

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Dlouhodobý majetek v účetnictví České a Slovenské
republiky**

Michal Štěpánek

© 2020 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Michal Štěpánek

Hospodářská politika a správa
Podnikání a administrativa

Název práce

Dlouhodobý majetek v účetnictví České a Slovenské republiky

Název anglicky

Long-term Assets in Accounting of the Czech Republic and the Slovakia

Cíle práce

Cílem bakalářské práce je přiblížit hlavní principy oceňování a účtování dlouhodobého majetku a s tím spojené účetní legislativy v České republice a na Slovensku, jejich komparace v těchto dvou zemích a vymezení rozdílů v účtování tohoto majetku.

Metodika

Postup zpracování bakalářské práce vychází z předpokladu systematického zpracování teoretických východisek pro vytvoření vlastní práce v části literární rešerše. Teoretická východiska budou zpracována na základě samostatného studia tematicky zaměřené odborné literatury. Zpracováním literární rešerše se zpřesní cíl práce, jehož dosažení bude předmětem vlastní práce. Při zpracování bude použita především metoda dedukce, kompilace a komparace.

Ve vlastní práci budou následně na praktických příkladech aplikovány zjištěné postupy účtování a zdůrazněny rozdílné přístupy v ČR a Slovenska.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

dlouhodobý majetek, odpis, opravná položka, pořizovací cena, rezerva, technické zhodnocení, zůstatková cena

Doporučené zdroje informací

BIELÉNÁ, Jana a Ivana HUDECOVÁ. Účtovné súvztažnosti pre podvojnú účtovníctvo. Žilina: Poradca, s.r.o., 2017. ISBN: 978-80-8186-007-2.

BRYCHTA, Ivan, Miroslav BULLA, Tereza KRUPOVÁ, Ivana KUCHAROVÁ, Ivana PILAROVÁ, Yveta PŠENKOVÁ a Jiří STROUHAL. Účetnictví podnikatelů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2018. 15. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. Meritum. ISBN: 978-80-7552-989-3.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

CHALUPA, Rostislav, KADLEC, Jiří, PILÁTOVÁ, Jana, PROCHÁZKOVÁ, Dagmar, SEDLÁK, Roman, SKÁLOVÁ, Jana a Pavel VLACH. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2015. 13., aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. ISBN: 978-80-7263-933-5.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn, 17. vydání. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN: 978-80-7554-063-8.

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 účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů ve znění pozdějších předpisů.

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

Předběžný termín obhajoby

2019/20 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Pavel Štáfek, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 25. 2. 2020

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 26. 2. 2020

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 29. 02. 2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Dlouhodobý majetek v účetnictví České a Slovenské republiky" jsem vypracoval 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 autor uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 22. 3. 2020

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval vedoucímu mé práce, panu Ing. Pavlu Štáfkovi, Ph. D. za jeho ochotu a cenné rady při zpracovávání mé práce. Další poděkování patří původní vedoucí mé práce, paní Mgr. Haně Krejčí za rady v počátcích psaní této práce. Děkuji také rodině, přátelům a známým za trpělivost a podporu.

Dlouhodobý majetek v účetnictví České a Slovenské republiky

Abstrakt

V této práci se řeší problematika týkající se dlouhodobého majetku v účetnictví, a to nejprve dle české právní legislativy, a poté dle slovenské právní legislativy. V praktické části jsou teoretické informace převedeny do praxe a předvedeny na vzorových názorných příkladech, přičemž je poukázáno na hlavní rozdíly mezi oběma státy.

Na začátek je v práci vysvětleno, co to dlouhodobý majetek je, že je možno ho dle své povahy dělit na nehmotný, hmotný a finanční, a tyto jednotlivé druhy majetku jsou detailněji rozebrány a vysvětleny. Následují způsoby pořízení majetku v České republice (dále jen ČR) a k těmto způsobům pořízení majetku je uvedeno, jak se majetek v účetnictví ČR ocení. Další kapitola se věnuje obecně odpisování v ČR. A to jak účetnímu odpisování, které by mělo vyjadřovat skutečnou hodnotu opotřebení majetku zachyceného v účetnictví, tak poté daňovému odpisování, které nemusí věrně zobrazovat opotřebení daného majetku, nicméně je důležité pro vypočítání daňového základu daně z příjmů. Po odpisování je rozebráno, co je to technické zhodnocení majetku, kdy a proč se vytváří opravné položky k dlouhodobému majetku, a na závěr jsou popsány principy tvorby rezerv na opravy dlouhodobého majetku v ČR a způsoby vyřazení již nepotřebného majetku v ČR.

Tato fakta jsou v další části této práce porovnány s pravidly platnými ve Slovenské republice (dále jen SR), přičemž jsou vytyčeny nalezené rozdíly mezi ČR a SR. Ty jsou v praktické části názorně vysvětleny na připravených příkladech. Jsou zdůrazněny rozdíly v přístupu obou zemí nejen v účtování, ale i ve výpočtech nebo právním výkladu.

Klíčová slova: Dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, odpis, opravná položka, pořizovací cena, rezerva, technické zhodnocení, zůstatková cena.

Long- term Assets in Accounting of the Czech republic and the Slovakia

Abstract

In this thesis, is looking for solution of long-term assets in case of double-entry accounting. First in case of legislation of Czech Republic, second in case of legislation of Slovak Republic. In practical part of this thesis, we are applying these points of both legislation on exact instances with main differences.

In the beginning of this thesis, it is described that long-term asset could be sorted in three main sections. Long-term material assets, long-term immaterial assets and also long-term financial assets. In ongoing parts, it is described acquisition of long-term assets in Czech Republic, moreover it is price estimation. Next chapter has an explanation for amortisation. Moreover it would be described with two main types of amortisation, genuine price amortisation and tax amortisation, which could be used in calculation of income tax. After amortisation it would be analysed, what is meaning of term of technical appreciation, when and why are correction created in case of long-term assets. Conclusion of this thesis would cover principle of reserves and methods of discharging of long-term assets in Czech Republic.

These facts would be also compare with principles, which are used in Slovak Republic and would be found main differences. Practical part will demonstrate these exact examples of accounting between both of republics. There are differences in accounting, calculations or law description.

Keywords: long-term material assets, long-term immaterial assets, long-term financial assets, amortisation, correction, purchase price, reserves, technical appreciation

Obsah

1 Úvod.....	12
2 Cíl práce a metodika	13
2.1 Cíl práce	13
2.2 Metodika.....	13
3 Teoretická východiska	14
3.1 Dlouhodobý majetek v účetnictví České republiky	14
3.1.1 Charakteristika a rozdělení dlouhodobého majetku v České republice	14
3.1.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek v České republice	15
3.1.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek v České republice.....	16
3.1.1.3 Dlouhodobý finanční majetek v České republice	18
3.1.2 Způsoby nabytí dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v České republice	18
3.1.3 Způsoby oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v České republice	19
3.1.3.1 Oceňování pořizovací cenou.....	19
3.1.3.2 Ocenění vlastními náklady	21
3.1.3.3 Ocenění reprodukční pořizovací cenou	21
3.1.4 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v České republice	22
3.1.4.1 Účetní odpisy nehmotného a hmotného majetku v České republice.	22
3.1.4.2 Daňové odpisy nehmotného a hmotného majetku v České republice	25
3.1.5 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku v České republice	27
3.1.6 Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku v České republice	28
3.1.7 Tvorba rezerv k dlouhodobému majetku v České republice.....	29
3.1.8 Způsoby vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v České republice	31
3.2 Dlouhodobý majetek v účetnictví Slovenské republiky	32
3.2.1 Charakteristika a rozdělení dlouhodobého majetku ve Slovenské republice	32
3.2.2 Způsoby oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku ve Slovenské republice	33
3.2.3 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku ve Slovenské republice	34
3.2.3.1 Účetní odpisy nehmotného a hmotného majetku ve Slovenské republice	34
3.2.3.2 Daňové odpisy nehmotného a hmotného majetku ve Slovenské republice	35

3.2.4	Technické zhodnocení dlouhodobého majetku ve Slovenské republice ..	37
3.2.5	Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku ve Slovenské republice	37
3.2.6	Tvorba rezerv k dlouhodobému majetku ve Slovenské republice	38
3.2.7	Způsoby vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku ve Slovenské republice	39
4	Vlastní práce	40
4.1	Pořízení a zařazení dlouhodobého majetku.....	40
4.2	Oceňování dlouhodobého hmotného majetku.....	41
4.3	Účetní odpisy dlouhodobého majetku.....	42
4.4	Daňové odpisy dlouhodobého majetku.....	44
4.5	Technické zhodnocení dlouhodobého majetku.....	46
4.6	Tvorba opravných položek k dlouhodobému majetku.....	48
4.7	Tvorba rezerv k dlouhodobému majetku	49
4.8	Vyřazení dlouhodobého majetku	51
5	Výsledky a diskuze	55
6	Závěr	57
7	Seznam použitých zdrojů	58
8	Přílohy.....	61

Seznam tabulek

Tabulka 1-	Pořízení DHM v ČR.....	40
Tabulka 2-	Pořízení DHM v SR	40
Tabulka 3-	Ocenění darovaného majetku v ČR.....	41
Tabulka 4-	Ocenění darovaného majetku v SR	41
Tabulka 5-	Výkonové účetní odpisy v ČR.....	42
Tabulka 6-	Účtování výkonových odpisů v ČR.....	43
Tabulka 7-	Časové odpisování automobilu v ČR.....	43
Tabulka 8-	Zrychlené odpisování v ČR.....	44
Tabulka 9-	Zrychlené odpisování v SR	45
Tabulka 10-	Technické zhodnocení v ČR (daňové odpisy).....	46
Tabulka 11-	Technické zhodnocení v ČR (účetní odpisy)	46
Tabulka 12-	Účtování technického zhodnocení v ČR	47
Tabulka 13-	Opravné položky v ČR	48
Tabulka 14-	Opravné položky v SR	49

Tabulka 15- Rezervy v ČR.....	50
Tabulka 16- Rezervy v SR.....	51
Tabulka 17- Vyřazení DM prodejem v ČR.....	51
Tabulka 18- Vyřazení DM likvidací v ČR.....	52
Tabulka 19- Vyřazení DM (škoda- pachatel neznámý) v ČR.....	53
Tabulka 20- Vyřazení DM (škoda- pachatel známý) v ČR	53
Tabulka 21- Vyřazení DM převedením do osobního vlastnictví v ČR.....	54
Tabulka 22- Vyřazení DM darováním V ČR.....	54

Seznam použitých zkratk

€- Euro

BÚ- běžný účet

č. – číslo

ČR- Česká republika

ČÚS- Český účetní standard pro podnikatele

D- dal

DFM- dlouhodobý finanční majetek

DHM- dlouhodobý hmotný majetek

DM- dlouhodobý majetek

DNM- dlouhodobý nehmotný majetek

DPH- daň z přidané hodnoty

FAP- faktura přijatá

FAV- faktura vydaná

IFRS- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)

Kč- Česká koruna

Ks- kus

MD- Má dáti

OP- opravná položka

PC- pořizovací cena

RO- roční odpis

RPC- reprodukční pořizovací cena

SR- Slovenská republika

VBÚ- výpis z běžného účtu

VC- vstupní cena

VPD- výdajový pokladní doklad

VÚD- vnitřní účetní doklad

ZC- zůstatková cena

ZDP ČR- zákon o daních z příjmů platný na území České republiky

ZDP SR- zákon o daních z příjmů platný na území Slovenské republiky

1 Úvod

Dlouhodobý majetek je nedílnou součástí většiny podniků a spolu s oběžným majetkem je důležitou součástí aktiv společnosti. Na rozdíl od oběžného majetku, který se spotřebovává ve většině případů jednorázově, se dlouhodobý majetek opotřebovává postupně. Dlouhodobý majetek se dále rozděluje na nehmotný, hmotný a finanční a to dle své povahy. Právě rozdělení a charakteristika těchto složek je náplní první části této práce.

Dále je potřeba rozlišovat, jakými způsoby byl majetek nabyt, a také jak bude oceněn. Způsob nabytí majetku je totiž nezbytné zohlednit hned z několika důvodů, a to například z důvodu nutnosti stanovit pořizovací cenu majetku, nebo z důvodu odlišnosti účtování při jednotlivých druzích nabytí majetku.

Dlouhodobý majetek se opotřebovává postupně, a to prostřednictvím odpisů. Ty se dělí na účetní a daňové a oba dva druhy odpisů upravuje jiný právní předpis. Pro účetní jednotku je tedy nezbytné vědět konkrétní informace, a to zejména čím se tyto druhy odpisů liší a jak například může účetní jednotka snížit prostřednictvím daňových odpisů základ daně z příjmů. Dále je možno také dlouhodobý majetek technicky zhodnotit, postup v tomto případě je popsán v další části této práce.

Protože s tématem dlouhodobého majetku se pojí i další povinnosti, je zde navíc rozebráno i to, jak, kdy a proč se tvoří opravné položky k dlouhodobému majetku a také které rezervy je možné v oblasti dlouhodobého majetku tvořit a jak se postupuje. Nesmí chybět také možnosti vyřazení majetku, protože majetek, který účetní jednotka už dále nechce nebo nemůže využívat, musí být řádně vyřazen.

Na závěr jsou srovnány zjištěné poznatky o dlouhodobém majetku v ČR s pravidly platnými v SR. Ačkoliv tyto dvě země byly až do roku 1993 desítky let jednou zemí a mohlo by se předpokládat, že právní předpisy budou stejné, jsou zde určité odlišnosti a ty jsou uvedeny a vysvětleny.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem bakalářské práce je uvést hlavní principy pořizování, oceňování, odpisování a technického zhodnocení dlouhodobého majetku, dále principy opravných položek a rezerv k dlouhodobému majetku a způsobů vyřazení majetku v České republice. Tyto principy jsou porovnány s pravidly uplatňovanými na území Slovenské republiky. Nalezené rozdíly jsou přiblíženy jak teoreticky, tak následně prakticky, a to včetně zohlednění změn v právních předpisech, které nastaly v uplynulých letech. Mimo účetní odpisy jsou v práci rozebrány daňové odpisy a jejich dopad na výši daně z příjmů.

2.2 Metodika

Postup zpracování bakalářské práce vychází z předpokladu systematického zpracování teoretických východisek pro vytvoření vlastní práce v části literární rešerše. Teoretická východiska jsou zpracována na základě samostatného studia tematicky zaměřené odborné literatury. Zpracováním literární rešerše se dosáhne dílčích cílů, tyto cíle včetně hlavního cíle práce budou upřesněny v praktické části práce. Při zpracování je použita především metoda dedukce, kompilace a komparace. Literární poznatky vycházejí jak z přesného znění platných zákonů nebo vyhlášek, tak z odborné literatury vytvořené českými a slovenskými autory. Ve vlastní práci budou následně na praktických příkladech aplikovány zjištěné postupy účtování a zdůrazněny rozdílné přístupy v ČR a v SR.

3 Teoretická východiska

Kapitola teoretická východiska je zaměřena na teorii účetnictví dlouhodobého majetku (dále jen DM), nejprve v ČR, poté v SR, kde je poukázáno na hlavní rozdíly, a to nejen v teorii účtování o DM mezi těmito státy, ale i ve výpočtech a dalších souvislostech. Dále je porovnáno vymezení DM u podnikatelských subjektů obou států.

3.1 Dlouhodobý majetek v účetnictví České republiky

V této části práce je popsáno, jaká jsou pravidla pro účtování o dlouhodobém nehmotném, hmotném a finančním majetku na území ČR podle platné právní legislativy, zejména charakteristika DM a jeho rozdělení, způsoby pořízení, oceňování, odpisování, technické zhodnocení, opravné položky, rezervy a nakonec způsoby vyřazení majetku. V ČR je toto téma obsaženo hned v několika právních předpisech, přičemž se jedná zejména o zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, dále vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1993 Sb., a také české účetní standardy, konkrétně český účetní standard č. 013. Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1993 Sb. jsou pro účtování na území ČR **závazné pouze účtové skupiny**, nikoliv konkrétní syntetické účty (v Příloze č. 1 této práce je tedy jen návrh číslování jednotlivých účtů, které je možné používat).

3.1.1 Charakteristika a rozdělení dlouhodobého majetku v České republice

DM je podstatnou součástí aktiv neboli majetku společnosti. Jedná se o fixní aktiva. Ta nepředávají svou hodnotu do hodnoty vyrobené produkce najednou, ale postupně během celé doby své životnosti. To znamená, že tato aktiva poskytují ekonomický prospěch dlouhodobě (déle než 1 rok), na rozdíl od oběžného majetku, který se většinou spotřebovává jednorázově (Brychta a kol., 2019).

Důvodem, proč účetní jednotka vlastní DM je tedy buď užívání tohoto majetku, to znamená, že z majetku chtějí mít účetní jednotky ekonomický prospěch, nebo zhodnocení majetku. Tím je myšleno například uložení dočasně volného peněžního kapitálu. Tento kapitál se s rostoucími výnosy z DM zhodnocuje, nebo se zhodnotí při prodeji majetku (Brychta a kol., 2019).

Dle §6 odstavce 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1993 Sb., o účetnictví (dále jen vyhláška č. 500/2002 Sb.) je základním znakem DM to, že se jedná o takový majetek, u kterého se předpokládá, že bude držen v účetní jednotce dlouhodobě, tedy déle než 12 měsíců po sobě jdoucích, nebo déle než jeden běžný produkční cyklus. Dále se DM podle své formy skládá z těchto tří základních skupin (vyhláška č. 500/2002 Sb.):

1. dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen DNM)
2. dlouhodobý hmotný majetek (dále jen DHM)
3. dlouhodobý finanční majetek (dále jen DFM)

3.1.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek v České republice

Dle §6 odstavce 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se za DNM považují níže uvedené složky majetku a to s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou.

Nehmotné výsledky vývoje- evidují se zde takové výsledky vývoje, které nejsou předmětem ocenitelných práv. V roce 2018 proběhla změna a nově se už na tento účet neúčtují náklady na výzkum (Strouhal, 2018).

Software- tedy programové vybavení, a to včetně výdajů spojených s vytvořením webových stránek. Doba odpisování činí nejméně 36 měsíců (Prudký a Lošťák, 2017).

Ocenitelná práva- konkrétně výrobně technické poznatky / know-how, licence, průmyslová práva a také jiné výsledky duševně tvořivé činnosti, které jsou předmětem ocenitelných práv (Účet 014, Ocenitelná práva, 2019).

Goodwill- je kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy. Goodwill se odpisuje rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců od nabytí obchodního závodu (§6 odstavec 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Jiný dlouhodobý nehmotný majetek- dle §6 odstavce 3 vyhlášky 500/2002 Sb. se řadí na tento účet zejména preferenční limity a emisní povolenky. Emisní povolenky jsou

definovány jako majetková hodnota, která umožňuje vypustit do ovzduší v daném kalendářním roce určitý ekvivalent tuny CO₂. Preferenčními limity se rozumí zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóta a individuální limit prémiových práv (zákon č. 695/2004 Sb. o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů).

Faktem je, že §32 odstavec 2 zákona č. 586/1992 o daních z příjmů (dále jen ZDP ČR) nepovažuje emisní povolenky ani preferenční limity za DNM a to znamená, že jsou vyloučeny z daňového odpisování.

3.1.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek v České republice

Dlouhodobým hmotným majetkem vymezeným účetními předpisy na území ČR jsou níže uvedené majetkové složky. Pokud chce účetní jednotka zařadit majetek do DHM, musí jeho doba obecně možné použitelnosti činit minimálně jeden rok (Chalupa a kol., 2015).

Dle §7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. patří mezi DHM následující:

Stavby- dle §7 odstavce 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou na tomto účtu evidovány stavby bez ohledu na výši ocenění. Do této skupiny se zařazují stavby včetně budov, právo stavby, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a jiná stavební díla, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, dále technické rekultivace, byty a nebytové prostory.

Hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí- zde se evidují:

- předměty z drahých kovů (pokud se nejedná o umělecká díla),
- hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok. Výši ocenění si stanoví účetní jednotka sama na základě svého rozhodnutí. Částka 40 000 Kč stanovená ZDP ČR není pro to, aby mohla účetní jednotka majetek zařadit mezi dlouhodobý hmotný, závazná (§7 odstavec 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Hmotné movité věci, stejně tak jako stavby, účetní jednotka v průběhu jejich životnosti musí odpisovat. Děje se tak od okamžiku, kdy byla hmotná movitá věc, respektive stavba zařazena do užívání (Strouhal, 2018).

Nedílnou částí hmotných movitých věcí je také tzv. příslušenství hmotného majetku. Jsou to předměty, které tvoří s hlavní věcí jeden majetkový celek. Toto příslušenství může být již zahrnuto v ocenění majetku (Prudký a Lošťák, 2017).

Pěstitelské celky trvalých porostů- ovocné stromy nebo keře, které jsou vysázené na souvislém pozemku, přičemž tento pozemek musí mít větší výměru než 0,25 ha a hustotu nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 ha. Dále trvalé porosty vinic a chmelnic, přičemž se nezapočítávají nosné konstrukce (§7 odstavec 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

S odpisováním lze začít až tehdy, kdy z porostů začne plynout užitek, který se projeví v příjmech podnikatelského subjektu (Prudký a Lošťák, 2017).

Dospělá zvířata a jejich skupiny- zde jsou evidována plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat, psů, ovcí, koz nebo hus. Dále se zde vykazují celá stáda jiných hospodářsky využívaných chovů. Tím jsou myšleni zejména mufloni, jeleni a pštrosi. Účetní jednotky sem také řadí dostihové a tažné koně, osly, mezky a muly. Při narození se zvířata sledují v oběžném majetku v zásobách na účtu 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny a až po prvním otelení jsou přeřazeny do DM (Strouhal, 2018).

Jiný dlouhodobý hmotný majetek- Skálová a kol., 2017 uvádí, že tento účet slouží pro zachycení takových položek hmotných aktiv, které účetní jednotka nemůže zařadit na jiné účty v účtové skupině 02, například ložiska nevyhrazeného nerostu nebo věcná břemena k pozemku či stavbě.

Pozemky- na tomto účtu jsou evidovány pozemky včetně porostů a to bez ohledu na výši ocenění. Pozemky se neodpisují, a proto se k rozvahovému dni jejich účetní ocenění pouze poměří s jeho aktuální čistou realizovatelnou hodnotou (Strouhal, 2018).

Umělecká díla a sbírky- Strouhal, 2018 uvádí, že se na tomto rozvahovém účtu evidují umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky a předměty kulturní hodnoty, a to bez ohledu na to, jak vysoká je jejich pořizovací cena. Pokud je umělecké dílo součástí stavby, pak je součástí ocenění stavby a neúčtuje se o něm samostatně (např. fresky na zdi).

3.1.1.3 Dlouhodobý finanční majetek v České republice

Dle §8 vyhlášky č. 500/2002 Sb. dlouhodobý finanční majetek obsahuje zejména podíly (ovládaná nebo ovládající osoba), zápůjčky a úvěry, podíly – podstatný vliv, ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly (např. dluhopisy a směnky), zápůjčky a úvěry, jiný DFM a poskytnuté zálohy na DFM.

Nejdůležitější složkou DFM jsou cenné papíry a mohou se dělit dle druhu následovně (Skálová a kol., 2017):

1. dlužné cenné papíry (vycházejí z úvěrového vztahu mezi dlužníkem a věřitelem, přičemž dlužník nese povinnost zaplatit v předem stanoveném čase nejen zapůjčenou částku, ale také dohodnutý úrok),
2. majetkové cenné papíry (přináší vlastníkům výnosy plynoucí z majetku).

Dále se u cenných papírů posuzuje časové hledisko. Dlouhodobé cenné papíry se dle Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., č. 014 (dále jen ČÚS) evidují v účtové skupině 06 - Dlouhodobý finanční majetek.

Krátkodobé cenné papíry se sledují v účtové třídě 2.

3.1.2 Způsoby nabytí dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v České republice

DNM a DHM může být pořízen následujícími způsoby (Brychta a kol., 2019):

- bezhotovostně (na fakturu),
- v hotovosti (za hotové),
- bezúplatným převodem z finančního leasingu,
- pomocí bankovního nebo nebankovního úvěru,
- darem či jiným bezúplatným nabytím,
- splacením vkladu za upsaný základní kapitál,
- dotací (plnou nebo částečnou),
- vytvořením majetku vlastní činností.

3.1.3 Způsoby oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v České republice

Oceňování DNM a DHM upravují §24 - §28 zákona č. 563/1993 Sb., o účetnictví (dále jen zákon o účetnictví).

Dle §24 odstavce 2 zákona o účetnictví oceňování znamená přiřazování peněžní hodnoty jednotlivým účetním položkám. Účetní jednotky oceňují majetek buď k okamžiku uskutečnění účetního případu, nebo k rozvahovému dni (popřípadě k jinému okamžiku, kdy se sestavuje účetní závěrka).

Při procesu oceňování DM je dle Brychty a kol., 2019 nutné, aby bylo zřejmé:

- do jaké kategorie majetek dle svého charakteru patří (to znamená, jestli je majetek hmotný, nehmotný nebo finanční),
- jak a kdy se mají vykazovat změny stavu DM a změny hodnoty majetku (způsob účtování jak trvalých změn, tak i dočasných změn hodnoty majetku),
- který ze způsobů ocenění se využije (závisí na způsobu pořízení majetku).

Při procesu oceňování DM musí účetní jednotka respektovat nutnost dodržování principu významnosti při oceňování a také účetní zásadu poskytování věrného a poctivého obrazu skutečnosti, což ukládá zákon o účetnictví (Brychta a kol., 2019).

Možné způsoby ocenění jsou pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou.

3.1.3.1 Oceňování pořizovací cenou

Pořizovací cenou se ocení dle §25 odstavce 1 zákona o účetnictví:

- hmotný majetek, který byl nabytý úplatně (nakoupený),
- nehmotný majetek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností.

Podle §47 odstavce 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je součástí ocenění DNM a DHM nebo jeho části, a také technického zhodnocení cena, za kterou byl majetek pořízen, a k této ceně se dále přičtou náklady vynaložené do doby uvedení majetku do stavu, kdy je majetek způsobilý k užívání a také náklady spojené s pořízením tohoto majetku.

Pořizovací cena se tedy používá u majetku pořízeného za úplatu a jde o nejčastější formu vstupní ceny DM (Brychta a kol., 2019).

Náklady, které **jsou** součástí ocenění DNM a DHM nebo jeho části, a technického zhodnocení, jsou uvedeny v §47 odstavci 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a jsou jimi například:

- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného DNM a DHM,
- správní poplatky, platby za expertízy, náklady na předprojektové a přípravné práce,
- úroky z úvěru, pomocí kterého je majetek pořizován,
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- clo, dopravné, montáž.

Kromě těchto zmíněných položek mohou vstupovat do nákladů, které jsou součástí pořizovací ceny i další položky podobného charakteru, které také souvisí s pořízením DM (Brychta a kol., 2019).

§47 odstavec 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. rovněž definuje, které položky **nejsou** součástí ocenění DNM a DHM nebo jeho části a technického zhodnocení. Zde je ukázka několika takových nákladů:

- opravy a údržba, kursové rozdíly,
- náklady nájemce nebo pachtýře na uvedení najatého nebo propachtovaného majetku do stavu přecházejícího,
- náklady nájemce na uvedení pronajatého majetku do stavu předcházejícího,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení, nebo jiné sankce plynoucí ze smluvních vztahů,
- náklady na zaškolení pracovníků.

Při pořizování DM a následné kalkulaci pořizovací ceny se využívají kalkulační účty 041 - Nedokončený DNM, 042 - Nedokončený DHM. Na tyto účty se zaúčtuje cena, za kterou účetní jednotka majetek nakoupila (cena pořízení) a dále veškeré náklady, které jsou součástí ocenění. Tím se vypočítá pořizovací cena. V této částce je následně majetek

zařazen na příslušné majetkové účty z účtových skupin 01, 02 nebo 03 (bod 5.1.3 ČÚS č. 013).

3.1.3.2 Ocenění vlastními náklady

Vlastními náklady se ocení DHM kromě zásob vytvořený vlastní činností, DNM kromě pohledávek vytvořený vlastní činností a příchovky zvířat (§25 odstavec 1 zákona o účetnictví).

Vlastními náklady se rozumí veškeré přímé náklady vynaložené na výrobu majetku nebo jinou činnost (materiál, mzdy, zakoupené služby) a také přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami, tzn. režijní náklady (§25 odstavec 5 zákona o účetnictví).

Do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovávaných výkonů a také další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s výrobou nebo jinou činností. Tento způsob ocenění se tedy používá u majetku vytvořeného vlastní činností (Brychta a kol., 2019).

3.1.3.3 Ocenění reprodukční pořizovací cenou

Reprodukční pořizovací cena je taková cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm naposledy účtovalo (§25 odstavec 5 zákona o účetnictví).

Touto cenou oceňují účetní jednotky majetek nabytý těmito způsoby (§25 odstavec 1 zákona o účetnictví):

- bezúplatně, vyjma peněžních prostředků a cenin,
- majetek, který byl vytvořen vlastní činností a to v případech, kdy vlastní náklady nelze zjistit,
- DHM pořízený směnnou smlouvou a to v případě, že nejsou ve smlouvě sjednány pořizovací ceny (§47 odstavec 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb.),
- vložený DNM a DHM s výjimkou, kdy je vklad oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak,
- DNM a DHM, který byl v účetnictví nově zjištěn, tzn., že v účetnictví nebyl dosud evidován (bod 3.2. ČÚS 013).

Reprodukční pořizovací cena musí být určena tak, aby pomocí ní byla určena co možná nejpřesněji taková částka vyjádřená v penězích, za niž by účetní jednotka v daném místě a v dané době pořídila majetek o stejných rozhodných vlastnostech, jaký měl v oné době majetek sám (NSS- Daň z příjmů, Reprodukční pořizovací cena, 2014).

O výši ohodnocení majetku touto formou ocenění rozhoduje většinou znalec, popřípadě odhadce nebo jiný pracovník k tomu oprávněný.

3.1.4 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v České republice

Všeobecně platí, že DM musí být používán déle než jeden rok a v celém tomto období se podílí na tvorbě výnosů účetní jednotky. Výdaje spojené s pořízením DM tedy není možné zahrnout do provozních nákladů najednou, ale tyto náklady se musí zahrnovat do provozních nákladů postupně, a to po celou dobu životnosti majetku. Toto postupné zahrnování pořizovací ceny DM do provozních nákladů účetní jednotky se uskutečňuje prostřednictvím odpisů (Brychta a kol., 2019).

Odpisy by měly vyjadřovat trvalé snížení hodnoty buď vlivem fyzického opotřebení, nebo vlivem morálního opotřebení. Morálním opotřebením je myšleno zejména snížení ekonomické životnosti majetku zastaráním v důsledku změn technologií či poptávky po produktech vyráběných pomocí daného majetku a také v důsledku plynutí času. Fyzickým opotřebením se rozumí snížení ekonomické životnosti vlivem fyzického užívání (Brychta a kol., 2019).

Odpisy lze rozdělit na účetní odpisy a daňové odpisy.

3.1.4.1 Účetní odpisy nehmotného a hmotného majetku v České republice

Účetní odpisy by měly co nejpřesněji vyjadřovat skutečné opotřebení majetku a vést tak k reálnému vykázání hodnoty majetku (Valouch, 2012).

Účetní odpisy by měly rozložit pořizovací cenu majetku do nákladů během celé doby jeho životnosti (Brychta a kol., 2019).

Dle §28 zákona o účetnictví mohou majetek odpisovat ty účetní jednotky, které:

- mají k majetku vlastnické právo nebo jiné právo k jeho užívání (vlastníci majetku),
- hospodaří s majetkem státu nebo územních a samosprávních celků,
- používají majetek v případech smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění dluhu převodem práva,
- používají majetek v těch případech, kdy vlastnické právo k movitým věcem je nabýváno na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci,
- jsou uživateli majetku, přičemž provedou na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet.

O DNM a DHM je také oprávněn účtovat a odpisovat ho i pachtýř, avšak pouze v případech, kdy je mu toto právo přiznáno na základě smlouvy o pachtu obchodního závodu (§28 odstavec 4 zákona o účetnictví).

Povinnost účetně odpisovat DM mají jak účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu, tak i účetní jednotky, které vedou účetnictví v zjednodušeném rozsahu (§13a odstavec 1c zákona o účetnictví).

Tyto účetní jednotky mají povinnost sestavit pro výpočet a uplatnění účetních odpisů DNM a DHM odpisový plán (§28 odstavec 6 zákona o účetnictví).

V odpisovém plánu musí být uveden soupis odpisovaného majetku pro určité účetní období, a dále také konkrétní zvolené metody účetního odpisování (Chalupa a kol., 2015).

Doba odpisování DNM a DHM není žádnými účetními ani jinými právními předpisy stanovena, ale jednoznačně nesmí být kratší než 1 rok, a to z toho důvodu, že doba použitelnosti DM musí být delší než 1 rok. Účetní odpisy by měly co nejvíce zohledňovat životnost DM, proto si délku odpisování může stanovit účetní jednotka sama a to dle vlastního uvážení (Chalupa a kol., 2015).

Účetní odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru (bod 4.2 ČÚS 013).

Za základní techniky účetního odpisování lze dle Prudkého a Lošťáka, 2017 považovat:

- časové odpisování (zejména u předmětů s časově omezenou životností, podstatou je zde průběh odpisování po celou dobu životnosti předmětu),
- výkonové odpisování,
- odpis dospělých zvířat a jejich skupin,
- komponentní odpisování.

Dle §26 odstavce 7 pokynu GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů lze u odpisování dospělých zvířat a jejich skupin postupovat dvěma způsoby. První způsob je ten, že se bude každé jednotlivé zvíře odpisovat zvlášť. Druhým způsobem je skupinové odpisování podle jednotlivých druhů zvířat při skupinové evidenci zvířat. Skupinově nelze odpisovat tažná zvířata a koně, ty musí účetní jednotka odpisovat jednotlivě.

Metoda komponentního odpisování umožňuje, aby u vybraných složek majetku ty části majetku, které se svou dobou použitelnosti významně liší od jeho ostatních složek a hodnotově tvoří jeho významnou část, byly odpisovány samostatně. Složkami majetku, kde může být tato metoda použita, jsou stavby, byty, nebytové prostory a hmotně movité věci a jejich soubory (§56a vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Cílem techniky komponentního odpisování je dosažení rovnoměrnějšího rozložení nákladů při výměně hlavních komponent majetku. Použité náhradní díly tak při jejich výměně nezatíží výsledek hospodaření jednorázově, nýbrž postupně (Chalupa a kol., 2015).

Dále §56 odstavec 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb. uvádí majetek, který nesmí účetní jednotka odpisovat. Jedná se o tento majetek:

- pozemky,
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky předměty kulturní hodnoty a obdobné hmotné movité věci, které jsou stanovené zvláštními právními předpisy,
- nedokončený DNM a DHM a technické zhodnocení, pokud nejsou uvedeny do stavu způsobilého k užívání,
- najatý, propachtovaný či obdobně užívaný DNM a DHM,

- preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a také povolenky na emise,
- finanční majetek, pohledávky, zásoby.

Tento majetek se účtuje na rozvahových účtech aktivních, a to v účtové skupině 03-Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný (bod 5.1 ČÚS č. 013).

3.1.4.2 Daňové odpisy nehmotného a hmotného majetku v České republice

Daňové odpisy se zjišťují mimoúčetně, a to pouze pro účely výpočtu daňového základu a nemusí věrně zobrazovat skutečné opotřebení majetku. Jedná se o maximální částky odpisů, které je možno zahrnout do výpočtu daňového základu. Problematiku daňových odpisů v ČR upravuje striktně ZDP ČR (Brychta a kol., 2019).

Daňové odpisy mohou uplatnit pouze ty poplatníci daně z příjmů, které §28 ZDP ČR považuje za odpisovatele.

Ovšem ne veškerým majetkem je možno zatížit základ daně, některé majetkové složky vymezené v §27 ZDP ČR nelze daňově odpisovat.

Dále jsou v ZDP ČR pro uplatnění hmotného majetku do základu daně z příjmů vymezeny čtyři základní techniky odpisování:

- rovnoměrné,
- zrychlené,
- rovnoměrné časové či výkonové (uplatnitelné jen u striktně vymezeného majetku),
- specifická technika odpisování technologických částí zařízení využívaných k výrobě elektřiny ze slunečního záření (fotovoltaické elektrárny).

Způsob odpisování pro každý nově pořízený hmotný majetek stanoví subjekt, který je oprávněn majetek odpisovat (§30 odstavec 2 ZDP ČR).

Pro rovnoměrné i zrychlené odpisování je nutno v prvním roce odpisování zařadit majetek do jedné z 6 odpisových skupin stanovených §30 odstavcem 1 ZDP ČR.

V příloze č. 3 této práce jsou zobrazeny odpisové skupiny a jejich minimální doba odpisování, u každé odpisové skupiny jsou uvedeny příklady majetku, který se zde může zařadit. Pro účely zatřídění majetku do odpisových skupin obsahuje ZDP ČR Přílohu č. 1, která vymezuje, do jaké odpisové skupiny majetek svou povahou náleží.

Dle §31 a §32 odstavce 9 ZDP ČR se daňové odpisy zaokrouhlují na Kč nahoru.

ROVNOMĚRNÉ ODPISOVÁNÍ

Při uplatnění rovnoměrného způsobu odpisování je základ daně poplatníka zatížen odpisovými náklady v přibližně stále stejné výši, a to prakticky téměř po celou dobu odpisování. Výjimku zde tvoří pouze první rok odpisování, kdy je procentuální sazba odpisů nejnižší (Chalupa a kol., 2015).

Maximální roční odpisové sazby pro jednotlivé odpisové skupiny při rovnoměrném odpisování jsou uvedeny v Příloze č. 4 této práce.

Při výpočtu rovnoměrných odpisů se vychází ze vstupní ceny hmotného majetku, ze zvýšené ceny jen v případě, pokud byl majetek během odpisování technicky zhodnocen (Chalupa a kol., 2015).

Dále lze také použít tzv. navýšenou roční odpisovou sazbu v prvním roce odpisování. Sazba může být v prvním roce navýšena o 10, 15 či 20%. Navýšení odpisové sazby v prvním roce je možné jen v případě, že je poplatník prvním odpisovatelem majetku (§31 ZDP ČR).

Roční odpis v **prvním roce** je tvořen součinem jedné setiny vstupní ceny (dále jen VC) a maximální roční odpisové sazby v prvním roce odpisování. Záleží tedy na tom, do jaké odpisové skupiny je majetek zatříděn (§31 odstavec 7 ZDP ČR). Tento způsob výpočtu nezohledňuje, v jaké době byl majetek pořízen, jestli na začátku roku, nebo na konci roku. Výpočet je v obou případech shodný.

Roční odpis v **dalších letech** je tvořen součinem jedné setiny VC a roční odpisové sazby v dalších letech odpisování. V případě provedení technického zhodnocení

se roční odpis vypočítá jako součin jedné setiny zvýšené VC a roční odpisové sazby, která je platná pro zvýšenou VC (§31 odstavec 7 ZDP ČR).

ZRYCHLENÉ ODPISOVÁNÍ

Zrychlené odpisování má degresivní průběh a umožňuje poplatníkovi, aby odepsal v počátečních letech odpisování vyšší částku, než je tomu u rovnoměrného odpisování. V důsledku toho platí, že v závěru odpisování se hodnota odpisů stále snižuje (Prudký a Lošťák, 2017). Tato metoda odpisování je detailně rozebrána v §32 ZDP ČR.

Při této metodě se používají koeficienty přiřazené jednotlivým odpisovým skupinám, lze je nalézt v Příloze č. 5 této práce.

Pro výpočet zrychlených odpisů v **prvním roce** odpisování se využívá VC majetku, přičemž roční odpis je vypočítán tak, že VC majetku podělíme přiřazeným koeficientem pro první rok odpisování (§32 odstavec 2a ZDP ČR). Stejně jako u rovnoměrných odpisů ve výpočtu není zohledněno, kdy v průběhu roku byl majetek pořízen.

V **dalších letech** se dle §32 odstavce 2b ZDP ČR roční odpis vypočítá tak, že podělíme dvojnásobek zůstatkové ceny majetku (dále jen ZC) rozdílem mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování v dalších letech odpisování a počtem let, po která byl již majetek odpisován.

V případě, že je poplatník prvním odpisovatelem majetku, lze tak jako u rovnoměrných odpisů navýšit odpis v prvním roce odpisování o 10, 15 či 20%. Toto navýšení odpisu umožňuje §32 odstavec 2 ZDP ČR.

3.1.5 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku v České republice

Na začátek je vhodné uvést, že odlišně vykládá technické zhodnocení majetku vyhláška č. 500/2002 Sb. a ZDP ČR.

Technickým zhodnocením se dle §47 odstavce 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. rozumí zásahy do majetku již uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu,

technických parametrů nebo rozšiřují vybavenost, popřípadě použitelnost majetku. Technické zhodnocení zahrnuje také nástavby, přístavby a stavební úpravy.

Vykazovat výdaje na zásahy do majetku jako technické zhodnocení majetku lze jen v případě, kdy dosáhnou určitého ocenění. Ocenění si stanoví sama účetní jednotka v případě nehmotného majetku a hmotně movitých věcí, nicméně u staveb musí vynaložené náklady dosáhnout významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně (respektive reprodukční pořizovací ceně) stavby (§47odstavec 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb.)

Trochu odlišně vykládá technické zhodnocení ZDP ČR. Dle §32a odstavce 6 ZDP ČR se za technické zhodnocení DM považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, dále také zásahy, které mají za následek změnu účelu majetku, a to pokud po ukončení u jednotlivého DM převyší částku 40 000 Kč. Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu majetku.

V praxi se dle Prudkého a Lošťáka, 2017 často zaměňuje technické hodnocení s opravou nebo údržbou. Ačkoli zákon definuje technické zhodnocení velmi jasně, některé daňové subjekty by dle Prudkého a Lošťáka, 2017 raději prováděné úkony považovaly za úpravy a tudíž by výdaje promítly do nákladů přímo. To však není dle právní legislativy ČR možné.

Údržba znamená soustavnou činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení majetku, odstraňují se drobnější závady nebo se předchází poruchám, které by mohly v budoucnu nastat. Na rozdíl od toho opravou se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození. Cílem je zde uvedení majetku zpět do předchozího, nebo alespoň provozuschopného stavu. Provozušopný stav znamená, že k jeho dosažení mohou být použity i jiné než původní materiály, díly, součásti nebo technologie, ale nesmí tím dojít k technickému zhodnocení (§47 odstavec 2a vyhlášky č. 500/2002 Sb.)

3.1.6 Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku v České republice

Opravné položky k DM se vytváří pouze v případech, kdy se přechodně snižuje ocenění tohoto majetku v účetnictví a to na základě inventarizace majetku. Nejedná se tedy o trvalé snížení hodnoty majetku (v tom případě by se jednalo o odpis). Opravné položky také nelze použít pro zvýšení hodnoty majetku, protože opravná položka nemůže mít aktivní

zůstatek. Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladového účtu 556- Tvorba a zúčtování opravných položek k DM a ve prospěch rozvahového účtu ze skupiny 09- Opravné položky k DM, jejich rozpuštění se účtuje naopak (§55 vyhlášky č.500/2002 Sb.).

Smyslem používání opravných položek v praxi je vyjádření reálné hodnoty DM v případě, že došlo k dočasnému poklesu jeho hodnoty. Tato povinnost vyplývá z nutnosti dodržet všeobecně uznávané účetní zásady opatrnosti a věrného zobrazení skutečnosti. Tvorbou opravné položky se totiž sníží hodnota DM a zároveň aktiv. Jedná se o daňově neúčinný náklad, tvorba opravných položek tedy nemá vliv na daňový základ společnosti (Brychta a kol., 2019).

Opravné položky jsou tvořeny za situace, kdy je ocenění majetku v účetnictví vyšší než jeho aktuální čistá realizovatelná hodnota. Protože nejsou opravné položky k DM daňově účinným nákladem, bývají často opomíjeny (Strouhal, 2018).

3.1.7 Tvorba rezerv k dlouhodobému majetku v České republice

Rezervy jsou obecně určeny na to, aby pokryly budoucí výdaje nebo závazky. Aby bylo možno tvořit rezervu, musí být znám účel, na který se rezerva tvoří a dále musí být pravděpodobné, že budoucí výdaje nebo závazky nastanou. Nicméně není známa přesná částka budoucích výdajů nebo závazků ani datum, k němuž vzniknou (Brychta a kol., 2019).

V oblasti DM se tvoří zpravidla rezervy na opravy DHM v souladu s §7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen zákon o rezervách).

Takto tvořené rezervy na opravy DHM jsou dle §24 odstavce 2i ZDP ČR daňově uznatelným nákladem.

Rezerva na opravy DHM je výdajem, který slouží na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§7 odstavec 1 zákona o rezervách).

Podstatou tvorby daňově uznatelných rezerv na opravu DHM je postupné vytváření reálných zdrojů na plánovanou opravu majetku. Tvorba rezerv nesmí posloužit jako

fiktivní náklad účetní jednotky, který snižuje základ daně, cílem je vytvoření reálných zdrojů na opravu DHM (Brychta a kol., 2019).

§7 odstavec 9 zákona o rezervách stanovuje také maximální dobu tvorby rezervy pro majetek zařazený v jednotlivých odpisových skupinách dle ZDP ČR takto:

- u majetku v 1. odpisové skupině- nelze tvořit rezerva,
- u majetku v 2. odpisové skupině- 3 zdaňovací období,
- u majetku v 3. odpisové skupině- 6 zdaňovacích období,
- u majetku ve 4. odpisové skupině- 8 zdaňovacích období,
- u majetku v 5. a 6 odpisové skupině- 10 zdaňovacích období.

Výše rezervy ve zdaňovacím období se stanoví tak, aby byla rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od doby zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Za zahájení opravy se považuje okamžik, ve kterém se skutečně začnou provádět první fyzické práce a to přímo na věci, která je předmětem opravy (§7 odstavec 5 zákona o rezervách).

Oprávněnost tvorby rezerv musí být doložena příslušnými doklady, například plánem oprav, ze kterého lze vyčíst termín předpokládaného zahájení opravy a také znaleckým rozpočtem nákladů (Chalupa a kol., 2015).

Aby mohla být rezerva na opravu DHM daňově uznatelná, je zde povinnost ukládat prostředky určené na opravu DHM na samostatný vázaný účet v bance a to v plné výši. Bankovní účet musí být veden v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, musí být veden v Kč nebo € a musí být určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv. Tuto povinnost ukládá §7 odstavec 4 zákona o rezervách.

Rezerva se nevytváří v případech DHM:

- který je určen k likvidaci,
- u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídatelné události,
- u něhož jde o opravy, které se opakují každý rok,
- k němuž má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkursu podle zvláštního právního předpisu.

Kromě zákonných (daňově účinných rezerv) lze tvořit také účetní rezervy na opravu DHM, které nejsou daňově účinné. Výši vytvořených rezerv a jejich odůvodněnost prověřuje účetní jednotka nejméně při každé inventarizaci. Detailně je tvorba daňově neúčinných rezerv na opravy DHM popsána v ČÚS 004 (Brychta a kol., 2019).

3.1.8 Způsoby vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v České republice

Majetek, který se pro účetní jednotku stal nepotřebným či nevyužitelným je nutno z účetní evidence vyřadit. Forma vyřazení DM má vliv zejména na způsob účtování, ale také na případné posouzení dopadů této operace z hlediska ZDP ČR (Chalupa a kol., 2015).

Způsoby vyřazení DM jsou dle Brychty a kol., 2019 následující:

- prodejem,
- darem nebo jiným bezúplatným převodem,
- mankem nebo škodou způsobenou na majetku,
- likvidací v důsledku opotřebení majetku,
- převedení majetku jako podíl do jiné obchodní společnosti,
- převedením do osobního užívání podnikatele.

Ještě před samotným vyřazením majetku z účetní evidence se musí ukončit odpisování. Odpisování majetku končí zpravidla v okamžiku, kdy celková suma uplatňovaných odpisů dosáhne hodnoty VC. Účetní jednotka se ale může už v průběhu odpisování rozhodnout, že majetek nechce již nadále využívat pro dosahování příjmů a ukončí tak odpisování ještě v jeho průběhu. Důvodů pro toto rozhodnutí může být několik, například opotřebení majetku, morální zastarání nebo přechod na jiný druh výroby (Prudký a Lošťák, 2017).

Je-li v době likvidace ZC majetku nulová, pak provede daňový subjekt pouze záznamy v evidenci majetku na inventární kartě majetku a následně majetek z evidence vyřadí. Pokud ZC majetku není nulová, pak účetní jednotka uplatní zbývající část do nákladů a následně majetek z evidence vyřadí. Výjimku zde tvoří v případě vyřazení majetku darování nebo bezúplatný převod, kdy zůstatkovou cenu nelze uplatnit do daňově uznatelných nákladů, nýbrž na účet 543- Dary (Prudký a Lošťák, 2017).

3.2 Dlouhodobý majetek v účetnictví Slovenské republiky

Tato část práce je zaměřena na účtování, evidenci, odpisování a další operace s DM v SR. Dále je zde poukázáno na odlišnosti v oblasti DM v ČR a SR. Rovněž je nutné na začátku této kapitoly zmínit, že české a slovenské právní předpisy jsou si velmi podobné. Proto teorie, která platí pro obě dvě země shodně, již nebude znovu uváděna a **jsou rozebrány pouze oblasti, které jsou odlišné nebo důležité.**

V SR upravuje oblast DM zejména zákon č. 431/2002 Sb., o účetnictví, zákon č. 595/2003 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP SR) a opatření Ministerstva financí Slovenské republiky z 16.12.2002 č. 23054/2002-92, kterým se ustanovují podrobnosti o postupech účtování v soustavě podvojného účetnictví (dále jen postupy účtování). V postupech účtování jsou uvedeny vždy konkrétní čísla jednotlivých účtů, na které je nutné účtovat, **platí zde závaznost účtování na konkrétní syntetické účty.** V Příloze č. 2 této práce je tedy závazný účtový rozvrh pro podnikatele v SR s konkrétními účty a jejich názvy, na rozdíl od účtování v ČR, kde platí závaznost jen do úrovně účtových skupin.

3.2.1 Charakteristika a rozdělení dlouhodobého majetku ve Slovenské republice

DM je dle §12 odstavce 1 postupů účtování takový majetek, jehož doba použitelnosti, dohodnutá doba splatnosti nebo vyrovnání jiným způsobem při vzniku účetního případu je delší než 1 rok.

DM lze dle §13 odstavce 1 postupů účtování rozdělit následovně:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek,
- dlouhodobé pohledávky.

Dlouhodobý **nehmotný** majetek je takový majetek, jehož ocenění je vyšší než 2400 € a doba jeho použitelnosti musí být delší než jeden rok (§22 odstavec 7 ZDP SR).

Majetek lze zařadit mezi DNM i tehdy, je-li ocenění menší nebo rovno 2400 €, ale doba použitelnosti tohoto majetku musí být delší než jeden rok (§13 odstavec 2 postupů účtování).

Dlouhodobý **hmotný** majetek se člení dle §13 odstavce 4 postupů účtování následovně:

- pozemky, stavby, byty a nebytové prostory, umělecká díla a sbírky, předměty z drahých kovů,
- samostatné movité věci, které mají samostatné technicko-ekonomické určení s dobou použitelnosti delší než 1 rok a ocenění je zde vyšší než 1700 € (§22 odstavec 2a ZDP SR),
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou použitelnosti delší než 3 roky,
- základní stádo a tažná zvířata bez ohledu na pořizovací cenu,
- otvírky nových lomů, pískoven, hlinišť a technické zhodnocení, pokud není součástí pořizovací ceny majetku.

Dlouhodobý **finanční** majetek je možno rozdělit takto (§13 odstavec 8 postupů účtování):

- cenné papíry a podíly,
- dlouhodobé půjčky mezi propojenými účetními jednotkami,
- dlouhodobé půjčky,
- umělecká díla, sbírky, předměty z drahých kovů a pozemky, které jsou pořízeny za účelem dlouhodobého uložení volných peněžních prostředků.

Dlouhodobé **pohledávky** jsou dle §13 odstavce 9 postupů účtování takové pohledávky, které mají dohodnutou dobu splatnosti delší než jeden rok. V ČR nepatří dlouhodobé pohledávky mezi DM.

3.2.2 Způsoby oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku ve Slovenské republice

§25 odstavec 1 zákona č. 431/2002 Sb., o účetnictví umožňuje tyto možnosti ocenění:

- pořizovací cenou (takto se ocení majetek nabytý koupí, podíly na základním kapitálu společnosti, deriváty a cenné papíry),
- vlastními náklady (tímto způsobem se ocení DNM a DHM vytvořený vlastní činností, dále také příchovky a přírůstky zvířat),

- reálnou hodnotou (složky majetku, které se takto ocení, jsou uvedeny v §27 odstavci 1 zákona č. 431/2002 Sb., o účetnictví).

Od 1. 1. 2016 byla zrušena možnost oceňovat DM reprodukční pořizovací cenou. Majetek, který se touto cenou oceňoval, se nově oceňuje ve výši vlastních nákladů (zejména u zvířat), nebo reálnou hodnotou (Bielená a Hudecová, 2017).

Reálná hodnota může být tržní cena, hodnota zjištěná oceňovacím modelem (pokud není známa tržní cena) nebo posudek znalce (§27 odstavec 2 zákona č. 431/2002 Sb., o účetnictví).

3.2.3 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku ve Slovenské republice

Stejně jako v ČR je i na Slovensku možno rozdělit odpisy na účetní a daňové.

3.2.3.1 Účetní odpisy nehmotného a hmotného majetku ve Slovenské republice

DM se odpisuje s ohledem na opotřebení odpovídající běžným podmínkám jeho používání (§20 odstavec 2 postupů účtování).

DM se odpisuje na základě odpisového plánu nepřímo prostřednictvím účetních odpisů (§20 odstavec 1 postupů účtování).

Při tvorbě odpisového plánu se zohledňuje hned několik faktorů, například očekávané použití majetku a intenzita využívání majetku, technické, popřípadě morální zastarání nebo zákonné omezení pro používání majetku. Pokud se tyto podmínky změní, lze přehodnotit odpisový plán a upravit zbývající dobu odpisování, nebo sazby odpisování (§20 odstavce 4 a 5 postupů účtování).

Odpisový plán musí mít dle §42 odstavce 2 postupů účtování určité náležitosti, např. název majetku, datum pořízení a datum uvedení do užívání, způsob ocenění, způsob zaokrouhlování nebo údaje o zvoleném způsobu odpisování.

Způsob zaokrouhlení účetních odpisů je plně v kompetenci účetní jednotky, ta sama se rozhodne, zda bude zaokrouhlovat na celá čísla, nahoru nebo dolů, nebo na jedno či více

desetinných míst (Bielená a Hudecová, 2017). V ČR uvádí ČÚS 013, že se účetní odpisy musí zaokrouhlit na celé Kč nahoru.

Účetní metody odpisování se dělí do dvou skupin, a to na časové a výkonové odpisy. Časové odpisy je možno rozdělit na časové lineární, časové progresivní a časové degresivní odpisy (Účetní metody odpisování, 2018).

Žádný ze slovenských právních předpisů nedefinuje, kterou účetní metodu odpisování musí účetní jednotka použít, volba účetní metody odpisování je plně v kompetenci účetní jednotky. Platí zde ale, že by to měla být taková metoda, která umožní co nejpřesnější odpisování majetku s ohledem na jeho skutečné opotřebení v souladu s §20 odstavcem 2 postupů účtování.

3.2.3.2 Daňové odpisy nehmotného a hmotného majetku ve Slovenské republice

V prvním roce odpisování musí odpisovatel majetek dle charakteru zařadit do jedné z šesti odpisových skupin. Pro každou odpisovou skupinu je stejně tak jako v ČR stanovena doba odpisování. Zatímco v ČR se jedná o **minimální** dobu odpisování, v SR je doba odpisování **závazná**. Odpisové skupiny definuje Příloha č. 1 ZDP SR a jsou zobrazeny v Příloze č. 6 této práce.

Hmotným majetkem odpisovaným je dle §22 odstavce 2 ZDP SR následující majetek:

- samostatně movité věci, které mají samostatné technicko-ekonomické určení, vstupní cenu vyšší než 1700 € a provozně technickou dobu použitelnosti delší než 1 rok,
- budovy a stavby,
- pěstelské celky trvalých porostů,
- zvířata uvedená v příloze č. 1 ZDP SR,
- jiný majetek.

Dle §22 odstavec 15 ZDP SR je možno rozložit hmotný majetek jako celek, zařazený do první, druhé, třetí nebo čtvrté odpisové skupiny na jednotlivé oddělitelné součásti hmotného majetku (tzv. komponenty). Je zde důležité, aby každá z komponent měla vstupní cenu vyšší než 1700 €.

Tyto komponenty se dle §26 odstavce 2 ZDP SR zařadí do stejné odpisové skupiny, v které byl zařazen původní hmotný majetek.

Daňové odpisy se od 1.1. 2020 zaokrouhlují na dvě desetinná místa (§27 a §28 odstavce 5 ZDP SR). Dříve se zaokrouhlovaly na celá € nahoru.

Tak jako v ČR se i na Slovensku daňové odpisy dále dělí na rovnoměrné a zrychlené, nicméně jsou zde určité odlišnosti oproti ČR. Také je možno použít časový způsob odpisování.

ROVNOMĚRNÉ ODPISOVÁNÍ

Roční odpis se tímto způsobem vypočítá jako podíl VC DHM a doby odpisování, přičemž záleží, do které odpisové skupiny je majetek zařazen (§27 odstavec 1 ZDP SR).

V prvním roce odpisování se uplatní jen poměrná část ročního odpisu, a to v závislosti na počtu měsíců, které zbývají do konce zdaňovacího období. Odpisovat se začíná tedy ten měsíc, kdy je majetek zařazen do užívání.

ZRYCHLENÉ ODPISOVÁNÍ

Při zrychleném odpisování jsou odpisovým skupinám přiřazeny koeficienty a to dle §28 odstavce 1 ZDP SR. Koeficienty jsou uvedeny v Příloze č. 7 této práce.

Dle §28 odstavce 1 ZDP SR lze v SR použít zrychlené odpisy pouze pro majetek zatříděný do odpisových skupin 2 a 3, platí tak od roku 2015.

V prvním roce odpisování se uplatní jen poměrná část z ročního odpisu. Ta se určí jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování pro první rok, a to v závislosti na počtu měsíců, které zbývají do konce zdaňovacího období (§28 odstavec 2a ZDP SR). Jak u rovnoměrných, tak u zrychlených odpisů v SR je tedy rozdíl oproti ČR, protože způsob výpočtu uveden v ZDP ČR nebere v potaz, kdy v průběhu roku byl majetek pořízen. Naproti tomu vzorec pro výpočet daňových odpisů v SR bere v potaz měsíc pořízení DM, respektive počet měsíců zbývajících do konce zdaňovacího období.

V dalších letech odpisování se roční odpis vypočítá jako podíl dvojnásobku ZC a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování v dalších letech a počtem roků, v kterých se doposud odpisovalo (§28 odstavec 2b ZDP SR).

3.2.4 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku ve Slovenské republice

Technické zhodnocení se považuje za DHM, pokud není součástí pořizovací ceny DHM (§13 odstavec 4 postupů účtování).

Technickému zhodnocení se dále věnuje §29 odstavec 1 ZDP SR, podle něhož se technickým zhodnocením rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, také rekonstrukce a modernizace převyšující částku 1700 € za jedno zdaňovací období.

Za technické zhodnocení lze považovat i technické zhodnocení, které nepřesahuje částku 1700 €, pokud se účetní jednotka tak rozhodne (§29 odstavec 2 ZDP SR).

Rekonstrukcí se dle §29 odstavce 4 ZDP SR rozumí takové zásahy do hmotného majetku, které mají za následek změnu jeho účelu použití, nebo kvalitativní změnu výkonnosti majetku, popřípadě změnu technických parametrů.

Modernizace je rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti hmotného majetku o takové součásti, které původní majetek neobsahoval. Důležité je, že musí tvořit neoddělitelnou součást majetku (§29 odstavec 5 ZDP SR).

3.2.5 Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku ve Slovenské republice

Ke dni sestavení účetní závěrky je účetní jednotka povinna, mimo jiné, upravit hodnotu ocenění majetku v účetnictví. Ocenění majetku se upraví opravnými položkami, pokud existuje opodstatněný předpoklad, že se reálná hodnota majetku snížila pod jeho účetní hodnotu (§26 odstavec 3 a 4 zákona č. 431/2002 Sb., o účetnictví).

Dle §18 odstavce 1 postupů účtování se opravná položka tvoří na základě účetní zásady opatrnosti, a to pokud lze předpokládat, že nastalo snížení hodnoty majetku oproti jeho ocenění v účetnictví.

Vznik opravné položky k DNM a DHM se účtuje na vrub nákladového účtu 553- Tvorba a zúčtování opravných položek k DM. Souvztažně se zaúčtuje tato operace ve prospěch rozvahového účtu ve skupině 09- Opravné položky k DM. Zrušení opravné položky se zaúčtuje obráceně (§18 odstavec 11 postupů účtování).

Tvorba opravných položek k nakoupenému DM je dle §20 odstavce 2 ZDP SR daňově uznatelným nákladem. Je zde tedy určitý rozdíl oproti ČR, protože v ČR jsou opravné položky k DM daňově neúčinné.

3.2.6 Tvorba rezerv k dlouhodobému majetku ve Slovenské republice

Rezerva se tvoří na základě účetní zásady opatrnosti na rizika a ztráty. Rezerva je závazek, který představuje existující povinnost účetní jednotky, která vznikla v důsledku událostí, které v minulosti nastaly, a je pravděpodobné, že v budoucnosti sníží ekonomický užitek účetní jednotky. Není známa výše budoucího závazku, a proto se po zohlednění rizik částka odhadne. Pokud by byla známa přesná výše závazku, netvoří se rezerva, ale účtuje se na příslušném účtu závazku (§19 odstavec 1 postupů účtování).

Rezervy je možno dle §19 odstavce 7 postupů účtování v oblasti DM tvořit na reklamace a záruční opravy, rekultivaci pozemků a demolici budov.

Důležitý rozdíl oproti ČR je ten, že na Slovensku není žádná rezerva tvořená na DM daňově uznatelná. Jediné daňově uznatelné rezervy se tvoří v pojišťovnictví nebo zdravotními pojišťovnami. Další daňově uznatelné rezervy jsou vyjmenované v §20 odstavci 9 ZDP SR (§20 odstavec 1 ZDP SR).

Možnost tvořit daňové rezervy na opravy DHM byla zrušena od doby, kdy je v účinnosti nový ZDP SR, tedy od roku 2003 (§52 odstavec 9 ZDP SR).

Způsob tvorby a užití nedaňových rezerv musí být vymezen ve vnitřní směrnici účetní jednotky. Rezerva se může použít jen na ten účel, na který byla vytvořena. Rezervy nemohou mít aktivní zůstatek (§19 odstavec 2 a 5 postupů účtování).

3.2.7 Způsoby vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku ve Slovenské republice

Způsoby vyřazení DM definuje §36 odstavec 1 postupů účtování a majetek lze vyřadit těmito způsoby:

- prodejem,
- likvidací,
- vydáním nebo převodem podle zvláštních předpisů,
- darováním,
- vkladem majetku do jiné obchodní společnosti nebo družstva,
- v důsledku škody nebo manka,
- přerazením majetku do osobního užívání,
- delimitací.

ZC je daňovým nákladem jen při určitých způsobech vyřazení, a to při prodeji, likvidaci, bezúplatně odevzdaném majetku a při majetku vyřazeném v důsledku škody, ale zde jen do výše příjmů z náhrad. U darovaného majetku je zůstatková cena nedaňovým nákladem (§19 odstavec 3 postupů účtování).

4 Vlastní práce

Tato kapitola je zaměřena na aplikaci již zmíněných teoretických poznatků o DM na konkrétních společnostech. Z toho důvodu, že se v této práci porovnává DM v ČR i v SR, jsou rozdíly předvedeny na názorných příkladech. Je poukázáno na odlišnosti mezi zeměmi, a to jak ve výpočtech, tak v účtování, popřípadě v evidenci.

4.1 Pořízení a zařazení dlouhodobého majetku

Český podnikatel se rozhodl, že pro si pro potřeby podnikání zakoupí počítač značky Apple. Jeho pořízení bude účtovat takto:

Tabulka 1- Pořízení DHM v ČR

Doklad	Text	Částka v Kč	MD	D
FAP	Za nákup počítače	43 000	042	321
VÚD	Přeprava počítače provedena ve vlastní režii	1 000	042	586
VPD	Zaplacení provize za zprostředkování nákupu počítače	1 000	042	211
VÚD	Zařazení počítače do užívání v PC	45 000	022	042

Zdroj: vlastní zpracování (2019)

V tabulce 1 je ukázáno, že součástí pořizovací ceny jsou mimo ceny pořízení samotného počítače i další, vedlejší náklady. Majetek je zařazen do užívání v hodnotě 45 000 Kč. V roce 2016 vyšla v ČR novela zákona o účetnictví, přičemž byl výnosový účet 622- Aktivace vnitropodnikových služeb nahrazen stejnojmenným nákladovým účtem číslo 586, a to z důvodu snahy o harmonizaci s mezinárodními standardy účetního výkaznictví- IFRS (Důvodová zpráva Ministerstva financí ČR k vládnímu návrhu novely zákona o účetnictví, která je součástí sněmovního tisku č. 398/0).

Slovenský podnikatel si zakoupil pro účely svého podnikání stejný počítač značky Apple. Jeho pořízení bude účtovat takto:

Tabulka 2- Pořízení DHM v SR

Doklad	Text	Částka v €	MD	D
FAP	Za nákup počítače	1680	042	321
VÚD	Přeprava počítače provedena ve vlastní režii	40	042	622

VPD	Zaplacení provize za zprostředkování nákupu počítače	40	042	211
VÚD	Zařazení počítače do užívání	1760	022	042

Zdroj: vlastní zpracování (2019)

Postup účtování je podobný jako v ČR, nicméně v SR je aktivace vnitropodnikových služeb účtována jako výnos na účtu 622 dle §77 odstavce 2 postupů účtování. Do roku 2016 se takto účtovalo i v ČR.

4.2 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku

Otec daroval synovi, který podniká v ČR stroj. Protože dle §25 odstavce 1 zákona o účetnictví se darovaný majetek oceňuje reprodukční pořizovací cenou (dále jen RPC), musí majetek ocenit znalec. Ten ocenil stroj na 90 000 Kč. Syn bude dle české právní legislativy účtovat takto.

Tabulka 3- Ocenění darovaného majetku v ČR

Doklad	Text	Částka v Kč	MD	D
VÚD	Přijetí stroje jako dar	90 000	022	648
FAP	Za dopravu darovaného stroje	1 500	548	321

Zdroj: vlastní zpracování (2019)

Dle §25 odstavce 5b zákona o účetnictví nejsou součástí RPC náklady na dopravu, ani jiné náklady související s pořízením. Tyto náklady se účtují do provozních nákladů společnosti.

Pokud by ale stejná situace nastala na území SR, situace by byla odlišná. Dle §25 odstavce 1d zákona č. 431/2002 Sb., o účetnictví se majetek nabytý tímto způsobem ocení reálnou hodnotou, nikoliv RPC. Cenu stroje stanoví znalec na 3 450 €.

Tabulka 4- Ocenění darovaného majetku v SR

Doklad	Text	Částka v €	MD	D
VÚD	Přijetí stroje jako dar	3 450	042	384
FAP	Za dopravu darovaného stroje	70	042	321
VÚD	Zařazení stroje do užívání v RPC	3520	022	042

Zdroj: vlastní zpracování (2019)

V tabulce 4 je vidět, že v SR se neúčtuje na straně D v šesté účtové třídě, ale využívá se účet výnosy příštích období. Dále jsou součástí ocenění reálnou hodnotou také vedlejší náklady související s pořízením, například doprava (§33 odstavec 4 postupů účtování). Majetek je tedy oceněn ve výši 3 520 €.

4.3 Účetní odpisy dlouhodobého majetku

Česká společnost nakoupila 6. 9. 2018 stroj určený na přezouvání pneumatik v hodnotě 120 000 Kč. Byl ihned zařazen do užívání. Společnost předpokládá, že tento stroj dokáže zout nebo nazout celkem 4000 ks pneumatik. Uplatňuje tedy výkonové účetní odpisy a ty budou v následujících letech takové:

Výpočet odpisu na 1 ks je proveden na základě vzorce (Chalupa a kol., 2015):

Odpis na zutí (nazutí) 1 ks pneumatiky= PC/ předpokládaný počet zutých (nazutých) pneu

Odpis na zutí (nazutí) 1 ks pneumatiky=120 000/ 4 000= 30 Kč

V následující tabulce je zobrazen počet zutých (nazutých) pneu za rok, roční účetní odpis a jeho výpočet.

Tabulka 5- Výkonové účetní odpisy v ČR

Rok	Počet ks/ rok	Roční účetní odpis (Kč)	Výpočet odpisu
2018	200	6 000	30* 200
2019	920	27 600	30* 920
2020	950	28 500	30* 950
2021	970	29 100	30* 970
2022	960	28 800	30* 960
Celkem	4 000	120 000	6000+27 600+28 500+29 100+28 800

Zdroj: vlastní zpracování (2019)

Tabulka 5 ukazuje, že roční účetní výkonový odpis je v každém roce jiný, a to v závislosti na počtu zutých a nazutých pneumatik. S odpisováním se začalo již v době zařazení majetku do užívání, tedy v září roku 2018. V roce 2018 byl stroj v provozu pouze 4 měsíce, proto zul a nazul pouze 200 ks pneumatik. Odpis je taktéž nižší.

Společnost by účtovala účetní výkonové odpisy za tento stroj následovně:

Tabulka 6- Účtování výkonových odpisů v ČR

Doklad	Text	Částka v Kč	MD	D
VÚD	Zúčtování odpisů za jednotlivé roky- celkem	120 000	551	082

Zdroj: vlastní zpracování (2019)

Na území SR by se počítaly i účtovaly výkonové odpisy naprosto stejně, pouze s tím rozdílem, že měnou by byly €.

Česká společnost dne 4.1.2019 nakoupila nové vozidlo značky Ford. Odpisuje ho účetně, časovým způsobem a předpokládá, že vůz bude využívat (odpisovat) 6 let. PC automobilu je 960 000 Kč.

Roční odpis= PC/ doba odpisování vozidla

Roční odpis= 960 000/ 6= 160 000 Kč

Tabulka 7- Časové odpisování automobilu v ČR

Rok	Odpis v Kč	ZC v Kč
2019	160 000	800 000
2020	160 000	640 000
2021	160 000	480 000
2022	160 000	320 000
2023	160 000	160 000
2024	160 000	0
Celkem	960 000	-

Zdroj: vlastní zpracování (2019)

Odpis je v každém roce stejný, protože si společnost zvolila jako účetní odpis časovou metodu. Doba odpisování činila skutečně 6 let.

Účtování časových odpisů je totožné s účtováním výkonových odpisů, znovu již nebude zobrazeno. Časové odpisování v SR se vypočítá i zaúčtuje stejně jako v ČR, jediným rozdílem je, že v SR nedefinuje žádný ze zákonů způsob zaokrouhlování účetních odpisů, tudíž pokud by bylo nutné zaokrouhlovat, tak dle slovenských právních předpisů je plně v kompetenci účetní jednotky, jak bude zaokrouhlovat.

4.4 Daňové odpisy dlouhodobého majetku

Česká společnost kupuje v roce 2018 pro potřeby podnikání tepelné čerpadlo. Dle přílohy 1 ZDP ČR ho zařazuje do druhé odpisové skupiny a bude ho odpisovat 5 let. Jako způsob odpisování si zvolila zrychlené daňové odpisování. PC čerpadla je 113 700 Kč. Dle §32 odstavce 1 ZDP ČR je koeficient pro první rok odpisování 5, pro další roky 6.

Výpočet zrychlených odpisů v prvním roce odpisování je takový (§32 odstavec 2a ZDP):

RO v prvním roce= VC/ koeficient pro první rok

V dalších letech se dle §32 odstavce 2b ZDP roční zrychlený odpis vypočítá takto:

RO v dalších letech= 2* ZC/ koeficient pro další roky- počet let odpisování + 1

Tabulka 8- Zrychlené odpisování v ČR

Rok	Odpis v Kč	ZC v Kč	Oprávký v Kč	Výpočet odpisu
2018	22 740	90 960	22 700	113 700/ 5
2019	36 384	54 576	59 084	(2* 90 960)/ 6-2+1
2020	27 288	27 288	86 372	(2* 54 576)/ 6-3+1
2021	18 192	9 096	104 564	(2* 27 288)/ 6-4+1
2022	9 096	0	113 700	(2* 9 096)/ 6-5+1
Celkem	113 700	-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování (2020)

Dle Brychty a kol., 2019 představují oprávký součet odpisů jednotlivých let a pomocí nich se zjišťuje daňová zůstatková cena.

Slovenská společnost koupila 9. 1. 2018 pro potřeby podnikání stejné tepelné čerpadlo. Dle Přílohy 1 ZDP SR ho zařadí do třetí odpisové skupiny a bude ho tedy odpisovat 8 let. Jako způsob daňového odpisování si zvolila zrychlené daňové odpisování. PC čerpadla je 4 158 €. Dle §28 odstavce 1 ZDP SR je koeficient pro první rok odpisování 8, pro další roky 9.

Výpočty odpisů pro první rok i pro další roky odpisování jsou v tomto případě shodné jako v ČR, vzorce zde nebudou znovu uvedeny, je možno je nalézt v §28 ZDP SR.

Tabulka 9- Zrychlené odpisování v SR

Rok	Odpis v €	ZC v €	Oprávký v €	Výpočet odpisu
2018	519,75	3 638,25	519,75	4 158/ 8
2019	909,56	2 728,69	1 429,31	(2* 3 638,25)/ 9-1
2020	779,63	1 949,06	2 208,94	(2* 2 728,69)/ 9-2
2021	649,69	1 299,37	2 858,63	(2* 1 949,06)/ 9-3
2022	519,75	779,62	3 378,38	(2* 1 299,37)/ 9-4
2023	389,81	389,81	3768,19	(2* 779,62)/ 9-5
2024	259,40	130,41	4 027,59	(2* 389,81)/ 9-6
2025	130,41	0	4158	(2* 130,41)/ 9-7
Celkem	4 158	-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování (2020)

Dle §27 a §28 odstavce 5 ZDP SR se daňové odpisy od roku 2020 zaokrouhlují na dvě desetinná místa, na rozdíl od ČR, kde se daňové odpisy zaokrouhlují na celé Kč nahoru.

Nakoupené tepelné čerpadlo bylo naprosto stejné, jako koupila společnost v ČR, i přesto se v účetnictví ČR čerpadlo zařadilo do druhé odpisové skupiny a odpisovalo se 5 let a v SR se zařadilo do třetí odpisové skupiny a odpisovalo se 8 let.

Pokud by slovenská společnost zakoupila DM, který je zařazen do jiné než druhé nebo třetí odpisové skupiny, musela by využít daňové rovnoměrné odpisy, nikoliv zrychlené, protože ZDP SR uvádí koeficienty pro zrychlené odpisování jen u druhé a třetí odpisové skupiny. Zároveň pokud by slovenská společnost zakoupila čerpadlo v průběhu roku, (tedy v jiném měsíci než v lednu), pak by v prvním roce odpisování uplatňovala pouze poměrnou část ročního odpisu, a to v závislosti na počtu měsíců zbývajících do konce zdaňovacího období. Je zde odlišnost oproti ČR, ZDP ČR nebere moment, kdy byl majetek pořízen v potaz.

4.5 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Česká společnost si v červnu roku 2018 zakoupila pro firemní účely osobní automobil značky Audi. V roce 2019 (v květnu) se rozhodla, že vůz technicky zhodnotí tím, že do něj nechá zabudovat navigační systém v hodnotě 46 000 Kč. PC automobilu byla 600 000 Kč. Způsob daňového odpisování je rovnoměrný odpis. Automobil je zařazen do druhé odpisové skupiny, pokud by tedy nebyl vůz technicky zhodnocen, byla by doba odpisování 5 let. Maximální sazby pro rovnoměrné odpisování jsou dle §31 odstavce 1a ZDP ČR v prvním roce 11%, v dalších letech 22,25%, pro zvýšenou vstupní cenu 20%.

Tabulka 10- Technické zhodnocení v ČR (daňové odpisy)

Rok	Odpis v Kč	ZC v Kč	Oprávký v Kč	Výpočet odpisu
2018	66 000	534 000	66 000	600 000/ 11
2019	129 200	450 800	195 200	646 000/ 20 (provedení TZ)
2020	129 200	321 600	324 400	646 000/ 20
2021	129 200	192 400	453 600	646 000/ 20
2022	129 200	63 200	582 800	646 000/ 20
2023	63 200	0	646 000	Zbytková hodnota
Celkem	646 000		-	-

Zdroj: vlastní zpracování (2020)

V roce 2019 došlo k instalaci navigačního systému a zvýšila se tedy vstupní cena z 600 000 Kč na 646 000 Kč. V letech 2019- 2023 se používala sazba pro zvýšenou vstupní cenu, a to právě kvůli provedení technického zhodnocení. V posledním roce odpisování se odepíše pouze zbytková hodnota.

Dále je třeba ale upravit také účetní odpisy. Metoda účetního odpisování je časová. Předpokládá se, že automobil bude užíván po dobu 5 let (60 měsíců).

Tabulka 11- Technické zhodnocení v ČR (účetní odpisy)

Rok	Odpis v Kč	ZC v Kč	Výpočet odpisu
2018	60 000	540 000	$(600\,000 / 60) * 6$
2019	83 720	502 280	$(600\,000 / 60) * 5 = 50\,000$ Kč $50\,000 + 600\,000 - 60\,000 - 50\,000 + 46\,000 = 586\,000$

			(586 000/ 49)* 7
2020	143 511	358 769	(536 000/ 49)* 12
2021	143 511	215 258	(536 000/ 49)* 12
2022	143 511	71 747	(536 000/ 49)* 12
2023	71 747	0	(536 000/ 49)* 6
Celkem	646 000	-	-

Zdroj: vlastní zpracování (2020)

V roce 2018 bylo odpisováno pouze 6 měsíců, protože automobil byl pořízen v šestém měsíci. S odpisováním se tedy začalo až v červenci.

V roce 2019 je třeba nejprve pět měsíců odepsat stejným výpočtem, jako tomu bylo v prvním roce. Od května, kdy bylo provedeno technické zhodnocení, se musí výpočet tomuto úkonu přizpůsobit. Sečte se odpis za uplynulých pět měsíců roku 2019 s PC automobilu a s částkou technického zhodnocení, a od této částky se odečte odpis v roce 2018 a odpis za uplynulých pět měsíců roku 2019. Výsledek se dělí počtem měsíců, po které se bude automobil dále odpisovat. Vychází měsíční odpis, ten se dále násobí počtem měsíců v daném roce. Celkem bylo tedy odepsáno 646 000 Kč, což je PC cena automobilu plus jeho technické zhodnocení. V případě potřeby zaokrouhlování se účetní odpisy dle bodu 4.2 ČÚS 013 zaokrouhlují na Kč nahoru.

Operace související s odpisy a technickým zhodnocením by se zaúčtovaly takto:

Tabulka 12- Účtování technického zhodnocení v ČR

Doklad	Text	Částka v Kč	MD	D
VBÚ	Nákup automobilu z běžného účtu (2018)	600 000	022	221
VÚD	Odpis za rok 2018	60 000	551	082
VBÚ	Nákup a montáž (zdarma) navigace (2019)	46 000	042	221
VÚD	Převod navigace do účetnictví jako technické zhodnocení- prosinec 2019	46 000	022	042
VÚD	Odpis za rok 2019	83 720	551	082
VÚD	Odpis za roky 2020- 2022	3x 143 511	551	082
VÚD	Odpis za rok 2023	71 747	551	082

Zdroj: vlastní zpracování (2020)

V SR je výpočet odpisů majetku, jenž byl technicky zhodnocen stejný jako v ČR. Účtování je také v obou zemích stejné.

4.6 Tvorba opravných položek k dlouhodobému majetku

Česká společnost vlastní kamion. Zakoupila ho v roce 2016, přičemž PC byla 3 000 000 Kč. K rozvahovému dni je z této PC odepsáno 1 400 000 Kč. Zůstatková cena zachycená v účetnictví je tedy 1 600 000 Kč. Kamion měl ale v prosinci roku 2019 nehodu a dočasně se mu tedy snížila jeho skutečná hodnota na 1 000 000 Kč. V následujícím účetním období bude provedena oprava kamionu, která ho uvede do původního stavu. K rozvahovému dni je tedy potřeba vytvořit opravnou položku a až pomínou důvody pro snížení hodnoty kamionu, bude opravná položka zrušena. V účetnictví bude situace zachycena následovně.

Tabulka 13- Opravné položky v ČR

Doklad	Text	Částka v Kč	MD	D
FAP	Za nákup kamionu (2016)	3 000 000	022	321
VBÚ	Uhrazení faktury za nákup kamionu (2016)	3 000 000	321	221
VÚD	Odpis za roky 2016-2019	1 400 000	551	082
VÚD	Tvorba opravné položky k poškozenému kamionu (při inventarizaci, rok 2019)	600 000	559	092
FAP	Za opravu kamionu servisem (2020)	550 000	511	321
VÚD	Zrušení opravné položky (2020)	600 000	092	559
VBÚ	Uhrazení faktury za opravu servisu (2020)	550 000	321	221

Zdroj: vlastní zpracování (2020)

Zmíněná společnost odhadla na základě předběžného vyčíslení škody snížení hodnoty majetku o 600 000 Kč, tudíž tvořila opravnou položku právě v této výši. Skutečně vynaložené náklady na opravu byly 550 000 Kč. Opravná položka se ruší se stejné výši, v jaké byla vytvořena, i když výše skutečné opravy byla nižší (ČÚS 005).

V ČR jsou opravné položky daňově neúčinným nákladem, tvorba těchto položek nemá v žádném případě vliv na tvorbu daňového základu společnosti, proto se využívá nákladový účet 559- Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti (Brychta a kol., 2019).

Předpokládá se stejný příklad, kamion byl nakoupený v roce 2016, jeho PC byla 120 000 €. K rozvahovému dni je z PC odepsáno 56 000 €. ZC zachycená v účetnictví je 64 000 €. Kamion v roce 2019 havaroval a dočasně se snížila hodnota kamionu na 40 000 €. Toto přechodné snížení hodnoty kamionu je nutno zachytit pomocí opravné položky a jak se provede na území SR, ukazuje následující tabulka.

Tabulka 14- Opravné položky v SR

Doklad	Text	Částka v €	MD	D
FAP	Za nákup kamionu (2016)	120 000	022	321
VBÚ	Uhrazení faktury za nákup kamionu (2016)	120 000	321	221
VÚD	Odpis za roky 2016-2019	56 000	551	082
VÚD	Tvorba opravné položky k poškozenému kamionu (při inventarizaci, rok 2019)	24 000	553	092
VBÚ	Za opravu kamionu servisem (2020)	22 000	511	221
VÚD	Zrušení opravné položky (2020)	24 000	092	553
VBÚ	Uhrazení faktury za opravu servisu (2020)	22 000	321	221

Zdroj: vlastní zpracování (2020)

V SR, na rozdíl od ČR, je tvorba opravných položek k DM daňově účinný náklad, tudíž tvorba opravné položky ve výši 24 000 € ovlivní základ daně společnosti (§20 odstavec 2 ZDP SR). Faktura od servisu byla o 2000 € nižší, ale opravnou položku je třeba zrušit ve výši 24 000 €.

Dle §18 odstavce 11 postupů účtování se pro tvorbu opravné položky k DM využívá nákladový účet 553- Tvorba a zúčtování opravných položek k DM.

4.7 Tvorba rezerv k dlouhodobému majetku

Společnost podniká v budově, která je zařazena do páté odpisové skupiny a rozhodla se, že od roku 2014 bude tvořit rezervu na opravu této budovy, která dle plánu proběhne v roce 2021. Dodavatelská stavební firma vypočítala předběžnou kalkulaci, která činí 2 100 000 Kč. Každý rok bude tedy společnost tvořit rezervu ve výši 300 000 Kč. Dle §7 odstavce 4 zákona o rezervách je nutné, aby tuto částku společnost ukládala každý rok na samostatný účet v bance, která má sídlo na území některého z členských států EU, přičemž účet musí

být veden v Kč nebo € a musí být určen výhradně pro ukládání peněžních prostředků na tvorbu rezerv.

Tabulka 15- Rezervy v ČR

Doklad	Text	Částka v Kč	MD	D
VÚD	Tvorba rezervy v letech 2014- 2020	7x 300 000	552	451
VBÚ	Deponování prostředků na samostatný účet v letech 2014- 2020	7x 300 000	221.2	221.1
FAP	Za opravu budovy v roce 2021 -částka bez DPH -DPH -celkem	2 200 000 462 000 2 662 000	511 343 -	- - 321
VBÚ	Úhrada faktury z účtu, na který se deponovaly peněžní prostředky na opravu	2 100 000	321	221.2
VÚD	Čerpání rezervy v roce 2021	2 100 000	451	552
VBÚ	Doplatek faktury dodavateli	562 000	321	221.1

Zdroj: vlastní zpracování (2020)

Společnost ukládala po dobu sedmi let peníze na opravu budovy na samostatný účet k tomu určený, který je označen číslem 221.2, běžný účet společnosti znázorňuje účet 221.1.

V letech 2014- 2020 si společnost snižovala daňový základ o 300 000 Kč ročně, protože dle ZDP ČR jsou rezervy na opravy DM daňovým nákladem a zachycují se na účtu 552- Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů. Nastrádaná částka byla o 100 000 Kč bez DPH nižší než skutečná oprava, rozdíl plus DPH musela společnost doplatit z běžného účtu 221.1.

Pokud by nastaly stejné podmínky u společnosti na území SR, postup by byl odlišný. Slovenská společnost nemůže dle slovenských právních předpisů tvořit rezervu na opravy. Nicméně může tvořit jiné, nedaňové rezervy, a to na reklamace, záruční opravy, rekultivaci pozemků a demolici budov (§19 odstavec 7 postupů účtování).

Slovenská společnost tvoří od roku 2014 rezervu na demolici její budovy, která dle předpokladu proběhne v roce 2021. Ročně tvoří rezervu ve výši 12 000 €, a to po dobu 7

let. Odhad nákladů na demolici byl vykalkulován na 84 000 €. Rezervy na demolici budov nejsou dle ZDP SR daňově účinným nákladem, proto se účtuje takto:

Tabulka 16- Rezervy v SR

Doklad	Text	Částka v €	MD	D
VÚD	Tvorba rezervy v letech 2014- 2020	7x 12 000	548	459
VBÚ	Převedení peněz na zvláštní účet v letech 2014- 2020 (nepovinné)	7x 12 000	221.2	221.1
FAP	Za demolici budovy v roce 2021			
	- částka bez DPH	90 000	518	-
	- DPH	18 900	343	-
	-celkem	108 900	-	321
VBÚ	Úhrada faktury z účtu, na který se deponovaly peněžní prostředky na demolici budovy	84 000	321	221.2
VÚD	Čerpání rezervy v roce 2021	84 000	459	548
VBÚ	Doplatek peněz dodavateli	24 900	321	221.1

Zdroj: vlastní zpracování (2020)

Převádění peněz na deponovaný bankovní účet 221.2, tak jak je nutno provádět v ČR, není žádným slovenským právním předpisem stanoveno, nicméně účetní jednotka může převádět peníze dobrovolně. Dodavatel vystavil fakturu v hodnotě 108 900 € včetně DPH, tudíž nastřádaná částka na účtu 221.2 nestačí a společnost mu musí uhradit navíc ještě 24 900 € z bankovního účtu 221.1.

4.8 Vyřazení dlouhodobého majetku

Česká společnost si 1. 1. 2017 zakoupila 10 traktorů v PC 2 000 000 Kč za jeden traktor. V roce 2020 se rozhodla jeden z nich prodat za 600 000 Kč. Účetní odpisy uplatňuje časové, předpokládaná doba odpisování je 5 let. Výpočet účetních odpisů je takový: $2\,000\,000 / 5 = 400\,000$ Kč/ ročně.

Účtování v případě prodeje traktoru bude následující:

Tabulka 17- Vyřazení DM prodejem v ČR

Doklad	Text	Částka v Kč	MD	D
VBÚ	Nákup traktoru (rok 2017) a jeho zařazení do	2 000 000	022	221

	užívání v PC (nejsou vedlejší náklady)			
VÚD	Odpis za rok 2017 (2 000 000/ 5)	400 000	551	082
VÚD	Odpis za roky 2018 a 2019	2x 400 000	551	082
FAV	Za prodej traktoru (rok 2020)			
	- cena bez DPH	600 000	-	641
	- DPH	126 000	-	343
	- celkem	726 000	311	-
VÚD	Zúčtování ZC do nákladů	800 000	541	082
VBÚ	Úhrada faktury od odběratele	726 000	221	311
VÚD	Vyřazení traktoru z evidence v PC	2 000 000	082	022

Zdroj: vlastní zpracování (2020)

Při vyřazení majetku prodejem je daňově účinnou pouze daňová ZC prodaného majetku (§24 odstavec 2 ZDP ČR).

Další z traktorů musela společnost 1. 1. 2020 vyřadit z důvodu jeho celkového opotřebení likvidací, situace se v účetnictví znázorní tak, jak je uvedeno v tabulce 18.

Tabulka 18- Vyřazení DM likvidací v ČR

Doklad	Text	Částka v Kč	MD	D
VBÚ	Nákup traktoru (rok 2017) a jeho zařazení do užívání v PC (nejsou vedlejší náklady)	2 000 000	022	221
VÚD	Odpis za roky 2017- 2019	3x 400 000	551	082
VÚD	Zúčtování ZC do nákladů	800 000	551	082
VÚD	Vyřazení traktoru z evidence v PC	2 000 000	082	022
VPD	Externí náklady na likvidaci traktoru	5 000	518	211

Zdroj: vlastní zpracování (2020)

Společnost nakonec traktor reálně využívala pouze 3 roky, nikoliv 5, a to z důvodu rychlejšího opotřebení, než původně plánovala.

S likvidací majetku mohou být spojeny určité náklady, ZDP ČR je nijak neomezuje, tudíž všechny tyto náklady jsou daňově účinné (například náklady na likvidaci traktoru).

Další z nakoupených traktorů byl 1. 1. 2020 ukraden. Potvrzení o krádeži od Policie ČR bylo vydáno tentýž měsíc. Pachatel nebyl dosud dopaden. V účetnictví bude zachycena tato událost následovně.

Tabulka 19- Vyřazení DM (škoda- pachatel neznámý) v ČR

Doklad	Text	Částka v Kč	MD	D
VÚD	Odpis za roky 2017- 2019	3x 400 000	551	082
VÚD	Zúčtování ZC do nákladů	800 000	549	082
VÚD	Vyřazení traktoru z evidence v PC	2 000 000	082	022
VÚD	Předpis pojistného plnění za ukradený traktor	800 000	378	648
VBÚ	Přijata náhrada od pojišťovny	800 000	221	378

Zdroj: vlastní zpracování (2020)

Daňová ZC majetku, který byl odcizen neznámým pachatelem, je daňově účinná v plné výši (§24 odstavec 2 ZDP ČR). Daňová ZC zde činí 890 000 Kč (2 000 000- 220 000- 445 000- 445 000). Pojišťovna uhradila škodu v plné výši.

Další traktor sjel ze skály po tom, co ho jeden ze zaměstnanců zapomněl zabrzdít. Stalo se tak v říjnu 2019. Zaměstnanec měl za traktor hmotnou odpovědnost, ale neplnil své povinnosti k ochraně svěřeného majetku. Výše škody bude zaměstnanci předepsána k náhradě.

Tabulka 20- Vyřazení DM (škoda- pachatel známý) v ČR

Doklad	Text	Částka v Kč	MD	D
VÚD	Odpis za roky 2017 a 2018	2x 400 000	551	082
VÚD	Zaúčtování poměrné části odpisů za rok 2019 (400 000/ 12)* 9	300 000	551	082
VÚD	Zúčtování části ZC do nákladů	900 000	549	082
VÚD	Vyřazení traktoru z evidence v PC	2 000 000	082	022
VÚD	Pohledávka za zaměstnancem na náhradu škody vzniklou neplněním povinností (zaměstnanci předepsána část škody)	900 000	335	648
VBÚ	Příjem peněz od zaměstnance na BÚ	900 000	221	335

Zdroj: vlastní zpracování (2020)

Další z traktorů byl 1. 1. 2019 převeden do osobního vlastnictví podnikatele.

Tabulka 21- Vyřazení DM převedením do osobního vlastnictví v ČR

Doklad	Text	Částka v Kč	MD	D
VÚD	Odpis za roky 2017, 2018	2x 400 000	551	082
VÚD	Zúčtování ZC traktoru	1 200 000	491	082
VÚD	Vyřazení traktoru z evidence v PC	2 000 000	082	022

Zdroj: vlastní zpracování (2020)

ZC se při tomto způsobu vyřazení neúčtuje do nákladů, ale snižuje pasivní účet 491- Účet individuálního podnikatele (ČÚS 013 bod 5.1.1g).

Jeden ze zbývajících traktorů se rozhodla společnost po 3 letech užívání darovat jiné společnosti.

Tabulka 22- Vyřazení DM darováním V ČR

Doklad	Text	Částka v Kč	MD	D
VÚD	Odpis za roky 2017-2019	3x 400 000	551	082
VÚD	Zúčtování ZC do nákladů	800 000	543	082
VÚD	Předpis odvodu DPH z darovaného traktoru	147 000	543	343
VÚD	Vyřazení automobilu z evidence v PC	2 000 000	082	022

Zdroj: vlastní zpracování (2020)

Nákladový účet 543- Dary je daňově neúčinný, stejně tak je považována daňová ZC (§25 odstavec 1 ZDP ČR).

Dárce (plátce DPH) je zároveň povinen řádně vyčíslit a odvést DPH z darovaného majetku. Tuto povinnost ukládá §13 odstavec 4 zákona č. 235/2004, o DPH (dále jen zákon o DPH).

Základem daně je dle §36 odstavce 6 zákona o DPH cena obdobného zboží, za kterou je možné aktuálně zboží pořídit, popřípadě výše nákladů vynaložených na dodání zboží. V tomto příkladě se předpokládá, že dárce zjistil cenu traktoru ve výši 700 000 Kč. Zde tedy odvede dárce finančnímu úřadu 147 000 Kč.

V SR je účtování vyřazení DM naprosto stejné, nejsou zde žádné rozdíly mezi těmito zeměmi. Účtovalo by se obdobně, akorát v €.

5 Výsledky a diskuze

Porovnáním právních předpisů a také odborných publikací obou zemí byly zjištěny, jak menší, tak markantnější rozdíly v oblasti dlouhodobého majetku.

Ve formulaci pojmu, co to je dlouhodobý nehmotný, hmotný a finanční majetek a jaké jsou podmínky, které majetek musí splňovat, aby mohl být zařazen mezi DM, nebyly mezi zeměmi nalezeny výrazné rozdíly. Jedním z nalezených rozdílů je, že dle §13 odstavce 1 postupů účtování patří v SR mezi DM i dlouhodobé pohledávky. Možnosti pořízení jsou naprosto stejné v obou zemích, nicméně při oceňování majetku se v SR od roku 2016 nepoužívá RPC, ale DM se ocení reálnou hodnotou. Dále je zde rozdíl v účtování, v SR se aktivace vnitropodnikových služeb účtuje dle §77 odstavce 2 postupů účtování do výnosů, zatímco v ČR vyšla v roce 2016 novela zákona o účetnictví a využívá se účet 586.

V kapitole účetních odpisů nebylo kromě rozdílného způsobu zaokrouhlování nalezeno více rozdílů, nicméně u daňových odpisů je hned několik odlišností. Liší se doba odpisování u jednotlivých odpisových skupin a taktéž koeficienty pro jednotlivé odpisové skupiny. Příloha 1 ZDP ČR uvádí 6 odpisových skupin, přičemž minimální doba odpisování je pro jednotlivé skupiny 3, 5, 10, 20, 30 a 50 let. Příloha 1 ZDP SR uvádí taktéž 6 skupin, ale doba odpisování je 4, 6, 8, 12, 20, 40 let. Navíc v SR je tato doba odpisování závazná. Dle §28 odstavce 1 ZDP SR je možno počítat zrychlené odpisy pouze pro majetek zařazen do druhé a třetí odpisové skupiny. Další odlišností je, že v SR je odlišný výpočet daňových odpisů v prvním roce odpisování, protože ZDP SR bere v potaz, v kterém měsíci v roce byl majetek pořízen. V SR se tedy v prvním roce daňového odpisování uplatní pouze poměrná část ročního odpisu. Dále se v SR dle ZDP SR od roku 2020 daňové odpisy zaokrouhlují na dvě desetinná místa, v ČR se dle ZDP ČR zaokrouhlují daňové odpisy na Kč nahoru.

Technické zhodnocení majetku a následný výpočet odpisů je v obou zemích shodný. Opravné položky k DM v ČR v žádném případě neovlivní daňový základ společnosti, oproti tomu v SR dle ZDP SR jsou opravné položky k DM daňově účinné. Rozdílně se i účtuje. Tvorba rezerv v oblasti DM, konkrétně na opravy DM je v ČR dle ZDP ČR daňově účinná. Peněžní prostředky na tvorbu rezerv se navíc musí ukládat na zvláštní účet v bance.

V SR dle ZDP SR není od roku 2003 možno tvořit rezervy na opravy DM. Je možno tvořit jiné rezervy v oblasti DM, například na demolici budov. Tyto rezervy však neovlivní daňový základ společnosti. Při tvorbě takových rezerv není povinnost ukládat peněžní prostředky na zvláštní účet. V účtování jsou rovněž odlišnosti. Způsoby vyřazení, daňové aspekty i účtování vyřazení majetku je v ČR i SR stejné, nejsou zde rozdíly.

Hlavním rozdílem v účtování obou zemí je, že v ČR dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., je účtová osnova specifikována **do úrovně účtových skupin**, nikoliv do úrovně syntetických účtů. V SR je dle slovenských právních předpisů **závazné účtovat na konkrétně dané syntetické účty** účtové osnovy. Účtová osnova pro podnikatele je v SR závazná a je přiložena v Příloze 2 této práce.

Názor autora práce na rozdílné pojetí účtu aktivace vnitropodnikových služeb je takový, že je v pořádku se snažit ztotožnit s mezinárodními standardy účetního výkaznictví tak, jak se snaží ČR a účtovat tak přes nákladové účty na straně D, nikoliv do výnosů, tak jak se účtovalo v ČR do roku 2016 a v SR doposud. Autor práce se ztotožňuje se závazností účtování pouze na úrovni účtových skupin, tak, jak se nyní účtuje v ČR. Účtové skupiny jsou přehledně rozčleněny a nedochází tedy ke zmatku v účtování, ale zároveň je zde určitá volnost při výběru jednotlivých účtů. Autor práce se řídil vzorovým účtovým rozvrhem pro podnikatele platným v ČR, který je přiložen v Příloze 1.

6 Závěr

Cílem této bakalářské práce je porovnání principů pořizování, oceňování, odpisování, technického zhodnocení, opravných položek, rezerv a způsobů vyřazení mezi dvěma státy, a to ČR a SR. Při tvorbě této práce bylo zjištěno, že téměř v každé oblasti je buď větší, nebo menší rozdíl, například v právním pojetí, nebo v rozdílném účtování obou zemí. Byly nalezeny jak účetní rozdíly, uvedené zejména v zákonech o účetnictví obou zemí, vyhlášce č. 500/2002 Sb., Českých účetních standardech, nebo postupech účtování platných pro SR, tak daňové rozdíly, které vyplývají ze ZDP ČR a ZDP SR. Další informace byly doplněny z odborných publikací různých autorů.

Na základě studia českých a slovenských právních předpisů a odborných publikací se ukázalo, že ve výkladu, co je to dlouhodobý majetek a jak se dělí, nejsou závažnější rozdíly mezi ČR a SR. Stejná situace je i v možnostech pořízení a vyřazení DM. Nebyly nalezeny rozdíly ani v účtování, ani v možných způsobech pořízení a vyřazení. Rozdílný přístup nebyl nalezen ani ve výpočtu a účtování technického zhodnocení. V každé jiné oblasti je nalezen a rozebrán rozdíl, v praktické části práce jsou rozdíly předvedeny na konkrétních názorných příkladech.

Navzdory těmto určitým odlišnostem je třeba říci, že obecně jsou si obě země podobné. Obě země mají snahu harmonizovat své účetnictví dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS. Například mezi SR a ČR je zde ale rozdíl, že v roce 2016 vyšla v ČR novela zákona o účetnictví, která mění postup účtování aktivace vnitropodnikových služeb. Do roku 2016 se v ČR využíval účet 622, po novele účet 586 a to právě z důvodu snahy o harmonizaci účetnictví. V SR se účtuje nadále přes účet 622. Zde by dle autora práce bylo velmi vhodné provést změnu.

Hlavním přínosem pro autora bakalářské práce je zjištění, že ačkoliv obě země byly dříve jednou samostatnou zemí, právní předpisy se postupem času měnily a s nimi i účetnictví obou zemí a v oblasti DM tedy lze nalézt hned několik zásadních odlišností. Autor práce se spíše přiklání k pravidlům platným na území ČR, zejména v oblasti daňového odpisování majetku a tvorby rezerv. V oblasti opravných položek k DM je dle autora práce lepší přístup v SR, opravné položky k DM by měly být daňově účinné.

7 Seznam použitých zdrojů

Tištěné zdroje:

BIELÉNÁ, Jana, HUDECOVÁ Ivana. Účetní souvztažnosti pro podvojně účetnictví. Žilina: Poradca, 2017. ISBN: 978-80-8186-007-2.

BRYCHTA, Ivan, MIROSLAV BULLA, Tereza KRUPOVÁ, Ivana KUCHAROVÁ, Ivana PILAŘOVÁ, Yveta PŠENKOVÁ a Jiří STROUHAL. *Účetnictví podnikatelů 2019: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2019.* 16. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Meritum. ISBN: 978-80-7598-271-1.

CHALUPA, Rostislav, KADLEC, Jiří, PILÁTOVÁ, Jana, PROCHÁZKOVÁ, Dagmar, SEDLÁK, Roman, SKÁLOVÁ, Jana a Pavel VLACH. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2015.* 13., aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. Účetnictví. ISBN: 978-80-7263-933-5.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn,* 17. vydání. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN: 978-80-7554-063-8.

SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví.* 23. vydání. Praha: Grada, 2017-. Účetnictví a daně (Grada). ISBN:978-80-271-0423-9.

STROUHAL, Jiří. *Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů.* 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. Účetnictví (Wolters Kluwer). ISBN: 978-80-7552-991-6.

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012.* 7. Vydání. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4114-7.

Právní předpisy ČR:

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Důvodová zpráva Ministerstva financí ČR k vládnímu návrhu novely zákona o účetnictví, která je součástí sněmovního tisku č. 398/0

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

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

Zákon č. 235/2004, o DPH

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

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

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

Zákon č. 695/2004 Sb. o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů

Právní předpisy SR:

Opatření Ministerstva financí Slovenské republiky z 16.12.2002 č. 23054/2002-92, kterým se ustanovují podrobnosti o postupech účtování v soustavě podvojného účetnictví

Zákon č. 431/2002 Sb., o účetnictví

Zákon č. 595/2003 Sb., o daních z příjmů

Internetové zdroje:

Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Daň z příjmů: reprodukční pořizovací cena. [online]. [cit. 2019-04-20]. Dostupné z: <http://sbirka.nssoud.cz/cz/dan-z-prijmu-reprodukni-porizovaci-cena.p2933.html>.

Účtování.net - Účetnictví jasně a srozumitelně. Účet 014 Ocenitelná práva. [online]. [cit. 2019-04-06]. Dostupné z:

https://www.uctovani.net/ucet.php?ucet_c=014&popis=Ocenitelna-prava&i=12.

Účtovné metody odpisovania | Podnikajte.sk. *Podnikajte.sk - jednotka v informáciách pre podnikateľov a živnostníkov* [online]. [cit. 04.09.2019]. Dostupné z:

<https://www.podnikajte.sk/odpisy/uctovne-metody-odpisovania>.

8 Přílohy

Příloha 1- Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele v ČR

Příloha 2- Účtový rozvrh v SR

Příloha 3- Odpisové skupiny, doba odpisování a příklady majetku v ČR

Příloha 4- Maximální roční odpisové sazby pro jednotlivé odpisové skupiny při rovnoměrném odpisování v ČR

Příloha 5- Roční koeficienty pro jednotlivé odpisové skupiny- zrychlené odpisování v ČR

Příloha 6- Odpisové skupiny, doba odpisování a příklady majetku v SR

Příloha 7- Roční koeficienty pro jednotlivé odpisové skupiny- zrychlené odpisování v SR

Příloha 1- Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele v ČR

Účtová třída 0 – DLOUHODOBÝ MAJETEK

01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

- 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 – Software
- 014 – Ocenitelná práva
- 015 – Goodwill
- 016 – Povolenky na emise
- 017 – Preferenční limity
- 019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021 – Stavby
- 022 – Hmotné movité věci a jejich soubory
- 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 027 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031 – Pozemky
- 032 – Umělecká díla a sbírky

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

- 041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043 – Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

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

06 – Dlouhodobý finanční majetek

- 061 – Podíly v ovládaných a řízených osobách
- 062 – Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 063 – Ostatní cenné papíry a podíly
- 065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 – Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba
- 067 – Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv
- 068 – Ostatní zápůjčky a úvěry
- 069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 – Oprávky k softwaru
- 074 – Oprávky k ocenitelným právům
- 075 – Oprávky ke goodwillu
- 079 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 – Oprávky ke stavbám
- 082 – Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům
- 085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 – Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku

09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091 – Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 – Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
- 096 – Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 098 – Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Účtová třída 1 – ZÁSoby

11 – Materiál

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

12 – Zásoby vlastní výroby

- 121 – Nedokončená výroba
- 122 – Polotovary
- 123 – Výrobky
- 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

13 – Zboží

- 131 – Pořízení zboží
- 132 – Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 – Zboží na cestě

15 – Poskytnuté zálohy na zásoby

- 151 – Poskytnuté zálohy na materiál
- 152 – Poskytnuté zálohy na zvířata
- 153 – Poskytnuté zálohy na zboží

19 – Opravné položky k zásobám

- 191 – Opravná položka k materiálu
- 192 – Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 – Opravná položka k polotovarům
- 194 – Opravná položka k výrobkům

- 195 – Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám
- 196 – Opravná položka ke zboží
- 197 – Opravná položka k zálohám na materiál
- 198 – Opravná položka k zálohám na zvířata
- 199 – Opravná položka k zálohám na zboží

Účtová třída 2 – KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY

21 – Peněžní prostředky v pokladně

- 211 – Pokladna
- 213 – Ceniny

22 – Peněžní prostředky na účtech

- 221 – Bankovní účty

23 – Krátkodobé úvěry

- 231 – Krátkodobé úvěry
- 232 – Eskontní úvěry

24 – Krátkodobé finanční výpomoci

- 241 – Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 – Krátkodobý finanční majetek

- 251 – Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 – Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 – Dluhové cenné papíry k obchodování
- 254 – Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
- 255 – Vlastní dluhopisy
- 256 – Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 – Ostatní cenné papíry
- 259 – Pořizování krátkodobého finančního majetku

26 – Převody mezi finančními účty

- 261 – Peníze na cestě

29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

- 291 – Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – ZŮCTOVACÍ VZTAHY

31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

- 311 – Odběratelé
- 313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 – Poskytnuté provozní zálohy
- 315 – Ostatní pohledávky

32 – Závazky (krátkodobé)

- 321 – Dodavatelé
- 322 – Směnky k úhradě
- 324 – Přijaté provozní zálohy
- 325 – Ostatní závazky

33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

- 331 – Zaměstnanci
- 333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům
- 335 – Pohledávky za zaměstnanci
- 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 – Zúčtování daní a dotací

- 341 – Daň z příjmů
- 342 – Ostatní přímé daně
- 343 – Daň z přidané hodnoty
- 345 – Ostatní daně a poplatky
- 346 – Dotace ze státního rozpočtu
- 347 – Ostatní dotace
- 349 – Spojovací účet k DPH

35 – Pohledávky za společníky

- 351 – Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 352 – Pohledávky – podstatný vliv
- 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál
- 354 – Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355 – Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace
- 358 – Pohledávky za společníky ve společnosti (dříve sdružení bez právní subjektivity)

36 – Závazky ke společníkům

- 361 – Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 362 – Závazky – podstatný vliv
- 364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
- 365 – Ostatní závazky ke společníkům obchodní korporace
- 366 – Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 – Závazky z upsaných nespacených cenných papírů a vkladů
- 368 – Závazky ke společníkům sdruženým ve společnosti (dříve sdružení bez právní subjektivity)

37 – Jiné pohledávky a závazky

- 371 – Pohledávky z prodeje závodu
- 372 – Závazky z koupě závodu
- 373 – Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 374 – Pohledávky z nájmu a pachtu
- 375 – Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 – Nakoupené opce
- 377 – Prodané opce

- 378 – Jiné pohledávky
- 379 – Jiné závazky

38 – Přechodné účty aktiv a pasiv

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

39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

- 391 – Opravná položka k pohledávkám
- 395 – Vnitřní zúčtování
- 398 – Spojovací účet při společnosti (dříve sdružení bez právní subjektivity)

Účtová třída 4 – KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY

41 – Základní kapitál a kapitálové fondy

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

42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

- 421 – Rezervní fondy
- 422 – Nedělitelný fond
- 423 – Statutární fondy
- 424 – Ostatní fondy
- 426 – Jiný výsledek hospodaření minulých let
- 428 – Nerozdělený zisk minulých let
- 429 – Neuhrazená ztráta minulých let

43 – Výsledek hospodaření

- 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
- 432 – Zálohy na podíly na zisku

45 – Rezervy

- 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů
- 453 – Rezerva na daň z příjmů
- 459 – Ostatní rezervy

46 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím

- 461 – Dlouhodobé úvěry

47 – Dlouhodobé závazky

- 471 – Dlouhodobé závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 472 – Dlouhodobé závazky – podstatný vliv
- 473 – Emitované dluhopisy
- 474 – Závazky z nájmu a pachtu
- 475 – Dlouhodobé přijaté zálohy
- 478 – Dlouhodobé směnky k úhradě
- 479 – Jiné dlouhodobé závazky

48 – Odložený daňový závazek a pohledávka

- 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka

49 – Individuální podnikatel

- 491 – Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 – NÁKLADY

50 – Spotřebované nákupy

- 501 – Spotřeba materiálu
- 502 – Spotřeba energie
- 503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
- 504 – Prodané zboží

51 – Služby

- 511 – Opravy a udržování
- 512 – Cestovné
- 513 – Náklady na reprezentaci
- 518 – Ostatní služby

52 – Osobní náklady

- 521 – Mzdové náklady
- 522 – Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti
- 523 – Odměny členům orgánů obchodní korporace
- 524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění
- 525 – Ostatní sociální pojištění
- 526 – Zdravotní a sociální pojištění individuálního podnikatele
- 527 – Zákonné sociální náklady
- 528 – Ostatní sociální náklady

53 – Daně a poplatky

- 531 – Daň silniční
- 532 – Daň z nemovitých věcí
- 538 – Ostatní daně a poplatky

54 – Jiné provozní náklady

- 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542 – Prodaný materiál
- 543 – Dary
- 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 – Ostatní pokuty a penále
- 546 – Odpis pohledávky

- 547 – Mimořádné provozní náklady
- 548 – Ostatní provozní náklady
- 549 – Manka a škody z provozní činnosti
- 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti**
- 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů
- 554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
- 555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 557 – Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
- 558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti
- 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti
- 56 – Finanční náklady**
- 561 – Prodané cenné papíry a podíly
- 562 – Úroky
- 563 – Kursové ztráty
- 564 – Náklady z přecenění cenných papírů
- 565 – Náklady z finančního majetku
- 566 – Náklady z derivátových operací
- 567 – Mimořádné finanční náklady
- 568 – Ostatní finanční náklady
- 569 – Manka a škody na finančním majetku
- 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti**
- 574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv
- 579 – Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti
- 58 – Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace**
- 581 – Změna stavu nedokončené výroby
- 582 – Změna stavu polotovarů
- 583 – Změna stavu výrobků
- 584 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat
- 585 – Aktivace materiálu a zboží
- 586 – Aktivace vnitropodnikových služeb
- 587 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
- 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů**
- 591 – Daň z příjmů splatná
- 592 – Daň z příjmů odložená
- 593 – Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů
- 595 – Dodatečně odvodě daně z příjmů

- 596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům v o.s. a komplementářům k.s.
- 597 – Převod provozních nákladů
- 598 – Převod finančních nákladů
- 599 – Náklady hospodářských středisek

Účtová třída 6 – VÝNOSY

- 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží**
- 601 – Tržby za vlastní výroby
- 602 – Tržby z prodeje služeb
- 604 – Tržby za zboží
- 64 – Jiné provozní výnosy**
- 641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 – Tržby z prodeje materiálu
- 644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646 – Výnosy z odepsaných pohledávek
- 647 – Mimořádné provozní výnosy
- 648 – Ostatní provozní výnosy
- 66 – Finanční výnosy**
- 661 – Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 – Úroky
- 663 – Kursové zisky
- 664 – Výnosy z přecenění cenných papírů
- 665 – Výnosy z finančního majetku
- 666 – Výnosy z derivátových operací
- 667 – Mimořádné finanční výnosy
- 668 – Ostatní finanční výnosy

Účtová třída 7 – ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

- 70 – Účty rozvahné**
- 701 – Počáteční účet rozvahný
- 702 – Konečný účet rozvahný

- 71 – Účet zisků a ztrát**
- 710 – Účet zisků a ztrát

75 až 79 – Podrozvahové účty

Účtová třída 8 a 9 – VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ

Příloha 2- Závazný účtový rozvrh v SR (2020)

ÚČTOVNÁ OSNOVA

<p>0. Účtovná trieda - dlhodobý majetok (A+P)</p> <p>012 - Aktivované náklady na vývoj A 013 - Software A 014 - Oceniteľné práva A 015 - Goodwill PZ 019 - Ostatný dlhodobý nehmotný majetok A 021 - Stavby A 022 - Samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí A 025 - Pestovateľské celky trvalých porastov A 026 - Základné stádo a ťažné zvieratá A 029 - Ostatný dlhodobý hmotný majetok A 031 - Pozemky A 032 - Umelecké diela a zbierky A 041 - Obstaranie dlhodobého nehmotného majetku A 042 - Obstaranie dlhodobého hmotného majetku A 043 - Obstaranie dlhodobého finančného majetku A 051 - Poskytnuté preddavky na dlhodobý nehmotný majetok A 052 - Poskytnuté preddavky na dlhodobý hmotný majetok A 053 - Poskytnuté preddavky na dlhodobý finančný majetok A 061 - Podielové cenné papiere a podiely v dcérskej účtovnej jednotke A 062 - Podielové cenné papiere a podiely v podnikoch so podstatným vplyvom A 063 - Realizovateľné cenné papiere a podiely A 065 - Dlhové cenné papiere držané do splatnosti A 066 - Pôžičky účtovnej jednotke v konsolidovanom celku A 067 - Ostatné pôžičky A 069 - Ostatný dlhodobý finančný majetok A 072 - Oprávky k aktivovaným nákladom na vývoj P 073 - Oprávky k softwaru P 074 - Oprávky k oceniteľným právam P 075 - Oprávky ku goodwillu PZ 079 - Oprávky k ostatnému dlhodobému nehmotnému majetku P 081 - Oprávky k stavbám P 082 - Oprávky k samostatným hnutelným veciam a k súboru hnutelných vecí P 085 - Oprávky k pestovateľským celkom trvalých porastov P 086 - Oprávky k základnému stádu a ťažným zvieratám P 089 - Oprávky k ostatnému dlhodobému hmotnému majetku P 091 - Opravné položky k dlhodobému nehmotnému majetku P 092 - Opravné položky k dlhodobému hmotnému majetku P 093 - Opravné položky k nedokončenému dlhodobému nehmotnému majetku P 094 - Opravné položky k nedokončenému dlhodobému hmotnému majetku P 095 - Opravné položky k poskytnutým preddavkom na dlhodobý majetok P 096 - Opravné položky k dlhodobému finančnému majetku P 097 - Opravné položky k nadobudnutému majetku PZ 098 - Oprávky k opravnej položke k nadobudnutému majetku PZ</p>	<p>1. Účtovná trieda - zásoby (A)</p> <p>111 - Obstaranie materiálu A 112 - Materiál na sklade A 119 - Materiál na ceste A 121 - Nedokončená výroba A 122 - Polotovary vlastnej výroby A 123 - Výrobky A 124 - Zvieratá A 131 - Obstaranie tovaru A 132 - Tovar na sklade a v predajniach A 133 - Nehnuteľnosti na predaj A 139 - Tovar na ceste A 191 - Opravné položky k materiálu P 192 - Opravné položky k nedokončenej výrobe P 193 - Opravné položky k polotovarom vlastnej výroby P 194 - Opravné položky k výrobkom P 195 - Opravné položky k zvieratám P 196 - Opravné položky k tovaru P</p> <p>2. Účtovná trieda - finančné účty (A+P)</p> <p>211 - Pokladnica A 213 - Ceniny A 221 - Bankové účty PZ 231 - Krátkodobé bankové úvery P 232 - Eskontné úvery P 241 - Vydané krátkodobé dlhopisy P 249 - Ostatné realizovateľné finančné výpomoci P 251 - Majetkové cenné papiere na obchodovanie A 252 - Vlastné akcie a vlastné obchodné podiely A 253 - Dlhové cenné papiere na obchodovanie A 255 - Vlastné dlhopisy A 256 - Dlhové cenné papiere so splatnosťou do jedného roka držané do splatnosti A 257 - Ostatné realizovateľné cenné papiere A 259 - Obstaranie krátkodobého finančného majetku A 261 - Peniaze na ceste PZ 274 - Tvorba rezerv A 291 - Opravná položka ku krátkodobému finančnému majetku P</p> <p>3. Účtovná trieda-zúčtovacie vzťahy (A+P)</p> <p>311 - Odberatelia A 312 - Zmenky na inkaso A 313 - Pohľadávky za eskontované cenné papiere A 314 - Poskytnuté preddavky A 315 - Ostatné pohľadávky A 316 - Čistá hodnota zákazky PZ 321 - Dodávatelia P 322 - Zmenky na úhradu P 323 - Krátkodobé rezervy P 324 - Prijaté preddavky P 325 - Ostatné záväzky P 326 - Nevyfakturované dodávky P 331 - Zamestnanci P 333 - Ostatné záväzky voči zamestnancom P 335 - Pohľadávky voči zamestnancom A</p>	<p>336 - Zúčtovanie s orgánmi sociálneho zabezpečenia a zdravotného poistenia PZ 341 - Daň z príjmov PZ 342 - Ostatné priame dane PZ 343 - Daň z pridanej hodnoty PZ 345 - Ostatné dane a poplatky PZ 346 - Dotácie zo štátneho rozpočtu PZ 347 - Ostatné dotácie PZ 351 - Pohľadávky v rámci konsolidovaného celku A 353 - Pohľadávky za upísané vlastné imanie A 354 - Pohľadávky voči spoločníkom a členom pri úhrade straty A 355 - Ostatné pohľadávky voči spoločníkom a členom A 358 - Pohľadávky voči účastníkom združenia A 361 - Záväzky v rámci konsolidovaného celku P 364 - Záväzky voči spoločníkom a členom pri rozdeľovaní zisku P 365 - Ostatné záväzky voči spoločníkom a členom P 366 - Záväzky voči spoločníkom a členom zo závislej činnosti P 367 - Záväzky z upísaných nesplatených cenných papierov a vkladov P 368 - Záväzky voči účastníkom združenia P 371 - Pohľadávky z predaja podniku A 372 - Záväzky z kúpy podniku P 373 - Pohľadávky a záväzky z pevných termínových operácií PZ 374 - Pohľadávky z nájmu A 375 - Pohľadávky z vydaných dlhopisov A 376 - Nakúpené opcie A 377 - Predané opcie P 378 - Iné pohľadávky A 379 - Iné záväzky PZ 381 - Náklady budúcich období A 382 - Komplexné náklady budúcich období A 383 - Výdavky budúcich období P 384 - Výnosy budúcich období P 385 - Príjmy budúcich období A 391 - Opravné položky k pohľadávkam P 395 - Vnútročné zúčtovanie A 398 - Spojovací účet pri združení PZ</p> <p>4. Účtovná trieda - kapitálové účty a dlhodobé záväzky (P)</p> <p>411 - Základné imanie P 412 - Emisné ážio P 413 - Ostatné kapitálové fondy P 414 - Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov PZ 415 - Oceňovacie rozdiely z kapitálových účastí PZ 416 - Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení P 417 - Zákonný rezervný fond z kapitálových vkladov P 418 - Nedeliteľný fond z kapitálových vkladov P 419 - Zmeny základného imania PZ 421 - Zákonný rezervný fond P 422 - Nedeliteľný fond P</p>
---	--	---

Vysvetlivky:

A = Aktíva (Aktíva sú položky majetku. Prínosy aktív sa účtujú na stranu MÁ DAŤ a úbytky na stranu DAL)

P = Pasíva (Pasíva sú zdroje financovania majetku. Prínosy pasív sa účtujú na stranu DAL a úbytky na stranu MÁ DÁTI)

PZ= účty s Premenlivým Zostatkom, môžu mať zostatok na strane MD alebo na strane Dal.

- 423 - Statutárne fondy **P**
- 427 - Ostatné fondy **P**
- 428 - Nerozdelený zisk minulých rokov **P**
- 429 - Neuhrazená strata minulých rokov **P**
- 431 - Výsledok hospodárenia v schvaľovaní **PZ**
- 451 - Rezervy zákonné **P**
- 459 - Ostatné rezervy **P**
- 461 - Bankové úvery **P**
- 471 - Dlhodobé záväzky v rámci konsolidovaného celku **P**
- 472 - Záväzky zo sociálneho fondu **P**
- 473 - Vydané dlhopisy **P**
- 474 - Záväzky z nájmu **P**
- 475 - Dlhodobé prijaté preddavky **P**
- 476 - Dlhodobé nevyfakturované dodávky **P**
- 478 - Dlhodobé zmenky na úhradu **P**
- 479 - Ostatné dlhodobé záväzky **P**
- 481 - Odložený daňový záväzok a odložená daňová pohľadávka **PZ**
- 491 - Vlastné imanie fyzickej osoby - podnikateľa **PZ**

5. Účtovná trieda - Náklady

- 501 - Spotreba materiálu **N**
- 502 - Spotreba energie **N**
- 503 - Spotreba ostatných neskladovateľných dodávok **N**
- 504 - Predaný tovar **N**
- 505 - Tvorba a zúčtovanie opravných položiek k zásobám **N**
- 507 - Predaná nehnuteľnosť **N**
- 511 - Opravy a udržiavanie **N**
- 512 - Cestovné **N**
- 513 - Náklady na reprezentáciu **N**
- 518 - Ostatné služby **N**
- 521 - Mzdové náklady **N**
- 522 - Príjmy spoločníkov a členov zo závislej činnosti **N**
- 523 - Odmeny členom orgánov spoločnosti a družstva **N**
- 524 - Zákonné sociálne poistenie **N**
- 525 - Ostatné sociálne zabezpečenie **N**
- 526 - Sociálne náklady fyzickej osoby - podnikateľa **N**
- 527 - Zákonné sociálne náklady **N**
- 528 - Ostatné sociálne náklady **N**
- 531 - Daň z motorových vozidiel **N**
- 532 - Daň z nehnuteľností **N**
- 538 - Ostatné dane a poplatky **N**
- 541 - Zostatková cena predaného dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku **N**
- 542 - Predaný materiál **N**
- 543 - Dary **N**
- 544 - Zmluvné pokuty, penále a úroky z omeškania **N**
- 545 - Ostatné pokuty, penále a úroky z omeškania **N**
- 546 - Odpis pohľadávky **N**
- 547 - Tvorba a zúčtovanie opravných položiek k pohládkam **N**
- 548 - Ostatné náklady na hospodársku činnosť **N**
- 549 - Manká a škody **N**
- 551 - Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku **N**
- 553 - Tvorba a zúčtovanie opravných položiek k dlhodobému majetku **N**
- 555 - Zúčtovanie komplexných nákladov budúcich období **N**
- 557 - Zúčtovanie opravy k opravnej položke k nadobudnutému majetku **N**
- 561 - Predané cenné papiere a podiely **N**
- 562 - Úroky **N**
- 563 - Kurzové straty **N**
- 564 - Náklady na precenenie cenných papierov **N**
- 565 - Tvorba a zúčtovanie opravných položiek k finančnému majetku **N**
- 566 - Náklady na krátkodobý finančný majetok **N**

Vysvetlivky:

- N** = Nákladový účet. NÁKLADY sa vo väčšine prípadov účtujú na stranu MD
- V** = Výnosový účet. Výnosy sa vo väčšine prípadov účtujú na stranu DAL.
- U** = Uzávierkový účet

- 567 - Náklady na derivátové operácie **N**
- 568 - Ostatné finančné náklady **N**
- 569 - Manká a škody na finančnom majetku **N**
- 591 - Splatná daň z príjmov **N**
- 592 - Odložená daň z príjmov **N**
- 595 - Dodatočné odvody dane z príjmov **N**
- 596 - Prevod podielov na výsledku hospodárenia spoločníkom **N**

6. Účtovná trieda - Výnosy

- 601 - Tržby za vlastné výrobky **V**
- 602 - Tržby z predaja služieb **V**
- 604 - Tržby za tovar **V**
- 606 - Výnosy za zákazky **V**
- 607 - Výnosy z nehnuteľností na predaj **V**
- 611 - Zmena stavu nedokončenej výroby **V**
- 612 - Zmena stavu polotovarov **V**
- 613 - Zmena stavu výrobkov **V**
- 614 - Zmena stavu zvierat **V**
- 621 - Aktivácia materiálu a tovaru **V**
- 622 - Aktivácia vnútroorganizačných služieb **V**
- 623 - Aktivácia dlhodobého nehmotného majetku **V**
- 624 - Aktivácia dlhodobého hmotného majetku **V**
- 641 - Tržby z predaja dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku **V**
- 642 - Tržby z predaja materiálu **V**
- 644 - Zmluvné pokuty, penále a úroky z omeškania **V**
- 645 - Ostatné pokuty, penále a úroky z omeškania **V**
- 646 - Výnosy z odpísaných pohľadávok **V**
- 648 - Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti **V**
- 655 - Zúčtovanie komplexných nákladov budúcich období **V**
- 657 - Zúčtovanie opravy opravnej položky k nadobudnutému majetku **V**
- 661 - Tržby z predaja cenných papierov a podielov **V**
- 662 - Úroky **V**
- 663 - Kurzové zisky **V**
- 664 - Výnosy z precenenia cenných papierov **V**
- 665 - Výnosy z dlhodobého finančného majetku **V**
- 666 - Výnosy z krátkodobého finančného majetku **V**
- 667 - Výnosy z derivátových operácií **V**
- 668 - Ostatné finančné výnosy **V**

7. Účtovná trieda - uzávierkové účty a podsúvahové účty

- 701 - Začiatkový účet súvahový **U**
- 702 - Konečný účet súvahový **U**
- 710 - Účet ziskov a strát **U**
- 711 - Začiatkový účet nákladov a výnosov t **U**

Příloha 3- Odpisové skupiny, doba odpisování a příklady majetku v ČR

odpisová skupina	minimální doba odpisování	příklady majetku
1	3 roky	kancelářské potřeby, skot, počítače, nářadí
2	5 let	koberce, koně, pistole, zámky, spotřební elektronika, automobily
3	10 let	skleníky, kotle, chmelnice, trezory, lodě
4	20 let	bazény, potrubí, komíny, oplocení,
5	30 let	silnice, mosty, tunely, vrty, fontány, většina staveb
6	50 let	velké budovy (hotely, muzea, obchodní domy)

Zdroj: Příloha č. 1 ZDP ČR

Příloha 4- Maximální roční odpisové sazby pro jednotlivé odpisové skupiny při rovnoměrném odpisování v ČR

odpisová skupina	roční sazba v prvním roce odpisování	roční sazba v dalších letech odpisování	roční sazba 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	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: §31 odstavec 1a ZDP ČR

Příloha 5- Roční koeficienty pro jednotlivé odpisové skupiny- zrychlené odpisování v ČR

odpisová skupina	koeficient v prvním roce odpisování	koeficient v dalších letech odpisování	koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: §32 odstavec 1 ZDP ČR

Příloha 6- Odpisové skupiny, doba odpisování a příklady majetku v SR

Odpisová skupina	Doba odpisování	Příklady majetku
1	4 roky	Dojnice, ovce, spotřební elektronika, automobily
2	6 let	Koně, hodiny, svítidla, čerpadla, trolejbusy
3	8 let	Motory, turbíny, pece
4	12 let	Zbraně, lokomotivy, meče, lodě, čluny, letadla
5	20 let	Některé budovy, které nejsou zařazeny do odpisové skupiny 6
6	40 let	Bytové domy, hotely, administrativní budovy, kina, ostatní stavby

Zdroj: Příloha č. 1 ZDP SR

Příloha 7- Roční koeficienty pro jednotlivé odpisové skupiny- zrychlené odpisování v SR

odpisová skupina	koeficient v 1. roce odpisování	koeficient v dalších letech odpisování	koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu
2	6	7	6
3	8	9	8

Zdroj: §28 odstavec 1 ZDP SR