

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Zhodnocení způsobu účtování a vykazování vybrané
problematiky v různých zemích EU**

Adriana Karmazínová

© 2022 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Adriana Karmazínová

Hospodářská politika a správa
Podnikání a administrativa

Název práce

Zhodnocení způsobu účtování a vykazování vybrané problematiky v různých zemích EU

Název anglicky

Evaluation of Accounting Results and Reporting of Selected Problems in Different EU Countries

Cíle práce

Cílem práce bude identifikovat vybraný problém v účtování a vykazování v různých zemích EU a zároveň navrhnout řešení vybraného problému, které bude v souladu s mezinárodními standardy účetního vykazování.

Metodika

Na základě prostudované odborné literatury a právních předpisů je sestaven teoretický základ pro řešení vybraného problému účetního výkaznictví v různých zemích EU. V praktické části práce bude vybraný problém zobrazen na příkladu u konkrétní společnosti. Současně budou zobrazeny i důsledky navrženého řešení vybraného problému. Následně budou formulovány závěry práce.

Doporučený rozsah práce

30 až 40 stran

Klíčová slova

Rozvaha; Výkaz zisků a ztrát; Mezinárodní standardy účetního vykazování, aktiva, pasiva, náklady, výnosy

Doporučené zdroje informací

ČESKO. ZÁKONY ATD. *Účetnictví veřejného sektoru 2018 : změny účetní vyhlášky č. 410/2009 Sb., změny konsolidační vyhlášky státu a vyhlášky o inventarizaci : obce, kraje, hl. město Praha, organizační složky státu, příspěvkové organizace, fondy, další vybrané účetní jednotky : redakční uzávěrka 1.2. 2018* .: Ostrava: Sagit, 2018. ISBN 978-80-7488-283-8.

MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace : vznik, účetnictví, daně*. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-825-3.

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

ŠTOHL, P. *Učebnice účetnictví 2020 : pro střední školy a pro veřejnost. 1. díl*. Znojmo: Ing. Pavel Štohl s.r.o., 2020. ISBN 978-80-88221-38-8.

ŠTOHL, P. *Učebnice účetnictví 2020 : pro střední školy a pro veřejnost. 2. díl*. Znojmo: Ing. Pavel Štohl, s.r.o., 2020. ISBN 978-80-88221-39-5.

Předběžný termín obhajoby

2020/21 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Pavel Štáfek, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 1. 3. 2021

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 2. 3. 2021

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 15. 03. 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Zhodnocení způsobu účtování a vykazování vybrané problematiky v různých zemích EU" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 15.03.2022

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Pavlu Štáfkovi, Ph.D. za trpělivost, konzultace problematiky a cenné připomínky. Velice si vážím času, který mi při psaní bakalářské práce věnoval.

Zhodnocení způsobu účtování a vykazování vybrané problematiky v různých zemích EU

Abstrakt

Cílem bakalářské práce je srovnání účtování a vykazování dlouhodobého majetku dle českého a německého účetního výkaznictví. Práce poskytuje informace o účetní právní legislativě obou zemí, informace o účetních závěrkách a podívá se na jednotlivé účetní zásady. Práce je zaměřena na problematiku dlouhodobého majetku, jeho členění, oceňování a odpisy dle právní legislativy v ČR a SRN a zároveň dle Mezinárodních účetních standardů. Účtování o dlouhodobém majetku je ukázáno na konkrétním příkladě, který se věnuje také výpočtu pořizovací ceny a odpisů dle dané metody v souladu s IFRS/IAS.

Klíčová slova:

Účetnictví

Výkaznictví

Evropská unie

Dlouhodobý majetek

IFRS/IAS

Pořízení majetku

Oceňování majetku

Odpisy

Zákon o účetnictví

Německý obchodní zákoník

Evaluation of Accounting Results and Reporting of Selected Problems in Different EU Countries

Abstract

The aim of the bachelor thesis is to compare the accounting and reporting of fixed assets according to Czech and German financial reporting. The thesis provides information on the accounting legislation of both countries, information on financial statements and looks at the various accounting principles. The work is focused on the issue of fixed assets, their classification, valuation and depreciation according to legal legislation in the Czech Republic and Germany and at the same time according to International Accounting Standards. Accounting for fixed assets is shown on a specific example, which also deals with the calculation of acquisition cost and depreciation according to the method in accordance with IFRS / IAS.

Keywords:

Accounting

Reporting

European Union

Tangible Assets

IFRS / IAS

Acquisition of assets

Appreciate of assets

Depreciation

Accounting Act

German Commercial Code

Obsah

1 Úvod.....	9
2 Cíl práce a metodika	10
2.1 Cíle práce	10
2.2 Metodika	10
3 Teoretická východiska	11
3.1 Charakteristika účetnictví v České republice	11
3.1.1 Právní úprava účetnictví	11
3.1.2 Předmět, význam a funkce účetnictví	12
3.1.3 Kategorizace účetních jednotek	13
3.1.4 Účetní zásady	14
3.1.5 Základní principy účetnictví	15
3.1.6 Účetní závěrka	15
3.2 Dlouhodobý majetek dle české účetní legislativy	18
3.2.1 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	18
3.2.2 Dlouhodobý hmotný majetek.....	18
3.2.3 Dlouhodobý finanční majetek.....	19
3.2.4 Způsoby pořízení a oceňování dlouhodobého majetku	19
3.2.5 Odpisy dlouhodobého majetku	20
3.2.6 Vyřazení dlouhodobého majetku	23
3.3 Charakteristika účetnictví v SRN.....	23
3.3.1 Právní úprava účetnictví	24
3.3.2 Kategorizace účetních jednotek	24
3.3.3 Účetní závěrka	25
3.4 Charakteristika dlouhodobého majetku v SRN.....	27
3.4.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	27
3.4.2 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	28
3.4.3 Finanční aktiva.....	28
3.4.4 Oceňování majetku v SRN	28
3.4.5 Odpisy dlouhodobého majetku	29
3.5 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS/IAS	31
3.6 Dlouhodobý majetek dle IFRS/IAS	32
3.6.1 Oceňování dlouhodobého majetku dle IFRS/IAS	32
3.6.2 Odpisy dle IFRS/IAS	33
4 Praktická část práce.....	35
4.1 Účtování dlouhodobého majetku v ČR a SRN	35
4.1.1 Účtování pořízení.....	35

4.1.2	Účtování odpisů	37
4.1.3	Účtování vyřazení	38
5	Závěr.....	40
6	Seznam použitých zdrojů.....	41
7	Přílohy	45

Seznam obrázků

Obrázek 1 - Právní úprava účetnictví ČR

Obrázek 2 - Vzájemné vazby mezi účetními výkazy

Seznam tabulek

Tabulka 1 - Kategorizace účetních jednotek

Tabulka 2 – Struktura rozvahy ve zkráceném rozsahu v ČR

Tabulka 3 – Odpisové skupiny

Tabulka 4 - Kategorizace účetních jednotek v SRN

Tabulka 5 – Struktura rozvahy pro malé kapitálové společnosti v SRN

Tabulka 6 – Metody sestavení výkazu zisku a ztráty používané v SRN

Tabulka 7 – Srovnání oceňování nabytého laboratorního zařízení

Tabulka 8 – Účtování o pořízení majetku v ČR

Tabulka 9 – Účtování o pořízení majetku v SRN

Tabulka 10 – Výpočet odpisu pro první rok

Tabulka 11 – Zaúčtování odpisu v ČR

Tabulka 12 – Zaúčtování odpisu v SRN

Tabulka 13 – Účtování vyřazení laboratorního zařízení v ČR

Tabulka 14 – Účtování vyřazení laboratorního zařízení v SRN

Seznam použitých zkratk

ÚJ – účetní jednotka

ZoÚ – Zákon o účetnictví

ZDP – Zákon o dani z příjmu

VZZ – výkaz zisku a ztráty

DM – dlouhodobý majetek

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DFM – dlouhodobý finanční majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

HGB - Deutsches Handelsgesetzbuch

1 Úvod

Bakalářská práce si klade za hlavní cíl zhodnocení způsobu účtování a vykazování vybrané problematiky dle české a německé právní úpravy. Zaměřuje se na problematiku účtování a vykazování dlouhodobého majetku a odpisování v průběhu let.

Práce se věnuje teoretickému základu účetnictví v České republice a Spolkové republice Německo, upravujícím právním normám, rozdělení účetních jednotek a obecným zásadám využívaných v českém a německém účetnictví. Dále definuje dlouhodobý majetek v obou zemích Evropské unie, vymezuje nejen členění, zejména se ale zaměřuje hlavně na účetní a daňové odpisy a metody výpočtu.

Závěrečná práce definuje obecnou charakteristiku Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Podrobněji práce poskytuje informace o standardech týkající se problematiky dlouhodobého majetku, oceňování dlouhodobého majetku a charakteristice odpisů a jeho metodám.

Poslední kapitola práce pojednává o účtování dlouhodobého majetku ve vybrané účetní jednotce. Konkrétní příklad ukazuje odlišnosti účtování pořízení laboratorního stroje využívaného k laboratorní diagnostice, odpisů a následném vyřazení z evidence, a to nejprve, jak by bylo účtováno v České republice a v Německu. Praktická část poukazuje na rozdíly v oceňování a metodách výpočtu lineárních odpisů v obou evropských zemích a dle IAS.

Závěrem práce jsou zobrazeny rozdíly účtování a vykazování dlouhodobého majetku v České republice a Spolkové republice Německo dle platných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíle práce

Hlavním cílem práce je srovnání účtování a vykazování dlouhodobého majetku v České republice a Spolkové republice Německo dle platných právních norem a ukázat problematiku na konkrétním příkladu v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

V teoretické části práce jsou specifikovány rozdíly obou účetních systémů, jejich právní legislativa, podrobněji popsána vybraná problematika a IFRS/IAS týkající se dlouhodobého majetku. Účetní systémy jsou popsány zejména dle právní legislativy obou zemí. Dílčím cílem práce je přiblížit účtování a vykazování dlouhodobého majetku a jeho odpisování v ČR a Německu, kterému se věnuje druhá část vypracované bakalářské práce.

2.2 Metodika

Na základě prostudované odborné literatury a právních předpisů je sestaven teoretický základ vybraného problému dlouhodobého majetku účetního výkaznictví v různých zemích EU. V praktické části práce bude vybraný problém účtování a vykazování dlouhodobého majetku zobrazen na příkladu u společnosti NEXTCLINICS. Současně budou zobrazeny rozdíly účtování a vykazování v České republice a ve Spolkové republice Německo. Následně budou formulovány závěry práce.

Praktická část poukazuje na odlišnosti v účtování na konkrétním příkladu ve společnosti NEXTCLINICS Czech a.s., která působí v oblasti zdravotní péče v několika evropských zemích. Praktická část se věnuje souvislému účtování dlouhodobého majetku přes pořízení, odpisy a vyřazení v české účetní jednotce a jak by bylo zaúčtováno, pokud by společnost byla německou účetní jednotkou.

3 Teoretická východiska

3.1 Charakteristika účetnictví v České republice

Účetnictví je písemné zaznamenávání informací o hospodářských jevech podniku, a to v peněžních jednotkách. (Štohl, Klička, 2017)

Účetní jednotky (dále také „ÚJ“) mají povinnost vést účetnictví jako soustavu účetních záznamů a pouze za jednu účetní jednotku jako celek v českém jazyce a českých korunách. (§4 Zákona č. 563/1991 Sb., 2022)

Účetní systém se rozlišuje dle funkce a určení informací zjišťovaných v podniku na:

- finanční účetnictví
- a manažerské účetnictví. (Finanční vs. manažerské účetnictví, 2011)

Finanční účetnictví sleduje informace o ÚJ jako celku a o jeho vztazích k okolí. Hlavním cílem je poskytnout věrný a poctivý obraz o majetkové a finanční situaci, pojetí nákladů a o výsledku hospodaření. Finanční účetnictví zachycuje finanční události ve vymezeném časovém období. (Finanční účetnictví, 2022)

Manažerské účetnictví je hodnotové pojetí nákladů, poskytuje finanční i nefinanční rozhodovací informace manažerům a řeší pouze individuální potřeby podniku. Může být označováno také jako finanční řízení firmy nebo reporting. Hlavní činnosti manažerského účetnictví jsou řízení nákladů, kalkulace a rozpočetnictví. (Petřík, 2009)

3.1.1 Právní úprava účetnictví

Účetnictví v ČR je regulováno Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále také „ZoÚ“), jehož předkladatelem je Ministerstvo financí. Zákon o účetnictví stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu. K ZoÚ existují normy upravující prováděcí vyhlášky Ministerstva financí České republiky.

