Daň z nemovitostí

538 - Jiné daně a poplatky

539 - Vratky nepřímých daní

Účtová skupina 54 - Ostatní náklady

541 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení

542 - Jiné pokuty a penále

543 - Dary a jiná bezúplatná předání

544 - Prodaný materiál

547 - Manka a škody

548 - Tvorba fondů

549 - Ostatní náklady z činnosti

Účtová skupina 55 - Odpisy, rezervy a opravné položky

551 - Odpisy dlouhodobého majetku

552 - Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek

553 - Prodaný dlouhodobý hmotný majetek

554 - Prodané pozemky

555 - Tvorba a zúčtování rezerv

556 - Tvorba a zúčtování opravných položek

557 - Náklady z vyřazených pohledávek

558 - Náklady z drobného dlouhodobého majetku

Účtová skupina 56 - Finanční náklady

561 - Prodané cenné papíry a podíly

562 - Úroky

563 - Kurzové ztráty

564 - Náklady z přecenění reálnou hodnotou

569 - Ostatní finanční náklady

Účtová skupina 57 - Náklady na transfery

571 - Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery

572 - Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery

575 - Náklady vybraných ústředních vládních institucí na předfinancování transferů

Účtová skupina 58 - Náklady ze sdílených daní a poplatků

581 - Náklady ze sdílené daně z příjmů fyzických osob

582 - Náklady ze sdílené daně z příjmů právnických osob

584 - Náklady ze sdílené daně z přidané hodnoty

585 - Náklady ze sdílených spotřebních daní

586 - Náklady z ostatních sdílených daní a poplatků

Účtová skupina 59 - Daň z příjmů

591 - Daň z příjmů

595 - Dodatečné odvody daně z příjmů

Účtová třída 6 - Výnosy

Účtová skupina 60 - Výnosy z vlastních výkonů a zboží

601 - Výnosy z prodeje vlastních výrobků

602 - Výnosy z prodeje služeb

603 - Výnosy z pronájmu

604 - Výnosy z prodaného zboží

605 - Výnosy ze správních poplatků

606 - Výnosy z místních poplatků

607 - Výnosy ze soudních poplatků

609 - Jiné výnosy z vlastních výkonů

Účtová skupina 63 - Výnosy z daní a poplatků

631 - Výnosy z daně z příjmů fyzických osob

632 - Výnosy z daně z příjmů právnických osob

633 - Výnosy ze sociálního pojištění

634 - Výnosy z daně z přidané hodnoty

635 - Výnosy ze spotřebních daní

636 - Výnosy z majetkových daní

637 - Výnosy z energetických daní

638 - Výnosy z daně silniční

639 - Výnosy z ostatních daní a poplatků

Účtová skupina 64 - Ostatní výnosy

641 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení

642 - Jiné pokuty a penále

643 - Výnosy z vyřazených pohledávek

644 - Výnosy z prodeje materiálu

645 - Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku

646 - Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků

- 647 - Výnosy z prodeje pozemků
- 648 - Čerpání fondů
- 649 - Ostatní výnosy z činnosti

Účtová skupina 66 - Finanční výnosy

- 661 - Výnosy z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 - Úroky
- 663 - Kurzové zisky
- 664 - Výnosy z přecenění reálnou hodnotou
- 665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- 669 - Ostatní finanční výnosy

Účtová skupina 67 - Výnosy z transferů

- 671 - Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů
- 672 - Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů
- 675 - Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z předfinancování transferů

Účtová skupina 68 - Výnosy ze sdílených daní a poplatků

- 681 - Výnosy ze sdílené daně z příjmů fyzických osob
- 682 - Výnosy ze sdílené daně z příjmů právnických osob
- 684 - Výnosy ze sdílené daně z přidané hodnoty
- 685 - Výnosy ze sdílených spotřebních daní
- 686 - Výnosy ze sdílených majetkových daní
- 688 - Výnosy z ostatních sdílených daní a poplatků

Účtová třída 7 a 8 - Vnitroorganizační účetnictví

Obsah těchto účtových tříd si určí sama účetní jednotka

Účtová třída 9 - Podrozvahové účty

Účtová skupina 90 - Majetek a závazky účetní jednotky

- 901 - Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek
- 902 - Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek
- 905 - Vyřazené pohledávky
- 906 - Vyřazené závazky
- 909 - Ostatní majetek

Účtová skupina 91 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů a krátkodobé podmíněné závazky z transferů

- 911 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z předfinancování transferů
- 912 - Krátkodobé podmíněné závazky z předfinancování transferů
- 913 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů
- 914 - Krátkodobé podmíněné závazky ze zahraničních transferů
- 915 - Ostatní krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů
- 916 - Ostatní krátkodobé podmíněné závazky z transferů

Účtová skupina 92 - Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou

- 921 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu úplatného užívání majetku jinou osobou
- 922 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu úplatného užívání majetku jinou osobou
- 923 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou na základě smlouvy o výpůjčce

924 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou na základě smlouvy o výpůjčce

- 925 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou z jiných důvodů
- 926 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou z jiných důvodů

Účtová skupina 93 a 94 - Další podmíněné pohledávky

- 931 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku
- 932 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku
- 933 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv
- 934 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv
- 939 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze sdílených daní
- 941 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze sdílených daní
- 942 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům
- 943 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům
- 944 - Krátkodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zajištění
- 945 - Dlouhodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zajištění
- 947 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- 948 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení

Účtová skupina 95 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů a dlouhodobé podmíněné závazky z transferů

- 951 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z předfinancování transferů
- 952 - Dlouhodobé podmíněné závazky z předfinancování transferů
- 953 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů
- 954 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze zahraničních transferů
- 955 - Ostatní dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů
- 956 - Ostatní dlouhodobé podmíněné závazky z transferů

Účtová skupina 96 - Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku

- 961 - Krátkodobé podmíněné závazky z operativního leasingu
- 962 - Dlouhodobé podmíněné závazky z operativního leasingu
- 963 - Krátkodobé podmíněné závazky z finančního leasingu
- 964 - Dlouhodobé podmíněné závazky z finančního leasingu
- 965 - Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku na základě smlouvy o výpůjčce
- 966 - Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku na základě smlouvy o výpůjčce
- 967 - Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku nebo jeho převzetí z jiných důvodů
- 968 - Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku nebo jeho převzetí z jiných důvodů

Účtová skupina 97 a 98 - Další podmíněné závazky

- 971 - Krátkodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku
- 972 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku
- 973 - Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv
- 974 - Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv
- 975 - Krátkodobé podmíněné závazky z přijatého kolaterálu
- 976 - Dlouhodobé podmíněné závazky z přijatého kolaterálu
- 978 - Krátkodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní
- 979 - Dlouhodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní
- 981 - Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí jednorázových
- 982 - Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí jednorázových
- 983 - Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí ostatních
- 984 - Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí ostatních
- 985 - Krátkodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- 986 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení

Účtová skupina 99 – Ostatní podmíněná aktiva a ostatní podmíněná pasiva a vyrovnávací účty

- 991 - Ostatní krátkodobá podmíněná aktiva
- 992 - Ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva
- 993 - Ostatní krátkodobá podmíněná pasiva
- 994 - Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva
- 999 - Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům