



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Bakalářská práce

Vykazování dlouhodobého hmotného majetku podle českých a mezinárodních standardů

Vypracoval: Michaela Strnadová
Vedoucí práce: Ing. Hana Hlaváčková

České Budějovice 2016

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Michaela STRNADOVÁ**
Osobní číslo: **E13147**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Vykazování dlouhodobého hmotného majetku podle českých a mezinárodních účetních standardů**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Zásady pro vypracování:

Cíl práce:

Provést komparaci vykazování dlouhodobého hmotného majetku podle Českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, následně problematiku aplikovat na konkrétní hospodářský subjekt.

Rámcová osnova:

1. Vymezení dlouhodobého hmotného majetku podle ČÚS 013.
2. Vymezení dlouhodobého hmotného majetku podle IAS 16.
3. Komparace vykazování dlouhodobého hmotného majetku podle ČÚS a IFRS.
4. Aplikace problematiky na příkladu z praxe v konkrétním hospodářském subjektu.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **40 - 50 stran formátu A4**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

1. **DVOŘÁKOVÁ, D. (2011).** *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* Brno: Computer Press.
2. **JANOŠKOVÁ, M. (2013).** *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: cvičné příklady.* Praha: Institut certifikace účetních.
3. **JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. (2012).** *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví.* Praha: Grada.
4. **KOVANICOVÁ, D. (2007).** *Abeceda účetních znalostí pro každého.* Praha: Polygon.
5. **KOVANICOVÁ, D. (2005).** *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS.* Praha: BOVA POLYGON..

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Hana Hlaváčková

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **3. března 2015**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2016**


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 3. března 2015

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích 15. 4. 2016

.....
Michaela Strnadová

Poděkování

Děkuji vedoucí své bakalářské práce Ing. Haně Hlaváčkové za odborné rady a připomínky, které mi poskytla v průběhu vypracování této závěrečné práce.

Obsah

1	ÚVOD.....	3
2	VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU DLE ČESKÉ LEGISLATIVY.....	5
2.1	Vymezení dlouhodobého hmotného majetku.....	5
2.2	Oceňování dlouhodobého hmotného majetku.....	6
2.2.1	Oceňování při pořízení.....	6
2.2.2	Oceňování ke konci rozvahového dne.....	8
2.3	Pořízení.....	8
2.4	Uvedení do užívání.....	9
2.5	Odpisování.....	10
2.5.1	Účetní odpisy.....	10
2.5.2	Daňové odpisy.....	13
2.6	Technické zhodnocení.....	15
2.7	Vyřazení.....	16
3	VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU DLE IAS/IFRS.....	18
3.1	Vymezení dlouhodobého hmotného majetku.....	18
3.2	Oceňování.....	19
3.2.1	Oceňování v momentě pořízení.....	19
3.2.2	Ocenění po okamžiku uznání.....	20
3.3	Odpisování.....	22
3.3.1	Odpisové metody.....	23
3.4	Technické zhodnocení.....	25
3.5	Vyřazení.....	25
3.6	Zveřejňování.....	26
4	POROVNÁNÍ ČÚS 013 A IAS 16.....	27
5	METODIKA.....	29
6	PRAKTICKÁ ČÁST.....	30
6.1	Charakteristika společnosti.....	30
6.2	Zadání komplexního příkladu.....	31
6.2.1	Varianta č. 1.....	32
6.2.2	Varianta č. 2.....	36
6.3	Zadání příkladu – přecenění na reálnou hodnotu.....	40
6.3.1	Varianta č. 1.....	40

6.3.2	Varianta č. 2	41
7	ZÁVĚR	43
	SUMMARY	47
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	48
	SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK	49
	SEZNAM PŘÍLOH.....	50
	PŘÍLOHY	

1 ÚVOD

Pro téma své bakalářské práce jsem si vybrala oblast dlouhodobého hmotného majetku. Mohlo by se zdát, že se jedná spíše o zanedbatelnou část účetnictví, ale prakticky každý podnik ke své činnosti potřebuje dlouhodobý majetek. Účtování v této oblasti v praxi není tak časté, protože každý den se nepořizuje nový majetek a proto se také domnívám, že to nebývá oblíbená činnost účetních, na rozdíl od rutinního účtování faktur.

V dnešní době se v České republice můžeme více setkávat se společnostmi, které mají povinnost vést účetnictví a vykazovat dle mezinárodních standardů IAS/IFRS, než tomu bylo dříve. Zároveň také dochází k procesu harmonizace mezinárodních standardů IAS a IFRS s místní právní úpravou jednotlivých zemí Evropské Unie. Je proto důležité tyto předpisy a účetní standardy znát. Proto jsem se rozhodla, prostřednictvím této bakalářské práce, prohloubit své znalosti v oblasti dlouhodobého hmotného majetku.

Cílem této bakalářské práce je zpracovat přehled o české účetní legislativě a IAS/IFRS v oblasti dlouhodobého hmotného majetku a následně poukázat na případné rozdíly.

Bakalářská práce je rozdělena na dvě hlavní části. První je zaměřena na teoretické vymezení dlouhodobého hmotného majetku nejprve dle české právní úpravy a následně dle mezinárodních standardů, konkrétně IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

Úvodní kapitola se bude zabývat vymezením dlouhodobého hmotného majetku. Dále se zaměřím na problematiku oceňování a pořizování. Správné ocenění je důležité pro určení odpisů, kterými se budu zabývat v následující kapitole. Na odpisy budu nahlížet jak z účetního, tak i z daňového hlediska, v případě české legislativy. V případě mezinárodní úpravy se budu zabývat pouze účetními odpisy. Následně se krátce zmíním o technickém zhodnocení. Poslední kapitola pak bude věnována vyřazení dlouhodobého hmotného majetku.

Na závěr první části jsou popsány nejvýznamnější rozdíly z oblasti dlouhodobého hmotného majetku vykazovaného dle českých a mezinárodních účetních standardů.

Druhou část tvoří praktická ukázka použití účetních metod dle IAS 16 v podmínkách hospodářského subjektu a následně poukázání na případné rozdíly oproti české úpravě. V závěru práce je následně uveden dopad řešených příkladů na rozvahu a výkaz zisků a ztrát.

Vzhledem k novele zákona o účetnictví č. 221/2015 Sb. a novele 250/2015 Sb., která upravuje znění vyhlášky 500/2002 Sb., jejichž platnost je od 1. 1. 2016, jsou v této práci zahrnuty také skutečnosti, které se týkají problematiky dlouhodobého hmotného majetku, které tyto novely upravují.

2 VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU DLE ČESKÉ LEGISLATIVY

2.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý majetek je obecně definován tím, že jeho doba použitelnosti je delší než 1 rok. Dalším charakteristickým znakem dlouhodobého majetku je limit vstupní ceny. Ten si účetní jednotka nastaví sama, ve své vnitropodnikové směrnici, a pokud vstupní cena majetku přesáhne tento limit, a zároveň splní ostatní charakteristická kritéria, tak je automaticky zařazen mezi dlouhodobý majetek. Tento limit by měl být stanoven v závislosti na dodržení principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. V případě dlouhodobého hmotného majetku většina účetních jednotek jej volí ve výši 40 000 Kč, což je hranice stanovená dle zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmu v platném znění, která je určena pro daňové účely, nikoli pro účetní. V neposlední řadě je dlouhodobý hmotný majetek charakteristický svou fyzickou podstatou. (Březinová & Munzar, 2006; Kovanicová, 2009)

Na základě vyhlášky 500/2002 Sb. můžeme dlouhodobý hmotný majetek rozdělit do několika položek:

- Pozemky
- Stavby
- Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí ¹
- Pěstitelské celky trvalých porostů
- Dospělá zvířata a jejich skupiny
- Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- Oceňovací rozdíly k nabytému majetku. (vyhláška č. 500/2002 Sb.)

Pozemky a stavby řadíme do dlouhodobého hmotného majetku bez ohledu na výši jejich vstupní ceny. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí, které mají dobu použitelnosti delší než jeden rok, ale jejich vstupní cena není vyšší než limit stanovený účetní jednotkou, nazýváme drobný dlouhodobý hmotný majetek. O

¹ Od 1. 1. 2016 vyhláška 250/2015 Sb., která upravuje vyhlášku 500/2002 Sb. nahrazuje termín Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí termínem Hmotné movité věci a jejich soubory. (Vyhláška č. 250/2015 Sb.)

tomto drobném majetku účetní jednotky zpravidla účtují jako o zásobách. (Kovanicová, 2009)

2.2 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku

V souvislosti s ustanovením §24 zákona o účetnictví, účetní jednotky oceňují majetek k okamžiku uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka. Z §25 zákona o účetnictví můžeme vyčíst, že dlouhodobý hmotný majetek lze ocenit pořizovací cenou, vlastními náklady či reprodukční pořizovací cenou. Tento paragraf také přesně definuje tyto jednotlivé způsoby ocenění:

- Pořizovací cena = „cena, za kterou byl majetek pořízen, spolu s náklady s pořízením souvisejícími“
- Reprodukční pořizovací cena = „cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje“
- Vlastní náklady = „přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené účetními metodami“ (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

Novela zákona o účetnictví č. 221/2015 Sb., která je v platnosti od 1. 1. 2016 zpřesňuje vymezení vlastních nákladů, pro ocenění dlouhodobého hmotného majetku. Tato novela říká, že do přímých nákladů se zahrnuje nejen pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů, ale také sem patří náklady, které vznikly v přímé souvislosti s danou výrobou hmotného majetku. (Zákon č. 221/2015 Sb.)

2.2.1 Oceňování při pořízení

Pořizovací cenu účetní jednotka použije v případě pořízení dlouhodobého hmotného majetku za úplatu. Jak již bylo zmíněno výše, pořizovací cenu tvoří cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s tím související. (Kovanicová, 2009) Tyto náklady vymezuje §47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Jsou to především náklady na:

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku;
- úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne;
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy;

- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení stavenišť, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby;
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku;
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby;
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání;
- zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a dekonzervační práce v případě dalšího pokračování. (Vyhláška č. 500/2002 Sb.)

Součástí ocenění naopak nejsou dle této vyhlášky:

- oprav a údržba;
- náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu;
- kursové rozdíly;
- smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů;
- nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba;
- náklady na zaškolení pracovníků;
- náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami;
- náklady na biologickou rekultivaci;
- náklady spojené s přípravou a zabezpečením výstavby vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání. (Vyhláška č. 500/2002 Sb.)

Při pořizování dlouhodobého hmotného majetku vlastní činností se tento majetek ocení na úrovni vlastních nákladů. Pokud nelze zjistit výši vlastních nákladů vynaložených na pořízení majetku vlastní činností, tak účetní jednotka ocení tento majetek reprodukční pořizovací cenou. Toto ocenění dále použije u majetku pořízeného bezúplatně, což je například při darování majetku nebo při zjištění inventarizačního přebytku. (Březinová & Munzar, 2006; Kovanicová, 2009)

Ocenění jednotlivého dlouhodobého majetku může být v průběhu účtování upraveno a to o technické zhodnocení nebo o výši přijaté dotace. Technické zhodnocení ocenění majetku zvyšuje, kdežto přijetí dotace, určené k pořízení dlouhodobého majetku či dotace na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění, ocenění dlouhodobých aktiv naopak snižuje. (Březinová & Munzar, 2006)

2.2.2 Oceňování ke konci rozvahového dne

V průběhu účetního období může dojít k situacím, které způsobí, že ekonomický prospěch z dlouhodobého hmotného majetku bude nižší, než jak je majetek oceněn v účetnictví. Účetní jednotka by ale měla pozorně rozlišovat, zda jde o snížení, které bude trvalého rázu nebo zda se jedná jen o snížení dočasné. Pokud by se jednalo o trvalé snížení hodnoty majetku, tak v tomto případě je účetní jednotka povinna vyjádřit tuto situaci odepsáním majetku do nákladů. Při přechodném snížení hodnoty se vytváří opravná položka, která se ruší v okamžiku, kdy snížení pomine. Pro tvorbu opravné položky je požadováno, aby snížení ocenění bylo prokázáno na základě inventarizace a nebylo trvalého charakteru. Tvorba opravné položky se účtuje na vrub nákladů a ve prospěch účtu z účtové skupiny 09. Zrušení opravné položky se provede opačným zápisem, tedy ve prospěch nákladů a na vrub účtu z účtové skupiny 09. (Kovanicová, 2009)

Tabulka 1: Účtování o snížení hodnoty DHM

Účetní operace	MD	D
Tvorba opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku	559 – Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek	092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
Zrušení opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku	092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku	559 – Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek

Zdroj: vlastní zpracování

2.3 Pořízení

V následující části se budu věnovat postupu účtování při pořízení a uvedení dlouhodobého hmotného majetku do užívání. Pro zjednodušení, jsem se rozhodla vypustit DPH.

Mezi nejčastější způsoby pořízení dlouhodobého hmotného majetku se řadí:

- nákup,
- darování,
- vlastní činnost,
- převedení ze soukromého vlastnictví,
- vklad společníka,
- finančním leasingem,
- nové zjištění na základě provedené inventarizace.

Před zařazením majetku do užívání, účetní jednotka zjišťuje vstupní cenu pořizovaného majetku na tzv. kalkulačním účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Na tomto účtu se před zařazením kalkuluje (sčítá) pořizovací cena majetku společně s ostatními náklady spojenými s pořízením. Pokud je dlouhodobý majetek vytvářen vlastní činností, nenazývá se tato operace pořízení, ale aktivace a používají se účty z účtové skupiny 62.² (Březinová & Munzar, 2006)

Tabulka 2: Účtování o pořízení DHM

Účetní operace	MD	D
Nákup DH majetku	042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	321 – Dodavatelé 211 – Pokladna 221 – Bankovní účty
Doprava majetku ve vlastní režii	042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	622 – Aktivace vnitropodnikových služeb Nově: 586 Aktivace vnitropodnikových služeb
Darování	042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	413 – Ostatní kapitálové fondy
Aktivace DH majetku ve výši vlastních nákladů	042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku Nově: 588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
Převod ze soukromého vlastnictví podnikatele	02 – Dlouhodobý hmotný majetek – odpisovaný 03 – Dlouhodobý hmotný majetek – neodpisovaný	491 – Účet individuálního podnikatele
Inventarizační přebytek – odpisovaný DH majetek	02 – Dlouhodobý hmotný majetek – odpisovaný	08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
Inventarizační přebytek – neodpisovaný DH majetek	03 – Dlouhodobý hmotný majetek – neodpisovaný	413 – Ostatní kapitálové fondy

Zdroj: vlastní zpracování

2.4 Uvedení do užívání

Dle §7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se pořizovaný majetek stává účetně dlouhodobým hmotným majetkem až v okamžiku, kdy je majetek dokončen a dále je zajištěno, že bude schopen plnit funkce, ke kterým je určen, a v neposlední řadě jsou splněny veškeré podmínky uložené právními předpisy. (Valouch, 2008)

² Od 1. 1. 2016 jsou zrušeny účtové skupiny 61 a 62. Tyto účtové skupiny jsou nově přesunuty do skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní výroby a aktivace. Při aktivaci dlouhodobého hmotného majetku se tedy bude účtovat ve prospěch účtu z účtové skupiny 58, čímž se sníží podnikové náklady. Účty aktivace budou mít zpravidla zápornou hodnotu. (Vyhláška č. 250/2015 Sb.)

Uvedení do užívání se zaúčtuje ve prospěch účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a zároveň na vrub účtu z účtové skupiny 02 nebo 03. Co se týče účetních výkazů, tak dlouhodobý majetek je pak vykazován v rozvaze na straně aktiv.

Tabulka 3: Uvedení DHM do užívání

Účetní operace	MD	D
Uvedení dlouhodobého hmotného majetku do užívání	02 – Dlouhodobý hmotný majetek – odpisovaný 03 – Dlouhodobý hmotný majetek – neodpisovaný	042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

Zdroj: vlastní zpracování

2.5 Odpisování

Protože se dlouhodobý hmotný majetek užíváním fyzicky opotřebovává, je na účetní jednotce, aby toto opotřebení vyčíslila a vyjádřila v účetnictví a to alespoň jednou ročně. Odpisy mají za cíl vyčíslit trvalé snížení hodnoty odpisovaného majetku. Při odepisování tedy dochází k tomu, že části majetku postupně přecházejí do provozních nákladů účetní jednotky. Zákon o účetnictví říká, že účetní jednotka musí brát v úvahu ke konci roku všechna snížení hodnoty majetku a vůbec nezáleží na tom, zda výsledkem hospodaření byl zisk či ztráta. Dále platí, že dlouhodobý majetek odepisuje ten, kdo má k němu vlastnické právo nebo právo hospodaření. Dle českých právních předpisů se rozlišují odpisy na účetní a daňové. Účetní odpisy by měly odpovídat reálnému opotřebení majetku a účetní jednotka o nich rozhoduje sama. Daňové odpisy, vycházející ze zákona o dani z příjmu a naopak nepřihlížejí ke specifickým podmínkám podniku. (Kovanicová, 2009; Valouch, 2008)

2.5.1 Účetní odpisy

Na začátek je nutno říct, že odepisování se netýká celého dlouhodobého hmotného majetku. Obecně by se dalo říci, že je vyčleněna skupina majetku, která se neodepisuje, protože má trvalou hodnotu. Konkrétně se jedná o majetek v účtové skupině 03 – Dlouhodobý hmotný majetek – neodpisovaný, kam patří pozemky či umělecká díla a sbírky. Dále se neodepisuje majetek z účtové skupiny 04. Zbylá část dlouhodobého hmotného majetku se odepisuje. Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. můžeme nalézt výčet majetku, který je možno také odepisovat, ale přímo to nevyplývá ze zákona o účetnictví. (Valouch, 2008)

Účetní jednotky odepisují majetek na základě odpisového plánu. Obsahem takového plánu by měl být vybraný způsob odepisování a případně také doba, po kterou se bude majetek odepisovat. Doba odepisování není nijak zákonem stanovena a je čistě v kompetenci účetní jednotky. Měla by co nejvíce odpovídat odhadu skutečné doby používání majetku. Dále je možné při tvorbě odpisového plánu zohlednit zůstatkovou cenu. Povinností účetní jednotky je zveřejnit účetní postupy odepisování v příloze účetní závěrky. (Kovanicová, 2009; Valouch, 2008)

Na základě praxe, můžeme určit 2 základní metody odepisování – časovou a výkonovou. Při používání časové metody, odepisování závisí na předpokládané délce užívání. Při používání výkonové metody, odepisování závisí na výkonech, například počtu výrobků, kterých bylo pomocí majetku reálně vyprodukováno. Časovou metodu můžeme ještě dále rozčlenit na rovnoměrné, zrychlené a zpomalené odepisování. Pokud si účetní jednotka zvolí časovou metodu, je pro ni důležité určit správný okamžik, od kterého bude majetek odepisovat. Obecně platí, že se majetek začíná odepisovat od začátku následujícího měsíce po uvedení dlouhodobého hmotného majetku do užívání. Účetní odpisy se nejčastěji počítají s přesností na měsíce. (Valouch, 2008)

Vypočtené odpisy se vždy zaokrouhlují na celé koruny nahoru a účetní jednotka by je měla zaúčtovat. Účtování odpisů se řídí především Českým účetním standardem pro podnikatele č. 013, který uvádí, že účetní odpisy dlouhodobého majetku se zachytí na vrub účtu z účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní činnosti a ve prospěch účtu z účtové skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku. (Český účetní standard č. 013)

Tabulka 4: Účetní odpisy

Účetní operace	MD	D
Odpis dlouhodobého hmotného majetku (automobil)	551 – Odpisy	082 – Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí

Zdroj: vlastní zpracování

Rovnoměrné účetní odpisy

Tato metoda by měla být použita u takového majetku, u kterého bude po celou dobu jeho odepisování docházet k opotřebení rovnoměrně. Pokud je majetek pořízen v průběhu účetního období, tak se musí vyčíslit poměrná část odpisu, připadající na dané období.

Pro výpočet lze použít následující vzorec: (Valouch, 2008)

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

kde: VC = vstupní cena majetku,

t = doba odpisování.

Zrychlené (degresivní) účetní odpisy

Tato metoda se doporučuje používat u majetku, který zastarává především v prvních letech odpisování. Při použití této metody je nejvyšší odpis vypočítán v prvním roce a nejnižší v roce posledním. Pro výpočet lze použít následující vzorec: (Valouch, 2008)

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

kde: VC = vstupní cena majetku,

t = doba odpisování,

i = rok odpisování.

Zpomalené (progresivní) účetní odpisy

Tuto metodu je vhodné použít, pokud předpokládáme, že majetek bude ztrácet hodnotu až ke konci doby odpisování. Můžeme tedy říci, že vypočtená výše odpisů se bude každý rok zvyšovat. Pro výpočet lze použít následující vzorec: (Valouch, 2008)

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

kde: VC = vstupní cena majetku,

t = doba odpisování,

i = rok odpisování.

Výkonová metoda odpisování

Tuto metodu je vhodné použít u majetku, u kterého je opotřebení přímo závislé na jeho užívání. Příkladem mohou být výrobní stroje. Základem pro tuto metodu je výpočet odpisového koeficientu. Díky tomuto koeficientu si již následně vypočte skutečné opotřebení majetku v daném roce a to v závislosti na míře využití tohoto majetku. (Valouch, 2008)

Účetní jednotka si samozřejmě může zvolit jinou metodu odepisování než, které byly popsány. Musí být ale dodržena zásada, že majetek je možno odepisovat pouze do výše jeho vstupní ceny zachycené v účetnictví.

2.5.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou upraveny v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. Nalezneme zde informaci o vymezení dlouhodobého hmotného majetku přesto, že zákon o daních z příjmu hovoří jen o hmotném a nehmotném majetku. Z textu však vyplývá, že se jedná o majetek dlouhodobý. Je zde také stanovena přesná cenová hranice, pro vznik hmotného majetku, který je potřeba daňově odepisovat. Tato hranice je stanovena ve výši 40 000 Kč. Dále tento zákon přesně definuje majetek, který se daňově neodepisuje. (Valouch, 2008)

Pokud majetek splňuje všechny podmínky pro daňové odepisování, tak v prvním roce odepisování účetní jednotka zařadí hmotný majetek do jedné ze šesti odpisových skupin, které jsou přílohou č. 1 zákona o daních z příjmu. Pro každou odpisovou skupinu ZDP přiřazuje minimální dobu odepisování: (Valouch, 2008)

Tabulka 5: Doba odepisování pro jednotlivé odpisové skupiny dle Zákona o daních z příjmu

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

Zdroj: upraveno autorem dle: §30 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů

V podstatě platí, že odpisová skupina 1-3 zahrnuje hmotný movitý majetek a odpisová skupina 4-6 zahrnuje hmotný nemovitý majetek. K výpočtu samotných odpisů může účetní jednotka použít jednu ze dvou základních metod – rovnoměrné či zrychlené daňové odpisy. Obdobně jako účetní odpisy, tak také daňové se zaokrouhlují na celé koruny nahoru a majetek je možné odepsat jen do výše vstupní ceny. (Valouch, 2008)

Rovnoměrné daňové odpisy

K výpočtu odpisů, při použití této metody, se použijí roční odpisové sazby, které jsou dány §31 odst. 1 zákona o daních z příjmu. (Valouch, 2008)

Je důležité upozornit na to, že se jedná o maximální roční odpisové sazby.

Tabulka 6: Roční odpisové sazby pro jednotlivé odpisové skupiny

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

Zdroj: upraveno autorem dle: §31 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů

Tento odstavce obsahuje ještě další tabulky, které umožňují navýšit rovnoměrný odpis v prvním roce odpisování u majetku zařazeného do skupiny 1-3 o 10-20%. Pro použití sazeb z těchto dalších tabulek je nutné splnit podmínky uvedené v §31 odst. 2-6 zákona o daních z příjmu.

Rovnoměrný odpis lze vypočítat takto: (Valouch, 2008)

$$\text{Rovnoměrný odpis} = \frac{VC \cdot ROS}{100}, \quad (4)$$

kde: VC = vstupní cena majetku

ROS = roční odpisová sazba v příslušném roce odpisování

Zrychlené daňové odpisy

K výpočtu odpisů, při použití této metody, se použijí koeficienty pro zrychlené odpisování, které nalezneme v §32 odst. 1 zákona o daních z příjmu. (Valouch, 2008)

Tabulka 7: Koeficienty pro zrychlené daňové odpisy

Odpisová skupina	V 1. roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní 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: upraveno autorem dle: §32 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů

Výpočet přesně upravuje §32 zákona o daních z příjmu. Je totiž v prvním roce odlišný od výpočtu odpisů v dalších letech odpisování. V prvním roce se odpis vypočte: (Valouch, 2008)

$$O_1 = \frac{VC}{k_1}, \quad (5)$$

kde: O_1 = zrychlený odpis v 1. roce odpisování

VC = vstupní cena

k_1 = koeficient pro zrychlený odpis v 1. roce odpisování

V dalších letech odpisování se zrychlený daňový odpis vypočte: (Valouch, 2008)

$$O_n = \frac{2 \cdot ZC}{k_2 - n}, \quad (6)$$

kde: O_n = zrychlený odpis v n-tém roce odpisování

ZC = zůstatková cena majetku

k_2 = koeficient pro zrychlený odpis v dalších letech odpisování

n = počet let, po které byl majetek již odpisován

2.6 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení definuje zákon o daních z příjmu, který říká, že „*technickým zhodnocením se rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšili u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč.*“ (Macháček, 2005)

Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu a zároveň také zvyšuje zůstatkovou cenu odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku. Jak uvádí Macháček (2005) dá se

rozdělit do několika skupin: nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace. Dále je nutné se soustředit na to, že hranice 40 000 Kč se posuzuje vždy k jednotlivému majetku, hodnocení se týká celého souhrnu částek, vztahujících se k tomuto majetku a vždy se musí jednat o výdaje vynaložené v jednom zdaňovacím období. (Macháček, 2005)

Od pojmu technické zhodnocení je nutné rozlišovat pojem oprava, protože se nejedná v účetnictví o stejnou situaci. Opravy vymezuje vyhláška č. 500/2002 Sb., která uvádí, že „*opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu*“. Zjednodušeně by se dalo říci, že opravy odstraňují opotřebení či poškození majetku. (Macháček, 2005)

2.7 Vyřazení

Dlouhodobý majetek se vyřazuje z důvodu například:

- fyzické likvidace,
- prodeje,
- darování,
- zjištění manka a škody,
- převedení z podnikání do osobního užívání podnikatele. (Březinová & Munzar, 2006)

Účtování je závislé na způsobu vyřazení. Majetek, který je odpisovaný, musí být vyřazen v pořizovací ceně a také musí být vyřazeny oprávkky k tomuto majetku. Pokud má majetek ještě zůstatkovou hodnotu, musí být nejdříve proveden jednorázový odpis, který se provede z účtu oprávek na příslušný účet, dle způsobu vyřazení. U neodpisovaného majetku se vyřadí pouze jeho pořizovací cena. (Kovanicová, 2009)

Tabulka 8: Účtování o vyřazení DHM

Způsob vyřazení	MD	D
Vyřazení – Vstupní cena	08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku	02 – Dlouhodobý hmotný majetek – odpisovaný 03 – Dlouhodobý hmotný majetek – neodpisovaný
Jednorázový odpis ZC – fyzická likvidace	551 – Odpisy	08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
Jednorázový odpis ZC – prodej	541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
Jednorázový odpis ZC – dar	543 – Dary	08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
Jednorázový odpis ZC – škoda	549 – Manka a škody z provozní činnosti	08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
Jednorázový odpis ZC – škoda z mimořádných důvodů	582 – Škody Nově: 549 – Manka a škody z provozní činnosti	08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
Jednorázový odpis ZC – převedení do osobního užívání podnikatele	491 – Účet individuálního podnikatele	08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

Zdroj: vlastní zpracování

3 VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU DLE IAS/IFRS

V následující části se budu věnovat problematice vykazování dlouhodobého hmotného majetku z pohledu mezinárodních účetních standardů. Dlouhodobá hmotná aktiva, která účetní jednotka využívá pro svou běžnou činnost, jsou vymezena až na výjimky v IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*.

3.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku

U pozemků, budov a zařízení se předpokládá, že budou používány po dobu delší než jedno účetní období. Dále je účetní jednotky pořizují za účelem výroby, zásobování zbožím či službami či k administrativním účelům. Pozemky, budovy a zařízení jsou uznány za aktivum, pokud splňují podmínky, které jsou uvedené v Koncepčním rámci IFRS, pro definici aktiv. Znamená to, že se předpokládá, že přinesou ekonomický užitek, s čímž souvisí to, že veškerá rizika i prospěch jsou přenesena na podnik. Dále musí být pořizovací náklady spolehlivě měřitelné. Není stanoven žádný finanční limit pro zařazení majetku mezi dlouhodobá aktiva. Tento limit si stanoví každý podnik sám v souvislosti se svou účetní politikou. (Bohušová, 2008; Dvořáková, 2014)

IAS 16 nezahrnuje veškeré oblasti dlouhodobých hmotných aktiv. Nevztahuje se tedy na:

- biologická aktiva, která souvisejí se zemědělskou činností – IAS 41 – Zemědělství,
- průzkum a těžba nerostů, ropy, zemního plynu a dalších neobnovitelných přírodních zdrojů – IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů,
- dlouhodobý majetek, který je pořizován prostřednictvím finančního leasingu – IAS 17 – Leasingy,
- nemovitosti určené k pronájmu nebo k zhodnocení investovaného kapitálu – IAS 40 – Investice do nemovitostí,
- dlouhodobá aktiva určená k prodeji se řadí mezi zásoby – IAS 2 – Zásoby,
- pozemky, budovy a zařízení, která již nejsou používána a jsou určena k prodeji či jinému vyřazení – IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti. (Dvořáková, 2014)

Většina majetku, který bychom mohli nazvat náhradními díly, je vykazován jako zásoby materiálu a jejich použití se vykáže jako spotřeba materiálu. Existují však tzv. významné náhradní díly, u kterých se předpokládá, že budou použity po delší dobu. Proto se tyto položky řadí mezi pozemky, budovy a zařízení. (Bohušová, 2008)

Tento standard umožňuje rozdělit dlouhodobé aktivum na více částí, které mají rozdílnou dobu použitelnosti a o každé části účtová zvlášť. Znamená to tedy, že každou část bude i samostatně odpisovat, čemuž se říká tzv. komponentní přístup. Tento přístup dovoluje účetní jednotce použít pro každou komponentu rozdílnou metodu odpisování. (Bohušová, 2008)

3.2 Oceňování

3.2.1 Oceňování v momentě pořízení

Pozemky, budovy a zařízení se v momentě pořízení oceňují pořizovacími náklady, které zahrnují cenu pořízení, vedlejší náklady spojené s pořízením (doprava, clo, atd.) a to celé je sníženo o případné slevy. (Bohušová, 2008) Mezi přímo přiřaditelné náklady dle IAS16 patří:

- „náklady na zaměstnanecké požitky
- náklady na přípravu místa,
- náklady na dopravu a manipulaci,
- náklady na instalaci a montáž,
- náklady na testování správné funkce aktiva,
- *odměny profesionálním specialistům*“. (Jílek & Svobodová, 2013)

Dále se do pořizovacích nákladů řadí náklady na odstranění majetku a uvedení místa do původního stavu, které podnik vynakládá buď v okamžiku pořízení, nebo na konci užívání. (Bohušová, 2008)

Mezi pořizovací náklady se naopak nezahrnují:

- „administrativní a režijní náklady,
- náklady na záběh a jiné předvýrobní náklady,
- počáteční provozní ztráty,
- náklady na zavedení nového produktu nebo služby,
- náklady na provozování obchodní činnosti v novém místě nebo s novou skupinou odběratelů,

- *náklady vzniklé po uvedení aktiva do užívání,*
- *nadměrná spotřeba materiálu, práce a ostatních položek“.* (Bohušová, 2008; Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a Mezinárodní účetní standardy v interpretaci k 1. 1. 2005)

Pokud si podnik pořídí majetek ve vlastní režii, tak při oceňování se řídí stejnými principy jako pro majetek, který je nakupován. Pro zjištění vlastních nákladů se použijí podobné postupy, které by se použili při ocenění výrobků, které jsou uvedeny ve standardu IAS 2 – Zásoby. (Dvořáková, 2014)

Standard IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory obsahuje ustanovení, která upravují dotace na pořízení dlouhodobého majetku. Podnik může od státu obdržet peněžní dotaci nebo dotaci nepeněžního aktiva. Přijetí dotace představuje snížení hodnoty aktiva, což znamená, že aktivum je vykázáno podhodnocené, ve srovnání s tržní cenou, a to se dále promítne i v odpisech. Tento standard obsahuje ještě druhé řešení, podle kterého se tato dotace zachytí jako výnos příštích období. Tento výnos bude následně rozpuštěn v období, se kterým souvisí, stejně jako v případě odpisování. (Dvořáková, 2014)

3.2.2 Ocenění po okamžiku uznání

Účetní jednotka je povinna zvolit si jeden z modelů oceňování po okamžiku uznání a tento model musí nadále používat pro celou třídu³ pozemků, budov a zařízení. (Jílek & Svobodová, 2013)

Model oceňování pořizovacími náklady

Podstatou tohoto modelu je, že pozemky, budovy a zařízení jsou vykazovány v pořizovací ceně, která se sníží o oprávky a nasčítané ztráty ze snížení hodnoty, která je náplní IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Jedná se o používanější model, protože jeho praktická aplikace je snazší, než v případě použití přeceňovacího modelu. (Bohušová, 2008)

³ Třídu aktiv si můžeme představit jako skupinu majetku stejné povahy. Příkladem mohou být stroje, nábytek a inventář, motorové dopravní prostředky apod. (úplný výčet viz. IAS 16)

Přečtovací model (model fair value)

Pokud si účetní jednotka zvolí tento model, znamená to, že pozemky, budovy a zařízení budou vykázány v reálné hodnotě (fair value), která je snížena o oprávkky a nasčítané ztráty ze snížení hodnoty. Fair value se určuje

- u pozemků a budov podle tržních cen, které jsou obvykle podloženy znaleckým posudkem,
- u strojů a zařízení podle tržních cen,
- a pokud není tržní cena známa, tak se použije ocenění na základě reprodukčních nákladů snížených o opotřebení. (Bohušová, 2008; Jílek & Svobodová, 2013)

Důležité je určit jak často bude dlouhodobý hmotný majetek přečtován. Četnost přečtování se odvíjí od změn reálné hodnoty přečtovovaných aktiv. Pokud dojde k významné změně reálné hodnoty od ocenění v účetnictví, je potřeba provést přečtování. V případě, že dochází k častým a významným změnám reálné hodnoty u některých položek pozemků, budov a zařízení, tak je vhodné provádět přečtování každý rok. U položek, u kterých dochází jen k málo významným změnám reálné hodnoty, se přečtování provádí jednou za tři až pět let. (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a Mezinárodní účetní standardy v interpretaci k 1.1. 2005)

Při přečtování se oprávkky dají řešit dvojm způsobem:

- Buď budou přepočítány shodným poměrem, jako je poměr reálné a účetní hodnoty. Účetní hodnota je po přečtování rovna reálné hodnotě dlouhodobých aktiv.
- Nebo jsou oprávkky vyloučeny tak, aby se účetní hodnota rovnala reálné. (Bohušová, 2008)

Přečtování lze v případě tohoto modelu provést směrem nahoru i dolů. Zvýšení či snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení při přečtování, lze zachytit:

- Zvýšení hodnoty aktiva se zachytí souvztažně s fondem, který zachycuje oceňovací rozdíl z přečtování.
- Pokud se provádí přečtování směrem nahoru u majetku, u kterého byla hodnota v předchozích letech snižována a zachycena do nákladů, tak se

přecenění nejprve účtuje jako zvýšení výsledku hospodaření, a to do výše původního snížení. Následně je částka, která je vyšší než původní ocenění, zaúčtována do fondu vlastního kapitálu.

- Snížení hodnoty se projeví výsledkově a to tak, že se zaúčtuje na vrub nákladů.

Pokud byl majetek v minulosti přeceněn směrem nahoru a v současnosti dochází k jeho dalšímu přecenění, ale směrem dolů, tak se nejdříve musí účetní jednotka vypořádat s původním přeceněním (na vrub fondu) a následně se snížení zahrne do nákladů. (Bohušová, 2008)

3.3 Odpisování

Jak již bylo zmíněno výše, pozemky, budovy a zařízení jdou účetně rozdělit na tzv. komponenty, pokud jsou jejich pořizovací náklady v poměru k celkovým pořizovacím nákladům významné. Tyto jednotlivé komponenty se musí odpisovat samostatně a mají různou dobu použitelnosti. Nevýznamné položky budov, pozemků a zařízení může účetní jednotka seskupit a odepisovat je společně. (Dvořáková, 2014)

Odpisy se v účetnictví vykazují jako náklad. Výjimku představuje situace, kdy jsou odpisy zahrnuty do ocenění aktiv. Odpisování zahájí účetní jednotka v momentě, kdy je majetek připravený k užívání. To je tehdy nachází-li se na místě určení a je ve stavu schopném k provozu dle představ a požadavků vedení. Odpisování může být ukončeno buď ke dni, kdy je aktivum zařazeno jako majetek držený k prodeji, nebo ke dni vyřazení. Není tedy možné ukončit odpisování z důvodu dočasného nevyužívání. V případě výkonového odpisování se může stát, že se částka odpisů bude rovnat nule. (Bohušová, 2008; Dvořáková, 2014)

Významné náhradní díly, které má účetní jednotka v držení a u kterých předpokládá, že je bude užívat déle než jedno období, jsou vykazovány jako budovy, pozemky a zařízení. Tyto náhradní díly budou nejspíše v budoucnu představovat komponenty. Ostatní náhradní díly spadají do kategorie zásob. (Dvořáková, 2014)

U pozemků se ve většině případů nedá stanovit doba použitelnosti, a tak se neodpisují. IAS 16 bere v úvahu, že v určitých případech dobu použitelnosti u pozemků stanovit lze a tedy se budou i odpisovat. (Bohušová, 2008)

Výše odpisů dlouhodobého hmotného majetku závisí na:

- výši vstupní ceny a případně zbytkové hodnoty majetku,
- délce použitelnosti,
- použité metodě odpisování. (Dvořáková, 2014)

Délka použitelnosti může být vyjádřena v závislosti na čase či výkonech. Při jejím stanovení je dobré brát v úvahu:

- fyzické opotřebení,
- morální opotřebení,
- jiná další omezení – například zákonná.

Doporučuje se, aby plánovaná doba použitelnosti byla kratší než například výrobce doporučovaná z důvodu zásady opatrnosti. (Dvořáková, 2014)

3.3.1 Odpisové metody

IAS 16 zmiňuje metody, které se dají pro odpisování použít. Je to metoda lineárního odpisování, metoda zmenšujícího se základu a metoda založená na výkonech. Účetní jednotka by si měla zvolit takovou metodu, která bude co nejvíce v souladu se způsobem užívání majetku. V průběhu odpisování by se měli provádět pravidelné kontroly metod a způsobu odpisování, a pokud by se vyskytla významná změna, tak je potřeba postup odpisování upravit. Tyto případné úpravy se provádějí v souladu se standardem IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby. (Dvořáková, 2014; Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a Mezinárodní účetní standardy v interpretaci k 1. 1. 2005)

Lineární metoda

Jedná se o nejjednodušší metodu založenou na čase. Spočívá ve výpočtu částky odpisu, která je po celou dobu odpisování stejná. Tato metoda by se dala použít u majetku, u kterého se předpokládá konstantní opotřebení v průběhu celé doby životnosti. (Bohušová, 2008)

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena} - \text{zůstatková hodnota}}{\text{doba použitelnosti aktiva}} \quad (7)$$

Metoda zmenšujícího se základu

Dvořáková (2014) uvádí, že se pro tuto metodu dají použít dva přístupy – metoda zmenšujícího se základu a metoda DDB. V obou případech se jedná o metody zrychleného odpisování. První metoda je založena na tom, že se nejdříve zjistí roční odpisová sazba a následně se vynásobí s příslušnou zůstatkovou cenou pro daný rok. Tento přístup má ale své nevýhody. Degrese odpisů je příliš rychlá a zbytková cena nesmí být nulová. (Dvořáková, 2014)

$$\text{roční odpis} = \text{roční odpisová sazba} \cdot \text{zůstatková cena} \quad (8)$$

$$\text{roční odpisová sazba} = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{zbytková cena}}{\text{zůstatková cena}}}, \text{ kde } n = \text{příslušný rok odpisování} \quad (9)$$

Tato metoda je v praxi často nahrazována metodou DDB (Double-declining Balance). Jedná se o zjednodušený přístup, kdy je roční odpisová sazba vypočtena jako násobek lineární odpisové sazby, nejčastěji právě dvojnásobek. (Dvořáková, 2014)

$$\text{roční odpisová sazba} = 2 \cdot \frac{1}{\text{předpokládaná doba použití}} \quad (10)$$

$$\text{roční odpis} = \text{roční odpisová sazba} \cdot \text{zůstatková cena} \quad (11)$$

Metoda sumace čísel

Jedná se o další metodu, kterou můžeme zařadit mezi metody zrychleného odpisování. Tato metoda je založena na násobku vstupní ceny a procenta odpisu, které je proměnlivé. (Dvořáková, 2015)

$$\text{roční odpis} = (\text{pořizovací cena} - \text{zůstatková cena}) \cdot \frac{\text{zbývající počet let životnosti}}{\text{suma roků životnosti}} \quad (12)$$

Jiný způsob vzorce:

$$\text{roční odpis} = (PC - ZC) \cdot \frac{n+1-i}{\frac{n \cdot (n+1)}{2}}, \quad (13)$$

Kde: n = doba použitelnosti

i = i -tý rok odpisování

PC = pořizovací cena

ZC = zůstatková cena

Výkonová metoda

U této metody výše odpisů závisí na objemu výroby či na provedených výkonech. Je vhodná například u výrobních strojů, u kterých se doba životnosti odvíjí od jejich produkce. Odpis zjistíme: (Dvořáková, 2014)

$$\text{roční odpis} = (PC - ZC) \cdot \frac{\text{roční produkce}}{\text{odhadované vyprodukované množství za dobu životnosti}} \quad (14)$$

3.4 Technické zhodnocení

Mezinárodní standard IAS 16 vymezuje pojem technické zhodnocení jako následné výdaje, které byly vynaloženy v souvislosti s aktivem po jeho zařazení do užívání a zároveň tyto výdaje musí zlepšovat výkonnost daného aktiva. Stejně jako v případě české legislativy se tyto výdaje stávají součástí ocenění. (Bohušová, 2008)

V případě výdajů, které účetní jednotka vyhodnotí jako nevýznamné, se jedná o opravy. Tyto opravy jsou v období, ve kterém byly vynaloženy, uznány jako náklady. Dále výdaje, které jsou určeny k uvedení budov do provozuschopného stavu, jsou považovány za opravy. (Bohušová, 2008)

3.5 Vyřazení

Dlouhodobý hmotný majetek se vyloučí z rozvahy, pokud dojde k jeho vyřazení, nebo pokud nelze očekávat žádný ekonomický užitek v případě jeho dalšího používání. K vyřazení může dojít z několika důvodů: likvidace, prodej, darování apod. Zisk (gain) nebo ztráta (loss), které jsou výsledkem vyřazení majetku, ovlivní výsledek hospodaření. Tento zisk či ztráta se určí jako rozdíl mezi účetní hodnotou a výnosem z vyřazení. Protože se nejedná o běžnou, pravidelně se opakující činnost, tak nemůže být zisk z prodeje zahrnut mezi výnosy (revenue), které upravuje standard IAS 18 - Výnosy. Pro stanovení data vyřazení se použijí ustanovení upravená standardem IAS 18. (Bohušová, 2008; Dvořáková, 2014)

3.6 Zveřejňování

Dvořáková (2014) uvádí, co při sestavování účetní závěrky musí mít každá účetní jednotka, pro každou třídu dlouhodobého hmotného majetku, zveřejněno:

- oceňovací báze použitá k určení brutto účetní hodnoty – pro stanovení pořizovacích nákladů a pro použití přecenění,
 - použité odpisové metody,
 - dobu použitelnosti nebo odpisové sazby,
 - brutto hodnotu aktiv, opravek a opravných položek na počátku a na konci období,
 - vliv změn v účetních odhadech a v účetní metodě v této oblasti,
 - analýza celkových změn aktiv za účetní období v členění:
 - o přírůstky,
 - o úbytky,
 - o pořízení v rámci podnikových kombinací,
 - o dopad přecenění na fair value a důsledek snížení hodnoty aktiv dle IAS 36 zachycovaných přímo do vlastního kapitálu,
 - o ztráty ze snížení hodnoty dle IAS 36 snižující výsledek hospodaření,
 - o zrušení ztráty ze snížení hodnoty dle IAS 36 zvyšující výsledek hospodaření,
 - o odpisy,
 - o čisté kurzové rozdíly vyplývající z převodu účetní závěrky zahraničních jednotek,
 - o ostatní změny,
 - informace o omezení vlastnických práv
 - informace týkající se pořizování a obnovy dlouhodobých hmotných aktiv.
- (Dvořáková, 2014)

4 POROVNÁNÍ ČÚS 013 A IAS 16

V následující kapitole se budu snažit popsat nejdůležitější rozdíly ve vykazování dlouhodobého hmotného majetku podle českých účetních standardů (ČÚS 013) a mezinárodních účetních standardů (IAS 16).

Vymezení

V první řadě je třeba zmínit, že česká legislativa upravuje dlouhodobý majetek, tedy hmotný i nehmotný majetek zároveň a na rozdíl od IFRS nezohledňuje účel pořízení majetku nebo pro jaký účel jej účetní jednotka eviduje. IAS 16 vymezuje dlouhodobý hmotný majetek, konkrétně pozemky, budovy a zařízení, které byli pořízeny za účelem běžné činnosti. (Bohušová, 2008)

Rozdíl je v posouzení náhradních dílů. Česká legislativa na veškeré náhradní díly pohlíží jako na zásoby. Mezinárodní standardy však významné náhradní díly, u kterých se předpokládá, že jsou používány déle než jeden rok, posuzují jako dlouhodobý majetek. (Bohušová, 2008)

Oceňování

Česká právní úprava i mezinárodní standardy se v podstatě shodují v případě oceňování dlouhodobého hmotného majetku k okamžiku pořízení. Česká legislativa má jen detailněji vymezeny složky pořizovací ceny. (Bohušová, 2008)

Technické zhodnocení

Výdaje vynaložené v souvislosti s aktivem se dle české legislativy rozdělují do dvou skupin, opravy a udržování a technické zhodnocení. Opravy a udržování jsou považovány za náklady běžného období, kdežto technické zhodnocení představuje zvýšení hodnoty aktiva. Dle IAS jsou tyto výdaje vykazovány jako samostatná aktiva, pokud ovšem splní požadovaná kritéria pro vykázání v položkách aktiv. Pouze nepodstatné výdaje jsou zachyceny v účetnictví jako náklady. (Bohušová, 2008)

Ocenění k rozvahovému dni

Česká legislativa umožňuje pouze snížit hodnotu majetku prostřednictvím opravných položek. Mezinárodní standardy však umožňují přecenit dlouhodobá aktiva na reálnou hodnotu, směrem nahoru i dolů, nebo je evidovat v pořizovací ceně snížené o oprávků. (Bohušová, 2008)

Odpisování

Česká právní úprava říká, že se majetek odpisuje do výše své pořizovací ceny a odpisování začíná v okamžiku uvedení do užívání. IAS dovolují použít komponentní odpisování a aktiva se odpisují do výše odpisovatelné částky. Znamená to tedy, že je majetek odpisován do výše zbytkové hodnoty. Odpisování začíná, pokud jsou vytvořeny podmínky pro použití daného aktiva a zároveň pokud je majetek pro použití připravený. Podle mezinárodních standardů se odpisování nepřerušuje, i když není majetek aktivně používán. (Bohušová, 2008)

Vyřazení majetku

Dle českých předpisů se při vyřazení dlouhodobého majetku zachytí jeho zůstatková cena na příslušný účet, v závislosti s důvodem, pro který je majetek vyřazován a následně se vyřadí z evidence ve výši pořizovací ceny. Případné výnosy z vyřazení jsou zahrnuty do výnosů běžného období. V souladu s IFRS je majetek vyřazen, pokud podnik již neočekává z jeho používání žádné ekonomické užitky. Částka z výsledku této operace je pak zachycena jako zisk nebo ztráta běžného období. (Bohušová, 2008)

5 METODIKA

Cílem bakalářské práce je poukázat na rozdíly ve vykazování dlouhodobého hmotného majetku dle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Tato práce je rozdělena na dvě hlavní části, a to na teoretickou a praktickou část.

Na základě studia odborné literatury byla zpracována první, teoretická, část této práce, která je věnována problematice dlouhodobého hmotného majetku. Tato část je dále rozdělena na tři oblasti. Nejdříve je dlouhodobý hmotný majetek definován na základě české právní úpravy. Jako první je uvedeno vymezení majetku, následně jsou popsány způsoby oceňování, pořízení, odpisování, technického zhodnocení a vyřazení. Následně je daná problematika zpracována v souladu s mezinárodním účetním standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Cílem této práce je analýza rozdílů ve vykazování dlouhodobého hmotného majetku, a tak je na závěr teoretické části provedena komparace nejvýznamnějších rozdílů mezi těmito dvěma způsoby vykazování dlouhodobého hmotného majetku.

Cílem praktické části je aplikace získaných znalostí na konkrétním ekonomickém subjektu. Jsou zde definovány dva příklady týkající se problematiky vykazování dlouhodobého hmotného majetku. První, komplexní, příklad se věnuje problematice pořízení, odpisování a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku. Druhý příklad se zaměřuje na přecenění dlouhodobého hmotného majetku na vyšší reálnou hodnotu. Je zde vždy uvedeno variantní řešení, kdy je nejdříve daný příklad zaúčtován v souladu s ČÚL a následně jsou účetní operace zobrazeny jako součást schémat jednotlivých účtů. Druhá varianta je řešena v souladu s IAS/IFRS. V případě odlišného řešení jsou komentovány rozdíly. Příklady jsou řešeny bez zahrnutí daně z přidané hodnoty z důvodu lepší přehlednosti a částky v zadání příkladů jsou z důvodu lepšího znázornění upraveny.

6 PRAKTICKÁ ČÁST

V následující kapitole bakalářské práce budu aplikovat problematiku vykazování dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚS a IFRS, která byla teoreticky zpracována v předešlých částech. Praktická část je složena ze dvou zadaných příkladů, které jsou vytvořeny na základě reálných podkladů.

Jsou zadány dva příklady, jeden komplexní, který obsahuje pořízení, odpisování a vyřazení dlouhodobého majetku a druhý zaměřený na přecenění majetku na reálnou hodnotu. Následně je uvedeno zaúčtování jak z pohledu české legislativy, tak z pohledu Mezinárodních účetních standardů, které je případně doplněné o komentář. Řešení, které má vždy dvě varianty (dle ČÚS a dle IFRS), je uvedeno v tabulkách a schématech jednotlivých účtů. Protože IFRS nepoužívají žádnou směrnou účtovou osnovu, tak pro řešení použiji vzorový účtový rozvrh, který vychází z české legislativy. Vzorový účtový rozvrh je součástí přílohy bakalářské práce a obsahuje pouze syntetické účty.

6.1 Charakteristika společnosti

Firma ABC, s.r.o. je výrobním podnikem. Předmětem podnikání společnosti je zejména výroba komponent pro automobilový průmysl. Pro správné stanovení daně z příjmu právnických osob je účetnictví vedeno v souladu s českou právní úpravou. Tato společnost má současně povinnost poskytovat mateřské společnosti sídlící ve Francii údaje z účetnictví, které jsou zpracované v souladu s mezinárodními účetními standardy.

Výňatek z vnitropodnikové směrnice

Dlouhodobý hmotný majetek se oceňuje v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení, náklady na dopravu, clo a další náklady s pořízením související. Majetek, jehož ocenění je vyšší než 40 tis. Kč, je evidován jako dlouhodobý a odepisuje se po dobu předpokládané ekonomické životnosti. Drobný dlouhodobý hmotný majetek do 40 tis. Kč je účtován jednorázově do nákladů v roce pořízení.

Opravy a údržba se účtují do nákladů. Náklady na technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku zvyšují jeho pořizovací cenu.

Odpisy jsou vypočteny na základě pořizovací ceny a předpokládané doby životnosti příslušného majetku. Předpokládaná doba životnosti pro stoje a zařízení je stanovena na 4 – 15 let a u dopravních prostředků minimálně na 4 roky.

6.2 Zadání komplexního příkladu

Podnik si koupil výrobní zařízení za 13 520 000 Kč, jehož doba použitelnosti je stanovena vnitřní podnikovou směrnicí na 10 let. Doprava tohoto zařízení stála podnik 73 000 Kč. Montáž a zaškolení pracovníků provedl dodavatel a vyúčtoval je na 50 000 Kč. Toto zařízení bylo zařazeno do evidence 1. 1. 2013 a od tohoto data jej také společnost začala používat.

Výrobní zařízení se skládá z mechanického ramene, temperanční jednotky a ostatních částí. Cenu mechanického ramene účetní jednotka odhaduje na 1 150 000 Kč a cenu temperanční jednotky na 170 000 Kč. Společnost předpokládá, že bude potřeba výměna temperanční jednotky i mechanického ramene po pěti letech používání zařízení.

Dále společnost předpokládá, že po uplynutí doby životnosti výrobní zařízení prodá za částku 400 000 Kč. Výrobní zařízení již nebude obsahovat temperanční jednotku ani mechanické rameno, protože tyto komponenty již budou plně opotřebovány a tudíž zničeny.

Účetní jednotka také pořídila spolu s výrobním zařízením náhradní díly za 150 000 Kč, u kterých však není známo, kdy je bude potřeba použít.

Dlouhodobý hmotný majetek účetní jednotka odpisuje lineárně po celou dobu jeho životnosti. Pokud dojde k potřebě výměny komponent, společnost ji provede k prvnímu dni v měsíci.

6.2.1 Varianta č. 1

První varianta bude obsahovat řešení s použitím české legislativy. Nejprve společnost do účetnictví zachytí pořízení dlouhodobého hmotného majetku a náhradních dílů.

Tabulka 9: Pořízení výrobního zařízení dle ČÚL

Číslo účetního případu	Text	Částka	Zaúčtování
Rok 2013			
1)	FAP – Nákup výrobního zařízení	13 520 000 Kč	042/321
2)	FAP – Doprava nakoupeného zařízení	73 000 Kč	042/321
3)	FAP – Montáž a proškolení pracovníků	50 000 Kč	042/321
4)	VBÚ – Úhrada dodavatelských faktur	13 643 000 Kč	321/221
5)	IUD – Zařazení majetku do evidence	13 643 000 Kč	022/042
6)	VPD – Nákup náhradních dílů	150 000 Kč	112/211

Zdroj: vlastní zpracování

Pořízení DHM		Materiál na skladě		Dodavatelé	
1) 13 520 000	5) 13 643	6) 150 000		4) 13 643 000	1) 13 520 000
2) 73 000					2) 73 000
3) 50 000					3) 50 000
Bankovní účet		Pokladna		Dlouhodobý hm. majetek	
	4) 13 643 000		6) 150 000	5) 13 643 000	

Následně společnost bude výrobní zařízení odpisovat po celou dobu jeho životnosti, která je dle vnitropodnikové směrnice stanovena na 10 let. Jak již bylo zmíněno společnost ABC, s.r.o. uplatňuje lineární metodu odpisování.

Tabulka 10: Roční odpis výrobního zařízení dle ČÚL

Text	Částka	Zaúčtování
Roční odpis	1 324 300 Kč	551/082

Zdroj: vlastní zpracování

Pořizovací cena = 13 643 000 Kč

Odpisovatelná částka = 13 643 000 – 400 000 = 13 243 000 Kč

Roční odpis = 13 243 000 : 10 = 1 324 300 Kč

Tabulka 11: Odpisový plán výrobního zařízení dle ČÚL

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2013	1 324 300	1 324 300	12 318 700
2014	1 324 300	2 648 600	10 994 400
2015	1 324 300	3 972 900	9 670 100
2016	1 324 300	5 297 200	8 345 800
2017	1 324 300	6 621 500	7 021 500
2018	1 324 300	7 945 800	5 697 200
2019	1 324 300	9 270 100	4 372 900
2020	1 324 300	10 594 400	3 048 600
2021	1 324 300	11 918 700	1 724 300
2022	1 324 300	13 243 000	400 000

Zdroj: vlastní zpracování

Odpisy – Dl. hm. majetku		Oprávky	
2013) 1 324 300			2013) 1 324 300
2014) 1 324 300			2014) 1 324 300
...			...
2022) 1 324 300			2022) 1 324 300

Společnost se rozhodla tvořit na výměnu temperační jednotky a mechanického ramene rezervu v souladu se zákonem o rezervách. Tato výměna bude uskutečněna po pěti letech používání výrobního zařízení.

Tabulka 12: Tvorba rezervy na výměnu mechanického ramene a temperační jednotky

Text	Částka	Zaúčtování
Tvorba rezervy na opravu DHM	230 000 Kč	552/451
	34 000 Kč	552/451
Čerpání rezervy na opravu DHM	1 150 000 Kč	451/552
	170 000 Kč	451/552

Zdroj: vlastní zpracování

Mechanické rameno

- Předpokládaná cena pořízení = 1 150 000 Kč
- Roční tvorba rezervy = 1 150 000 : 5 = 230 000 Kč

Temperační jednotka

- Předpokládaná cena pořízení = 170 000 Kč
- Roční tvorba rezervy = $170\,000 : 5 = 34\,000$ Kč

Tabulka 13: Plán tvorby a čerpání rezerv

Rok	Mechanické rameno			Temperační jednotka		
	Tvorba	Čerpání	Zůstatek	Tvorba	Čerpání	Zůstatek
2013	230 000	0	230 000	34 000	0	34 000
2014	230 000	0	460 000	34 000	0	68 000
2015	230 000	0	690 000	34 000	0	102 000
2016	230 000	0	920 000	34 000	0	136 000
2017	230 000	0	1 150 000	34 000	0	170 000
2018	0	1 150 000	0	0	170 000	0
2019	0	0	0	0	0	0
2020	0	0	0	0	0	0
2021	0	0	0	0	0	0
2022	0	0	0	0	0	0

Zdroj: vlastní zpracování

Tvorba a zúčtování zákoných rezerv		Rezervy dle zvláštních právních předpisů	
2013) 34 000	2018) 170 000	2018) 170 000	2013) 34 000
2013) 230 000	2018) 1 150 000	2018) 1 150 000	2013) 230 000
...			...
2017) 34 000			2017) 34 000
2017) 230 000			2017) 230 000

Po uplynutí doby životnosti výrobního zařízení, společnost ABC, s.r.o. tento dlouhodobý majetek prodá za zůstatkovou cenu, kterou odhaduje na 400 000 Kč. Operace vyplývající z vyřazení dlouhodobého hmotného majetku v roce 2022, jsou zobrazeny následovně:

Tabulka 14: Prodej a vyřazení výrobního zařízení dle ČÚL

Číslo účetního případu	Text	Částka	Zaučtování
Rok 2022			
1)	FAV – Prodej výrobního zařízení	400 000 Kč	311/641
2)	IUD – Zúčtování zůstatkové ceny prodaného zařízení	400 000 Kč	541/082
3)	IUD – Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	13 643 000 Kč	082/022
4)	VBÚ – Úhrada odběratelské faktury	400 000 Kč	221/311

Zdroj: vlastní zpracování

4 Dlouhodobý hm. majetek		Oprávký		ZC prodaného DHM	
5) 13 643 000	3) 13 643 000	3) 13 643 000	2013) 1 243 3000 2014) 1 243 300 ... 2022) 1 243 300 2) 400 000	2) 400 000	
Odběratelé		Tržby z prodeje DHM		Bankovní účet	
1) 400 000	4) 400 000		1) 400 000	2) 400 000	4) 13 643 000

⁴ Schéma účtu Dlouhodobý hm. majetek, Oprávký a Bankovní účet navazuje na předchozí část.

6.2.2 Varianta č. 2

Druhá varianta nabídne řešení s použitím mezinárodních účetních standardů.

Nejdříve účetní jednotka zachytí nákup výrobního zařízení v pořizovací ceně 13 643 000 Kč, náhradních dílů za 150 000 Kč a současně jej zařadí do své evidence. Náhradní díly pro potřeby IAS/IFRS bude evidovat jako dlouhodobý hmotný majetek.

Tabulka 15: Pořízení výrobního zařízení dle IAS/IFRS

Číslo účetního případu	Text	Částka	Zaúčtování
Rok 2013			
1)	FAP – Nákup výrobního zařízení	13 520 000 Kč	042/321
2)	FAP – Doprava nakoupeného zařízení	73 000 Kč	042/321
3)	FAP – Montáž a proškolení pracovníků	50 000 Kč	042/321
4)	VBÚ - Úhrada dodavatelských faktur	13 643 000 Kč	321/221
5)	IUD - Zařazení majetku do evidence	13 643 000 Kč	022/042
6)	VPD – Nákup náhradních dílů	150 000 Kč	022/211

Zdroj: vlastní zpracování

Pořízení DHM		Pokladna		Dodavatelé	
1) 13 520 000	5) 13 643 000		6) 150 000	4) 13 643 000	1) 13 520 000
2) 73 000					2) 73 000
3) 50 000					3) 50 000
<hr/>		<hr/>		<hr/>	
Dlouhodobý hm. majetek		Bankovní účet			
5) 13 643 000			4) 13 643 000		
6) 150 000					

Dále firma ABC, s.r.o. identifikuje jednotlivé komponenty výrobního zařízení a určí dobu jejich životnosti.

Tabulka 16: Dekomponování výrobního zařízení

Komponenta	Doba životnosti	Počet kusů	Hodnota v Kč
Mechanické rameno	5 let	1	1 150 000
Temperační jednotka	5 let	1	170 000
Zbývající části výrobního zařízení (včetně náhradních dílů)	10 let	-	12 350 000

Zdroj: vlastní zpracování

IAS 16 udává společně povinnost sledovat odděleně komponenty dlouhodobých hmotných aktiv, jejichž hodnota je významná a doba použitelnosti se odlišuje od doby použitelnosti dlouhodobého aktiva. Z toho vyplývá, že je potřeba sledovat odděleně mechanické rameno, temperační jednotku a ostatní části výrobního zařízení.

Tento standard také umožňuje zahrnout hodnotu významných náhradních dílů do pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku za podmínky, že tyto náhradní díly budou použity s daným majetkem.

Následně po pořízení a zařazení výrobního zařízení do evidence bude podnik ABC, s.r.o. tento majetek odpisovat, a proto sestaví opisový plán. Je potřeba sestavit opisový plán zvlášť pro mechanické rameno, temperační jednotku a zbývající části výrobního zařízení.

Mechanické rameno:

- Pořizovací cena = 1 150 000 Kč
- Roční odpis = $1\,150\,000 : 5 = 230\,000$ Kč

Tabulka 17: Odpisový plán mechanického ramene

Rok	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena	Rok	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2013	230 000	230 000	920 000	2018	230 000	230 000	920 000
2014	230 000	460 000	690 000	2019	230 000	460 000	690 000
2015	230 000	690 000	460 000	2020	230 000	690 000	460 000
2016	230 000	920 000	230 000	2021	230 000	920 000	230 000
2017	230 000	1 150 000	0	2022	230 000	1 150 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Temparační jednotka:

- Pořizovací cena = 170 000 Kč
- Roční odpis = $170\,000 : 5 = 34\,000$ Kč

Tabulka 18: Odpisový plán temperační jednotky

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena	Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2013	34 000	34 000	136 000	2018	34 000	34 000	136 000
2014	34 000	68 000	102 000	2019	34 000	68 000	102 000
2015	34 000	102 000	68 000	2020	34 000	102 000	68 000
2016	34 000	136 000	34 000	2021	34 000	136 000	34 000
2017	34 000	170 000	0	2022	34 000	170 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Ostatní části:

- Pořizovací cena = $12\,200\,000 + 150\,000 = 12\,350\,000$ Kč
- Odpisovatelná částka = $12\,350\,000 - 400\,000 = 11\,950\,000$ Kč
- Roční odpis = $11\,950\,000 : 10 = 1\,195\,000$ Kč

Tabulka 19: Odpisový plán ostatních částí výrobního zařízení

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2013	1 195 000	1 195 000	11 115 000
2014	1 195 000	2 390 000	9 960 000
2015	1 195 000	3 585 000	8 765 000
2016	1 195 000	4 780 000	7 570 000
2017	1 195 000	5 975 000	6 375 000
2018	1 195 000	7 170 000	5 180 000
2019	1 195 000	8 365 000	3 985 000
2020	1 195 000	9 560 000	2 790 000
2021	1 195 000	10 755 000	1 595 000
2022	1 195 000	11 950 000	400 000

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 20: Roční odpis dle IAS/IFRS

Text	Částka	Zaučtování
Roční odpis	230 000 Kč 34 000 Kč 1 195 000 Kč	551/082

Zdroj: vlastní zpracování

Odpisy – Dl. hm. majetku		Oprávky	
2013) 230 000			2013) 230 000
2013) 34 000			2013) 34 000
2013) 1 195 000			2013) 1 195 000
...			...

Pro vykazování výrobního zařízení v souladu s IAS/IFRS společnost nebude tvořit na výměnu motoru a mechanických ramen rezervu. Mezinárodní standardy nepovolují tvorbu rezerv na opravu dlouhodobých hmotných aktiv. Pokud by společnost používala komponentní přístup odpisování a zároveň by vytvářela rezervy, znamenalo by to, že by byly zdvojeny náklady, což však Koncepční rámec nedovoluje. Zároveň by to znamenalo, že má účetní jednotka špatně nastavenou odpisovou politiku.

Po skončení doby použitelnosti bude toto výrobní zařízení vyřazeno a prodáno bez mechanického ramena a temperanční jednotky za zůstatkovou cenu 400 000 Kč. Operace související s touto situací společnost zachytí do svého účetnictví následovně:

Tabulka 21: Prodej a vyřazení výrobního zařízení dle IAS/IFRS

Číslo účetního případu	Text	Částka	Zaúčtování
Rok 2022			
1)	FAV – Prodej výrobního zařízení	400 000 Kč	311/641
2)	IUD – Zúčtování zůstatkové ceny prodaného zařízení	400 000 Kč	541/082
3)	IUD – Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	13 793 000 Kč	082/022
4)	VBÚ – Úhrada odběratelské faktury	400 000 Kč	221/311

Zdroj: vlastní zpracování

⁵ Dlouhodobý hm. majetek		Oprávky		Tržby z prodeje DHM	
5) 13 643 000	3) 13 793 000	3) 13 793 000	KS 13 393 000		1) 400 000
6) 150 000			2) 400 000		
Bankovní účet		Odběratelé		ZC prodaného DHM	
4) 400 000	4) 13 643 000	1) 400 000	4) 400 000	2) 400 000	

⁵ Schéma účtu Dlouhodobý hm. majetek, Oprávky a Bankovní účet navazuje na předchozí část.

6.3 Zadání příkladu – přecenění na reálnou hodnotu

Společnost ABC, s.r.o. si k 1. 1. 2011 pořídila nový osobní automobil. Jeho pořizovací cena činila 270 000 Kč a doba životnosti byla stanovena v souladu s vnitropodnikovou směrnicí na 5 let. K 31. 12. 2012 účetní jednotka zjistila, že osobní automobil má reálnou hodnotu 295 000 Kč. Ke konci roku 2013 je automobil prodán za 200 000 Kč.

6.3.1 Varianta č. 1

První řešení bude vypracováno v souladu s českou legislativou. Z důvodu dodržení zásady opatrnosti české účetní předpisy nedovolují přecenit majetek na hodnotu vyšší, než tu která je zachycena v účetnictví. Proto o této skutečnosti nebude účetní jednotka účtovat. Společnost tedy tuto situaci zachytí následovně:

Tabulka 22: Účetní případy při přecenění na vyšší reálnou hodnotu dle ČÚL

Číslo účetního případu	Text	Částka	Zaučtování
Rok 2011			
1)	FAP – Nákup osobního automobilu a jeho současné zařazení do evidence	270 000 Kč	022/321
2)	VBÚ – Úhrada nákupu osobního automobilu	270 000 Kč	321/221
3)	IUD - Roční odpis	54 000 Kč	551/082
Rok 2012			
4)	IUD - Roční odpis	54 000 Kč	551/082
Rok 2013			
5)	IUD - Roční odpis	54 000 Kč	551/082
6)	IUD – Zúčtování zůstatkové ceny osobního automobilu	108 000 Kč	541/082
7)	IUD – Vyřazení osobního auta	270 000 Kč	082/022
8)	FAV – Prodej osobního automobilu	200 000 Kč	311/641
9)	VBÚ – Tržba z prodeje osobního automobilu	200 000 Kč	221/311

Zdroj: vlastní zpracování

Dlouhodobý hm.		Dodavatelé		Bankovní účet	
1) 270 000	7) 270 000	2) 270 000	1) 270 000	9) 200 000	2) 270 000

Oprávk		Odpisy – Dl. hm. majetku		ZC prodaného DHM	
7) 270 000	3) 54 000	3) 54 000		6) 108 000	
	4) 54 000	4) 54 000			
	5) 54 000	5) 54 000			
	6) 108 000				
Odběratelé		Tržby z prodeje DHM			
9) 200 000	8) 200 000		8) 200 000		

6.3.2 Varianta č. 2

Následující řešení bude vypracováno v souladu s mezinárodními účetními standardy. V tomto případě účetní jednotka provedla přecenění dlouhodobého majetku na reálnou hodnotu. Toto přecenění zachytí do vlastního kapitálu společnosti, konkrétně do fondu, který představuje oceňovací rozdíl z přecenění. Zobrazení v účetnictví je následovné:

Tabulka 23: Účetní případy při přecenění na vyšší reálnou hodnotu dle IAS/IFRS

Číslo účetního případu	Text	Částka	Zaučtování
Rok 2011			
1)	FAP – Nákup osobního automobilu a jeho současné zařazení do evidence	270 000 Kč	022/321
2)	VBÚ – Úhrada nákupu osobního automobilu	270 000 Kč	321/221
3)	IUD - Roční odpis	54 000 Kč	551/082
Rok 2012			
4)	IUD - Roční odpis	54 000 Kč	551/082
5)	IUD – Přecenění automobilu na reálnou hodnotu	133 000 Kč	022/427
Rok 2013			
6)	IUD - Roční odpis	98 334 Kč	551/082
7)	IUD – Zúčtování zůstatkové ceny osobního automobilu	196 666 Kč	541/082
8)	IUD – Vyřazení osobního auta	403 000 Kč	082/022
9)	FAV – Prodej osobního automobilu	200 000 Kč	311/641
10)	VBÚ – Tržba z prodeje osobního automobilu	200 000 Kč	221/311

11)	IUD – Zúčtování fondu z přecenění	133 000	427/428
-----	-----------------------------------	---------	---------

Zdroj: vlastní zpracování

Částka přecenění = 295 000 – 162 000 = 133 000 Kč

- *Poznámka: 162 000 Kč je zůstatková cena automobilu ke konci druhého roku (270 000 – 54 000 – 54 000)*

Odpis ve třetím roce = 295 000 : 3 = 98 334 Kč

- *Poznámka: odpis ve třetím roce se dělí číslem 3, protože tolik let zbývá do konce doby životnosti automobilu*

Dlouhodobý hm. majetek		Dodavatelé		Bankovní účet	
3) 270 000	2) 403 000	5) 270 000	1) 270 000	4) 200 000	2) 270 000
1) 133 000					
Oprávký		Odpisy – Dl. hm. majetku		ZC prodaného DHM	
8) 403 000	6) 54 000	3) 54 000		7) 196 666	
	7) 54 000	4) 54 000			
	8) 98 334	6) 98 334			
	9) 196 666				
Odběratelé		Tržby z prodeje DHM		VH minulého období	
11) 200 000	10) 200 000		9) 200 000		11) 133 000
Fond z přecenění					
10) 133 000	5) 133 000				

7 ZÁVĚR

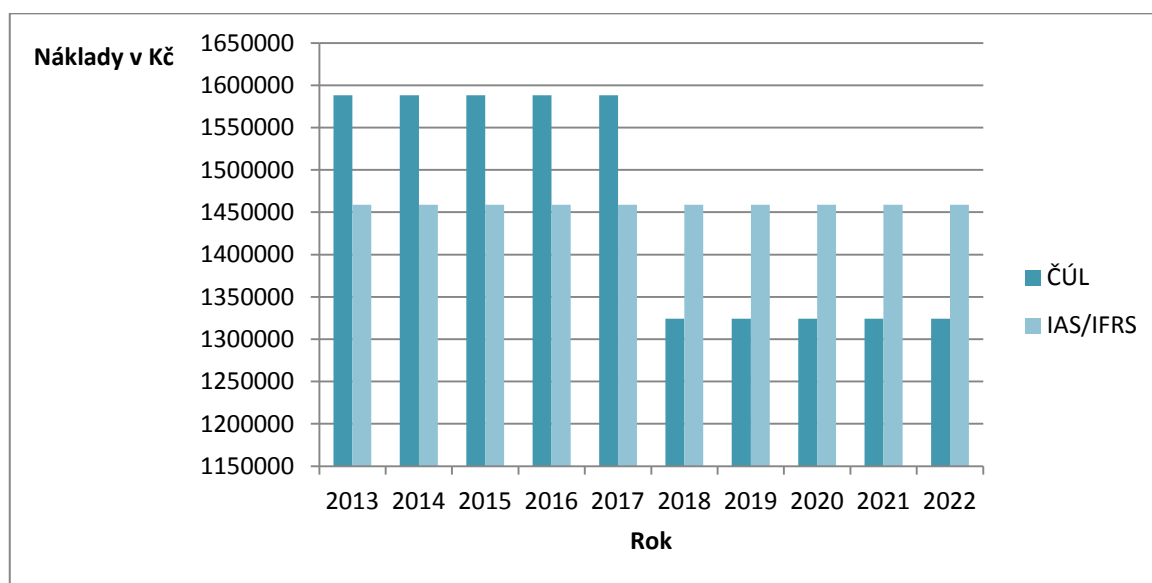
Cílem této bakalářské práce byla komparace vykazování dlouhodobého hmotného majetku v souladu s Českými účetními standardy a v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Na vybraných praktických příkladech bylo poukázáno na některé rozdíly ve vykazování dlouhodobého hmotného majetku v souladu s oběma úpravami. Tyto rozdíly mají odlišný dopad na Výkaz zisků a ztrát, resp. výsledek hospodaření a Rozvahu účetní jednotky. Nejprve bude uveden dopad na účetní výkazy a výsledek hospodaření u prvního, komplexního příkladu a dále dopad na účetní výkazy a výsledek hospodaření u druhého, přečeňovacího příkladu.

KOMPLEXNÍ PŘÍKLAD

Na výsledek hospodaření účetní jednotky bude mít vliv rozdílná výše nákladů. Ta je způsobena tím, že při použití české právní úpravy byla na výměnu mechanického ramene a temperanční jednotky tvořena zákonná rezerva. Naopak mezinárodní úprava nepovoluje tvorbu rezerv na opravu dlouhodobého majetku, protože by to svědčilo o špatně nastavené odpisové politice společnosti a dále zde byl použit komponentní přístup odpisování.

Obrázek 1: Graf nákladů společnosti dle ČÚL s využitím tvorby rezervy na DHM a nákladů dle IAS/IFRS

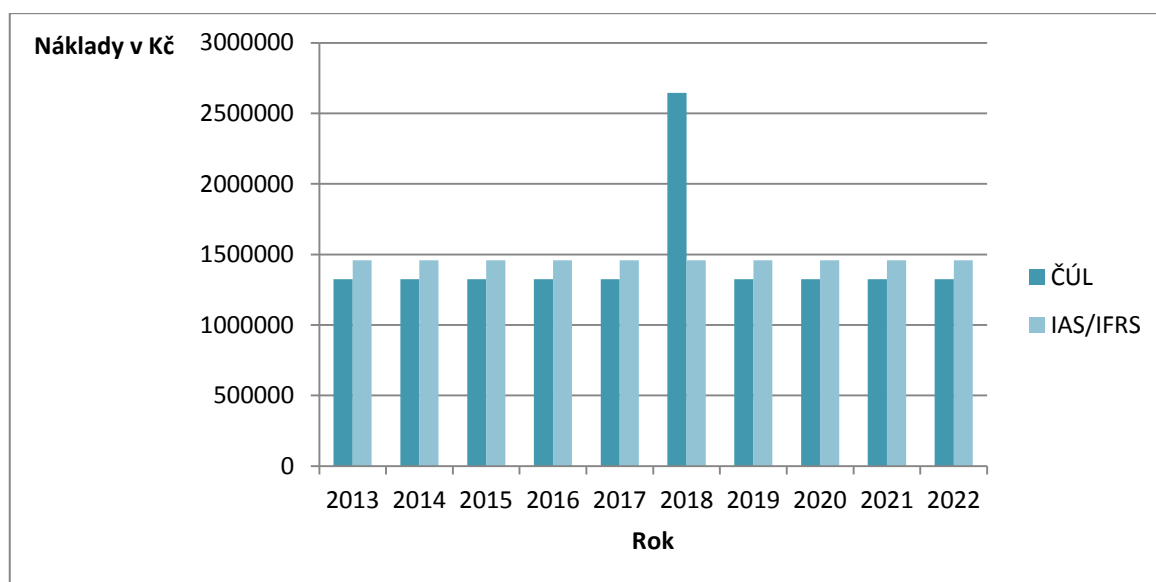


Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu je patrné, že náklady vykazované v souladu s českou účetní legislativou jsou v prvních letech vyšší, protože obsahují odpisové náklady a dále také náklady na tvorbu zákonných rezerv. Od roku 2018 jsou tyto náklady již nižší, protože obsahují pouze odpisy. Náklady vykazované v souladu s IAS/IFRS jsou rovnoměrné a zahrnují pouze odpisy. Rovnoměrný průběh je způsoben komponentním přístupem odpisování.

Pokud by účetní jednotka nevyužila možnost tvořit na výměnu mechanického ramena a temperanční jednotky rezervu, vývoj nákladů by vypadal následovně.

Obrázek 2: Graf nákladů společnosti dle ČÚL bez využití tvorby rezervy a nákladů dle IAS/IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování

Z tohoto grafu je viditelný rozdíl výše nákladů vykazovaných dle ČÚL v případě, že by účetní jednotka netvořila na výměnu komponent rezervu. Tato situace by v roce 2018 výrazně ovlivnila výši nákladů, konkrétně o 1 320 000 Kč, a také by tím byl značně ovlivněn výsledek hospodaření daného roku, snížil by se zisk, případně by se prohloubila ztráta společnosti. Z tohoto posouzení vyplývá, že tvorba rezervy a tím i rovnoměrné rozložení nákladů je pro společnost lepší.

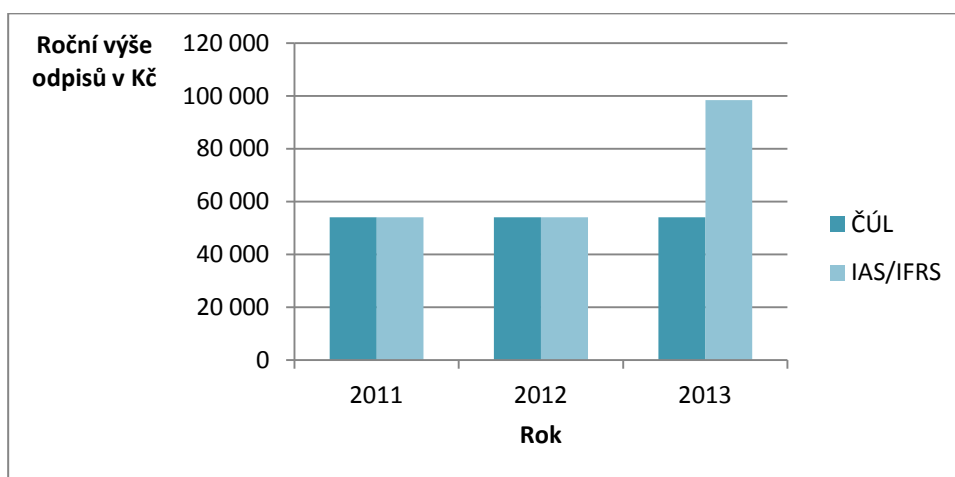
Projeví se zde také rozdílný vliv na rozvahu společnosti. Společnost při vykazování dlouhodobého hmotného majetku v souladu s českou právní úpravou nepoužila komponentní přístup k odpisování, a tudíž výrobní zařízení bude vykazovat jako celek. V rozvaze sestavené v souladu s mezinárodní úpravou naopak díky použití

komponentního odpisování budou vykázány tři položky dlouhodobého majetku, mechanické rameno, temperanční jednotka a zbylá část výrobního zařízení.

PŘECENĚNÍ

Přecenění osobního automobilu má rozdílný vliv na náklady společnosti a tím i na celkový výsledek hospodaření. Tento rozdíl vniká z toho důvodu, že česká účetní legislativa nedovoluje přecenit dlouhodobý majetek směrem nahoru. IAS/IFRS tento postup naopak dovoluje. Náklady společnosti jsou tedy ovlivněny vypočtenou roční výší odpisů.

Obrázek 3: Graf roční výše odpisových nákladů dle ČÚL a IAS/IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu vyplývá, že při použití české legislativy jsou odpisy v jednotlivých letech ve stejné výši. Přecenění v tomto případě není možné, a proto tato situace nijak neovlivní výsledek hospodaření.

Na druhé straně je viditelné, že při účtování v souladu s IAS/IFRS se odpisové náklady v roce 2013 zvýšili. Je to způsobeno tím, že mezinárodní úprava dovoluje přecenit majetek směrem nahoru, kdy se odpisy vypočítají z přeceněné hodnoty. Tato situace zvýší celkové náklady společnosti o 44 344 Kč, což způsobí pokles dosaženého výsledku hospodaření společnosti.

V rozvaze sestavované v souladu s českou účetní legislativou se tato skutečnost neprojeví. Jak již bylo zmíněno, tak není povoleno přecenit majetek účetní jednotky na hodnotu vyšší, než v jaké je evidována v účetnictví.

Při sestavování rozvahy v souladu s mezinárodní úpravou se již tato transakce projeví. Na jedné straně se zvýší hodnota aktiv, konkrétně položka pozemky, budovy a zařízení a na druhé straně vzrostou pasiva. Konkrétně se zvýší hodnota vlastního kapitálu, do kterého byla přidána položka fondu z přecenění.

SUMMARY

The aim of the bachelor thesis is to describe the reporting of tangible fixed assets in terms of Czech legislation and International accounting standards, which is used by companies located in the Czech Republic.

The contents of the theoretical part is the definition of fixed assets from the perspective of Czech accounting standards, specifically Czech accounting standard 013, following by the definition of fixed assets from the perspective of International accounting standards, specifically IAS 016. The comparison between these two methods is concluded into the theoretical part.

The practical part of this bachelor thesis is elaborated on the basis of specified examples. These examples are resolved with information from specific economic subject. The solution is performed first by using Czech accounting standards and then using International accounting standards. For each example the differences are indicated and described.

Key words: International accounting standards, Czech accounting standards, tangible fixed assets, resolved examples, International Financial Reporting Standards

Jel Classification: M410 Accounting

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- 1) Kovanicová, D. (2009). ABECEDA účetních znalostí pro každého. (11. aktualiz. vyd.) Praha: Polygon.
- 2) Březinová, H., Munzar, V. (2006). Účetnictví I. Praha: Institut svazu účetních.
- 3) Macháček, I. (2005). Technické zhodnocení majetku v otázkách a odpovědích. Praha: ASPI.
- 4) Bohušová, H. (2008). Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Praha: ASPI.
- 5) Dvořáková, D. (2014). Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. (4. aktualiz. a rozš. vyd.) Brno: BizBooks.
- 6) Jílek, J., Svobodová, J. (2013). Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (3. aktualiz. vyd.) Praha: Grada.
- 7) Valouch, P. (2008). Účetní a daňové odpisy 2008. Praha: Grada.
- 8) Kovanicová, D. (2005). Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS. Praha: Bova polygon.
- 9) Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele. (2016). Dostupné z: <http://moderni-vyuka.svse.cz/media/news/vzorovy-uctovy-rozvrh-2016.pdf?v=132016>
- 10) Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele. (2015). Dostupné z: <http://www.ssvos.cz/ss/stahuj/mater/uctosn.pdf>
- 11) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- 12) Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- 13) Svaz účetních, (2005). Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005.
- 14) České účetní standardy pro podnikatele
- 15) Zákon č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony
- 16) Vyhláška č. 250/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- 17) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- 18) Informace a podklady poskytnuté firmou ABC, s.r.o.

SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Účtování o snížení hodnoty DHM	8
Tabulka 2: Účtování o pořízení DHM	9
Tabulka 3: Uvedení DHM do užívání.....	10
Tabulka 4: Účetní odpisy	11
Tabulka 5: Doba odpisování pro jednotlivé odpisové skupiny dle Zákona o daních z příjmu ...	13
Tabulka 6: Roční odpisové sazby pro jednotlivé odpisové skupiny	14
Tabulka 7: Koefficienty pro zrychlené daňové odpisy.....	15
Tabulka 8: Účtování o vyřazení DHM.....	17
Tabulka 9: Pořízení výrobního zařízení dle ČÚL	32
Tabulka 10: Roční odpis výrobního zařízení dle ČÚL	32
Tabulka 11: Odpisový plán výrobního zařízení dle ČÚL	33
Tabulka 12: Tvorba rezervy na výměnu mechanického ramene a temperační jednotky	33
Tabulka 13: Plán tvorby a čerpání rezerv	34
Tabulka 14: Prodej a vyřazení výrobního zařízení dle ČÚL.....	35
Tabulka 15: Pořízení výrobního zařízení dle IAS/IFRS	36
Tabulka 16: Dekomponování výrobního zařízení.....	37
Tabulka 17: Odpisový plán mechanického ramene	37
Tabulka 18: Odpisový plán temperační jednotky	38
Tabulka 19: Odpisový plán ostatních částí výrobního zařízení	38
Tabulka 20: Roční odpis dle IAS/IFRS	38
Tabulka 21: Prodej a vyřazení výrobního zařízení dle IAS/IFRS.....	39
Tabulka 22: Účetní případy při přecenění na vyšší reálnou hodnotu dle ČÚL.....	40
Tabulka 23: Účetní případy při přecenění na vyšší reálnou hodnotu dle IAS/IFRS	41

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Graf nákladů společnosti dle ČÚL s využitím tvorby rezervy na DHM a nákladů dle IAS/IFRS.....	43
Obrázek 2: Graf nákladů společnosti dle ČÚL bez využití tvorby rezervy a nákladů dle IAS/IFRS.....	44
Obrázek 3: Graf roční výše odpisových nákladů dle ČÚL a IAS/IFRS.....	45

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1 – Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele platný do 31. 12. 2015

Příloha 2 – Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele platný od 1. 1. 2016

Příloha 3 – Rozvaha společnosti ABC, s.r.o. ke dni 31. 12. 2014 dle ČÚL

Příloha 4 – VZZ společnosti ABC, s.r.o. ke dni 31. 12. 2014 dle ČÚL

Příloha 1 – Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele platný do 31. 12. 2015

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro potřeby učebnice Účetnictví)

Účtová třída 0 - DLOUHODOBÝ MAJETEK

- 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek**
- 011 - Zřizovací výdaje
- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ocenitelná práva
- 015 - Goodwill
- 019 - Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný**
- 021 - Stavby
- 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný**
- 031 - Pozemky
- 032 - Umělecká díla a sbírky
- 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční 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 - Půjčky a úvěry – ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv
- 067 - Ostatní půjčky
- 069 - Jiný dlouhodobý finanční majetek
- 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku**
- 071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům
- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k softwaru
- 074 - Oprávky k ocenitelným právům
- 075 - Oprávky ke goodwillu
- 079 - Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku

08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 - Oprávky ke stavbám
- 082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 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 vlastní výroby
- 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 vlastní výroby
- 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 zboží
- 199 - Opravná položka k zálohám na zvířata

Účtová třída 2 - KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A KRÁTKODOBÉ BANKOVNÍ ÚVĚRY

- 21 - Peníze**
- 211 - Pokladna
- 213 - Ceniny
- 22 - Účty v bankách**
- 221 - Bankovní účty
- 23 - Krátkodobé bankovní úvěry**
- 231 - Krátkodobé bankovní úvěry
- 232 - Eskontní úvěry
- 24 - Krátkodobé finanční výpomoci**
- 241 - Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci
- 25 - Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek**
- 251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 - Dluhové cenné papíry k obchodování
- 255 - Vlastní dluhopisy
- 256 - Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 - Ostatní cenné papíry
- 259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku
- 26 - Převody mezi finančními účty**
- 261 - Peníze na cestě
- 29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku**
- 291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku
- Účtová třída 3 - ZÚČTOVACÍ VZTAHY**
- 31 - Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)**
- 311 - Odběratelé
- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 - Poskytnuté zálohy – dlouhodobé a krátkodobé
- 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
- 35 - Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva**
- 351 - Pohledávky – ovládající a řídicí osoba
- 352 - Pohledávky - podstatný vliv
- 353 - Pohledávky za upsaný základní kapitál
- 354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355 - Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva
- 358 - Pohledávky k účastníkům sdružení
- 36 - Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva**
- 361 - Závazky - ovládající a řídicí osoba
- 362 - Závazky - podstatný vliv
- 364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
- 365 - Ostatní závazky ke společníkům a členům družstva
- 366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 - Závazky k účastníkům sdružení
- 37 - Jiné pohledávky a závazky**
- 371 - Pohledávky z prodeje podniku
- 372 - Závazky z koupě podniku
- 373 - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 374 - Pohledávky z pronájmu
- 375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 - Nakoupené opce
- 377 - Prodané opce
- 378 - Jiné pohledávky
- 379 - Jiné závazky
- 38 - Přechnodné účty aktiv a pasív**
- 381 - Náklady příštích období
- 382 - Komplexní náklady příštích období
- 383 - Výdaje příštích období

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro potřeby učebnice Účetnictví)

- 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 sdružení

Účtová třída 4 - KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY

41 - Základní kapitál a kapitálové fondy

- 411 - Základní kapitál
- 412 - Emisní ážio
- 413 - Ostatní kapitálové fondy
- 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
- 419 - Změny základního kapitálu

42 - Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

- 421 - Zákonný rezervní fond
- 422 - Nedělitelný fond
- 423 - Statutární fondy
- 427 - Ostatní fondy
- 428 - Nerozdělený zisk minulých let
- 429 - Neuhrazená ztráta minulých let

- 43 - Výsledek hospodaření
- 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

45 - Rezervy

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

46 - Dlouhodobé bankovní úvěry

- 461 - Bankovní úvěry
- 47 - Dlouhodobé závazky
- 471 - Dlouhodobé závazky - ovládající a řídicí osoba
- 472 - Dlouhodobé závazky - podstatný vliv
- 473 - Emitované dluhopisy
- 474 - Závazky z pronájmu
- 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 a členů družstva za závislé činnosti
- 523 - Odměny členům orgánů společnosti a družstva
- 524 - Zákonné sociální a zdravotní pojištění
- 525 - Ostatní sociální pojištění
- 526 - Sociální náklady individuálního podnikatele
- 527 - Zákonné sociální náklady
- 528 - Ostatní sociální náklady

53 - Daně a poplatky

- 531 - Daň silniční
- 532 - Daň z nemovitostí
- 538 - Ostatní daně a poplatky

54 - Jiné provozní náklady

- 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého NHM a HM
- 542 - Prodaný materiál
- 543 - Dary
- 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 - Ostatní pokuty a penále
- 546 - Odpis pohledávky
- 548 - Ostatní provozní náklady
- 549 - Manka a škody z provozní činnosti

55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů

- 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
- 566 - Náklady z finančního majetku
- 567 - Náklady z derivátových operací
- 568 - Ostatní finanční náklady
- 569 - Manka a škody na finančním majetku

57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů

- 574 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv
- 579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti

58 - Mimořádné náklady

- 581 - Náklady na změnu metody
- 582 - Škody
- 584 - Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv
- 588 - Ostatní mimořádné náklady
- 589 - Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti

59 - Daně z příjmů a převodové účty a rezerva na daň z příjmů

- 591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
- 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
- 593 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná
- 594 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - odložená
- 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- 597 - Převod provozních nákladů
- 598 - Převod finančních nákladů
- 599 - Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů

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

61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti

- 611 - Změna stavu nedokončené výroby
- 612 - Změna stavu polotovarů vlastní výroby
- 613 - Změna stavu výrobků
- 614 - Změna stavu zvířat

62 - Aktivace

- 621 - Aktivace materiálu a zboží
- 622 - Aktivace vnitropodnikových služeb
- 623 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 624 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

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
- 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 dlouhodobého finančního majetku
- 666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- 667 - Výnosy z derivátových operací
- 668 - Ostatní finanční výnosy

68 - Mimořádné výnosy

- 681 - Výnosy ze změny metody
- 688 - Ostatní mimořádné výnosy

69 - Převodové účty

- 697 - Převod provozních výnosů
- 698 - Převod finančních výnosů

Účtová třída 7 - ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

70 - Účty rozvažné

- 701 - Počáteční účet rozvažný
- 702 - Konečný účet rozvažný

71 - Účet zisků a ztrát

- 710 - Účet zisků a ztrát

75 až 79 - Podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9 - VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ

Příloha 2 - Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele platný od 1. 1. 2016

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro potřeby učebnice Účetnictví)

Účtová třída 0 - DLOUHODOBÝ MAJETEK

- 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek
- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ostatní ocenitelná práva
- 015 - Goodwill
- 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
- 029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 031 - Pozenky
- 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 činnosti
- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary
- 123 - Výrobky
- 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
- 13 - Zboží
- 131 - Pořízení zboží
- 132 - Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 - Zboží na cestě
- 15 - Poskytnuté zálohy na zásoby
- 151 - Poskytnuté zálohy na materiál
- 152 - Poskytnuté zálohy na zvířata
- 153 - Poskytnuté zálohy na zboží
- 19 - Opravné položky k zásobám
- 191 - Opravná položka k materiálu
- 192 - Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 - Opravná položka k polotovarům
- 194 - Opravná položka k výrobkům
- 195 - Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám
- 196 - Opravná položka ke zboží

- 197 - Opravná položka k zálohám na materiál
- 198 - Opravná položka k zálohám na zvířata
- 199 - Opravná položka k zálohám na zboží

Účtová třída 2 - KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY

- 21 - Peněžní prostředky v pokladně
- 211 - Pokladna
- 213 - Ceny
- 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
- 255 - Vlastní dluhopisy
- 256 - Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 - Ostatní cenné papíry
- 259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku
- 26 - Převody mezi finančními účty
- 261 - Peníze na cestě
- 29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku
- 291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 - ZÚČTOVACÍ VZTAHY

- 31 - Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
- 311 - Odběratelé
- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 - Poskytnuté provozní zálohy
- 315 - Ostatní pohledávky
- 32 - Závazky (krátkodobé)
- 321 - Dodávatelé
- 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 společnosti
- 351 - Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 352 - Pohledávky - podstatný vliv
- 353 - Pohledávky za upsané základní kapitál
- 354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355 - Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace
- 358 - Pohledávky ke společníkům společnosti
- 36 - Závazky ke společníkům
- 361 - Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
- 362 - Závazky - podstatný vliv
- 364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
- 365 - Ostatní závazky ke společníkům obchodní korporace
- 366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 - Závazky ke společníkům společnosti
- 37 - Jiné pohledávky a závazky
- 371 - Pohledávky z prodeje závodu
- 372 - Závazky z koupě závodu
- 373 - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 374 - Pohledávky z nájmu a pachtu
- 375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 - Nakoupené opce
- 377 - Prodané opce
- 378 - Jiné pohledávky
- 379 - Jiné závazky

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro potřeby učebnice Účetnictví)

- 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 sdružení
- Účtová třída 4 - KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY**
- 41 - Základní kapitál a kapitálové fondy
 - 411 - Základní kapitál
 - 412 - Ážio
 - 413 - Ostatní kapitálové fondy
 - 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
 - 416 - Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací
 - 417 - Rozdíly z přeměn obchodních korporací
 - 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací
 - 419 - Změny základního kapitálu
 - 42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
 - 421 - Rezervní fondy
 - 422 - Nedělitelný fond
 - 423 - Statutární fondy
 - 424 - Ostatní fondy ze zisku
 - 426 - Jiný výsledek hospodaření minulých let
 - 428 - Nerozdělený zisk minulých let
 - 429 - Neuhrazená ztráta minulých let
 - 43 - Výsledek hospodaření
 - 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
 - 432 - Zálohy na podíly na zisku
 - 45 - Rezervy
 - 451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů
 - 453 - Rezerva na daň z příjmů
 - 459 - Ostatní rezervy
 - 46 - Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím
 - 461 - Dlouhodobé úvěry
 - 47 - Dlouhodobé závazky
 - 471 - Dlouhodobé závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
 - 472 - Dlouhodobé závazky - podstatný vliv

- 473 - Emitované dluhopisy
 - 474 - Závazky z nájmu a pachtu
 - 475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
 - 478 - Dlouhodobé směnky k úhradě
 - 479 - Jiné dlouhodobé závazky
 - 48 - Odložený daňový závazek a pohledávka
 - 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka
 - 49 - Individuální podnikatel
 - 491 - Účet individuálního podnikatele
- Účtová třída 5 - NÁKLADY**
- 50 - Spotřebované nákupy
 - 501 - Spotřeba materiálu
 - 502 - Spotřeba energie
 - 503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
 - 504 - Prodané zboží
 - 51 - Služby
 - 511 - Opravy a udržování
 - 512 - Cestovné
 - 513 - Náklady na reprezentaci
 - 518 - Ostatní služby
 - 52 - Osobní náklady
 - 521 - Mzdové náklady
 - 522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
 - 523 - Odměny členům orgánů obchodních korporací
 - 524 - Zákonné sociální a zdravotní pojištění
 - 525 - Ostatní sociální pojištění
 - 526 - Zdravotní a sociální poj. 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 opravy 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 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace
 - 581 - Změna stavu nedokončené výroby
 - 582 - Změna stavu polotovarů
 - 583 - Změna stavu výrobků
 - 584 - Změna stavu zvířat
 - 585 - Aktivace materiálu a zboží
 - 586 - Aktivace vnitropodnikových služeb
 - 587 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
 - 588 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
 - 59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů
 - 591 - Daň z příjmů splatná
 - 592 - Daň z příjmů odložená
 - 593 - Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů
 - 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů
 - 596 - Převed podílu na výsledku hospodaření společníkům
 - 597 - Převed provozních nákladů
 - 598 - Převed finančních nákladů
 - 599 - Náklady hospodářských středisek
- Účtová třída 6 - VÝNOSY**
- 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží

- 601 - Tržby za vlastní výrobky
 - 602 - Tržby z prodeje služeb
 - 604 - Tržby za zboží
 - 64 - Jiné provozní výnosy
 - 641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
 - 642 - Tržby z prodeje materiálu
 - 644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
 - 646 - Výnosy z odepsaných pohledávek
 - 647 - Mimořádné provozní výnosy
 - 648 - Ostatní provozní výnosy
 - 66 - Finanční výnosy
 - 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
 - 662 - Úroky
 - 663 - Kursové zisky
 - 664 - Výnosy z přecenění cenných papírů
 - 665 - Výnosy z finančního majetku
 - 666 - Výnosy z derivátových operací
 - 667 - Mimořádné finanční výnosy
 - 668 - Ostatní finanční výnosy
 - 69 - Převedové účty
 - 697 - Převed provozních výnosů
 - 698 - Převed finančních výnosů
 - 699 - Výnosy hospodářských středisek
- 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

Účtové třídy 8 a 9 - VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ

Příloha 3 – Rozvaha společnosti ABC, s.r.o. ke dni 31. 12. 2014 dle ČÚL

ROZVAHA V PLNÉM ROZSAHU

	Běžné účetní období			Minulé úč. období 2013
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
AKTIVA CELKEM	13 153 160	-6 257 975	6 895 285	1 257 735
A. POHLEDÁVKY ZA UPSANÝ ZÁKLADNÍ KAPITÁL				
B. DLOUHODOBÝ MAJETEK	10 845 175	-6 149 973	4 695 202	1 220 938
B. I. Dlouhodobý nehmotný majetek	6 320 022	-1 417 854	4 902 168	979 033
B. I. 1 Zřizovací výdaje				
2 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	3 952 104	-3 366 665	585 439	653 573
3 Software	67 755	-50 106	17 649	2 718
4 Ocenitelná práva	1 283	-1 283		
5 Goodwill				
6 Jiný dlouhodobý nehmotný majetek				
7 Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	303 957		303 957	321 809
8 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek				
B. II. Dlouhodobý hmotný majetek	4 525 153	-4 732 119	-206 966	3 241 905
B. II. 1 Pozemky	30 574		30 574	30 574
2 Stavby	768 747	-411 655	357 092	390 184
3 Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	1 231 710	-1 022 984	208 726	173 692
4 Pěstební aktivity trvalých porostů				
5 Dospělá zvířata a jejich skupiny				
6 Jiný dlouhodobý hmotný majetek	1 419 619	-1 297 220	122 399	90 682
7 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	148 319		148 319	152 011
8 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	5 842		5 842	450
9 Oceňovací rozdíl k nabytému majetku				
B. III. Dlouhodobý finanční majetek	1 000 000		1 000 000	1 000 000
B. III. 1 Podíly - ovládaná osoba	2 615 265		2 615 265	2 615 265
2 Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem				
3 Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly				
4 Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv				
5 Jiný dlouhodobý finanční majetek				
6 Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek				
7 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek				
C. OBĚŽNÁ AKTIVA	2 626 165	1 01 962	2 524 203	1 023 660
C. I. Zásoby	901 425	-100 483	800 942	1 017 177
C. I. 1 Materiál	146 609	-57 566	89 043	72 382
2 Nedokončená výroba a polotovary	7 273	-1 129	6 144	3 696
3 Výrobky	16 093	-3 513	12 580	18 190
4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny				
5 Zboží	123 999	-38 275	85 724	218 111
6 Poskytnuté zálohy na zásoby	7 452		7 452	
C. II. Dlouhodobé pohledávky				
C. II. 1 Pohledávky z obchodních vztahů				
2 Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba				
3 Pohledávky - podstatný vliv				
4 Pohledávky za společníky				
5 Dlouhodobé poskytnuté zálohy				
6 Dohadné účty aktivní				
7 Jiné pohledávky				
8 Odložená daňová pohledávka	5		5	5

	Běžné účetní období			Minulé úč. období 2013
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
C. III. Krátkodobé pohledávky	2 245 222	-1 720	2 243 502	1 597 222
C. III. 1 Pohledávky z obchodních vztahů	1 456 257	-5 425	1 450 832	1 227 651
2 Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	519 055		519 055	59 242
3 Pohledávky - podstatný vliv				
4 Pohledávky za společníky	228 405		228 405	194 614
5 Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění				
6 Stát - daňové pohledávky	24 826		24 826	36 489
7 Krátkodobé poskytnuté zálohy	5 362		5 362	4 918
8 Dohadné účty aktivní	34 122		34 122	39 240
9 Jiné pohledávky	17 961	-2 054	15 907	5 039
C. IV. Krátkodobý finanční majetek	6 248		6 248	1 110
C. IV. 1 Peníze	248		248	110
2 Účty v bankách	48 502		48 502	43 773
3 Krátkodobé cenné papíry a podíly				
4 Pořizovaný krátkodobý finanční majetek				
D. I. Časové rozlišení	1 816		1 816	3 335
D. I. 1 Náklady příštích období	1 816		1 816	3 335
2 Komplexní náklady příštích období				
3 Příjmy příštích období				

		Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období 2013
	PASIVA CELKEM	6 929 235	6 357 113
A.	VLASTNÍ KAPITÁL	743 057	743 075
A. I.	Základní kapitál	352 300	352 300
A. I. 1	Základní kapitál	352 300	352 300
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)		
3	Změny základního kapitálu		
A. II.	Kapitálové fondy	390 746	390 746
A. II. 1	Ážio		
2	Ostatní kapitálové fondy	390 746	390 746
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků		
4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací		
5	Rozdíly z přeměn obchodních korporací		
6	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací		
A. III.	Fondy ze zisku		
A. III. 1	Rezervní fond		
2	Statutární a ostatní fondy		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let		
IV. 1	Neruzdělený zisk minulých let		
2	Neuhrazená ztráta minulých let		
3	Jiný výsledek hospodaření minulých let		
A. V. 1	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ / -)		
A. V. 2	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku (-)		
B.	CIZÍ ZDROJE	6 186 178	5 614 038
B. I.	Rezervy	359 501	401 010
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů		
2	Rezerva na důchody a podobné závazky		
3	Rezerva na daň z příjmů		
4	Ostatní rezervy	359 501	401 010
B. II.	Dlouhodobé závazky	30 874	16 002
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů		
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba		
3	Závazky - podstatný vliv		
4	Závazky ke společníkům		
5	Dlouhodobé přijaté zálohy	30 874	16 002
6	Vydané dluhopisy		
7	Dlouhodobé směnky k úhradě		
8	Dohadné účty pasivní (nevyfakturované dodávky)		
9	Jiné závazky		
10	Odložený daňový závazek		
B. III.	Krátkodobé závazky	2 395 536	2 126 391
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	1 058 483	1 151 325
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	2 395 536	2 126 391
3	Závazky - podstatný vliv		
4	Závazky ke společníkům	882 813	606 377
5	Závazky k zaměstnancům	30 438	25 716
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	17 767	14 759
7	Stát - daňové závazky a dotace	5 547	4 626
8	Krátkodobé přijaté zálohy	101 435	110 294
9	Vydané dluhopisy		
10	Dohadné účty pasivní	889 536	765 577
11	Jiné závazky	8 666	4 214
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	291 312	258 383
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé		
2	Krátkodobé bankovní úvěry	291 312	258 383
3	Krátkodobé finanční výpomoci		
C. I.	Časové rozlišení	110 290	129 892
C. I. 1	Výdaje příštích období		
2	Výnosy příštích období	110 290	129 892

Příloha 4 – VZZ společnosti ABC, s.r.o. ke dni 31. 12. 2014 dle ČÚL

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY V PLNÉM ROZSAHU

		Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období 2013
I.	Tržby za prodej zboží	1 143 454	660 042
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	881 331	453 675
+		Obchodní marže	262 123
II.		Výkony	8 116 223
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	8 108 798	7 303 623
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	7 337	13 941
3.	Aktivace		
B.	Výkonová spotřeba	5 639 110	4 991 158
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	5 567 369	4 991 158
B. 2.	Služby	1 070 941	844 464
+		Přidaná hodnota	27 29 336
C.		Osobní náklady	319 873
C. 1.	Mzdové náklady	456 044	399 137
C. 2.	Odměny členům orgánů obchodní korporace		
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	156 841	136 769
C. 4.	Sociální náklady	4 794	4 349
D.		Daně a poplatky	614
E.		Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	541 135
III.		Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	48 254
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	2 395	
2.	Tržby z prodeje materiálu	45 870	39 703
F.		Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	2 366	
F. 2.	Prodaný materiál	25 374	20 080
G.		Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-12 067
IV.		Ostatní provozní výnosy	194 972
H.		Ostatní provozní náklady	22 095
V.		Převod provozních výnosů	
I.		Převod provozních nákladů	
*		Provozní výsledek hospodaření	743 965
VI. 1.		Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	
J.		Prodané cenné papíry a podíly	
VII.		Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	229 405
VII. 1.		Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	228 405
2.		Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	194 614
3.		Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	
VIII.		Výnosy z krátkodobého finančního majetku	
K.		Náklady z finančního majetku	
IX.		Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	
L.		Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	
M.		Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	
X.		Výnosové úroky	40
N.		Nákladové úroky	81 295
XI.		Ostatní finanční výnosy	37 939
O.		Ostatní finanční náklady	77 062
XII.		Převod finančních výnosů	
P.		Převod finančních nákladů	
*		Finanční výsledek hospodaření	106 927
Q.		Daň z příjmů za běžnou činnost	9 128
Q. 1.	- splatná	9 128	5 557
Q. 2.	- odložená		1
**		Výsledek hospodaření za běžnou činnost	882 351
XIII.		Mimořádné výnosy	
R.		Mimořádné náklady	
S.		Daň z příjmů z mimořádné činnosti	
S. 1.	- splatná		
S. 2.	- odložená		
*		Mimořádný výsledek hospodaření	
Převod podílu na výsledku hospodaření společníky (+/-)		882 813	606 377
***		Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	79
****		Výsledek hospodaření před zdaněním	881 382