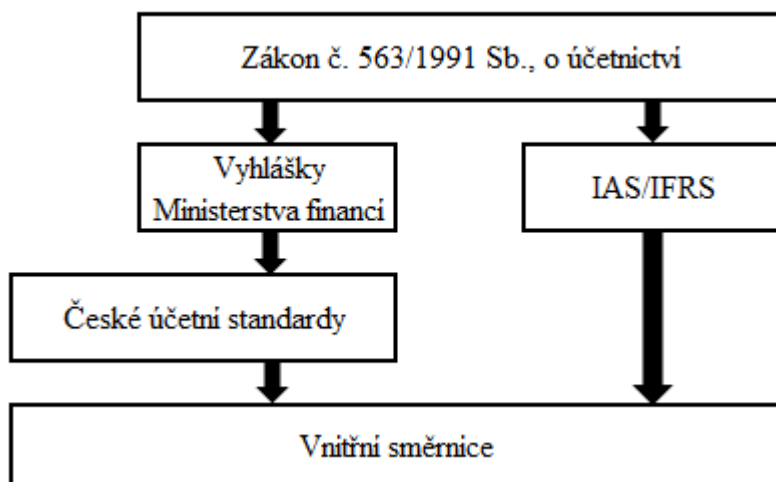
Aby ÚJ dosáhla srovnatelnosti účetních závěrek v celosvětovém rozsahu, musí se řídit Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, anglicky International Financial Reporting Standards (dále také „IFRS“). Jedná se o zásady primárně zaměřené na sestavování finančních výkazů předkládaných uživatelům, zejména investorům, věřitelům – poskytovatelům zápůjčního kapitálu a ostatním věřitelům. Využití je založeno na zákonné povinnosti, na základě rozhodnutí Evropské komise, tak i jednotlivými národními legislativními úpravami. IFRS vydává Rada pro mezinárodní účetní standardy. (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, 2022)

Podrobněji se různými oblastmi účetnictví zabývají České účetní standardy (dále také „ČÚS“), které navazují na ZoÚ a Vyhlášky Ministerstva financí k ZoÚ. ČÚS upravují účetní postupy a metody pro vedení finančního účetnictví a sestavování účetních závěrek.

Dále se právní legislativa řídí předpisy, využívající ÚJ, jako je Občanský zákoník, Zákon o obchodních korporacích, daňové zákony, pojišťovací zákony aj.

V právních předpisech jsou určena pouze obecná pravidla a ÚJ si tato pravidla sama upřesňuje ve svých vnitřních normách. ÚJ si stanovuje vnitropodnikové směrnice, které musí být aplikovatelné na zákonné předpisy. Vnitřní směrnice upravují metodický postup jednotlivých činností hospodářských operací a stanovuje osoby oprávněné k výkonu těchto činností. (<https://www.oalib.cz/openschool/mod/book/tool/print/index.php?id=1609>)

Obrázek 1 - Právní úprava účetnictví ČR



Zdroj: Štohl, 2017 (vlastní zpracování)

Právní předpis nižší právní síly pak nemůže jít ve svých požadavcích na účetní jednotky, které se tímto předpisem musí řídit, nad rámec právního předpisu s vyšší právní silou. (Právní úprava účetnictví v České republice, 2022)

3.1.2 Předmět, význam a funkce účetnictví

Předmětem účetnictví je zaznamenávání stavu aktiv a pasiv, nákladů a výnosů a s tím spojené zjištění výsledku hospodaření.

Účetnictví plní tyto základní funkce:

- informační, která slouží pro potřeby podnikatele a informuje ho o průběhu jeho hospodaření,
- důkazní při vedení sporů při uznávání a ochraně práv,
- rozhodovací funkce poskytuje informace pro rozhodování a řízení podniku, kde na základě těchto informací řídicí pracovníci rozhodují o budoucnosti firmy. (Štohl, Klička, 2017)

Mezi dvě poslední funkce účetnictví spadá zjištění informací pro daňové účely, a s tím související vyměření daňových povinností, a kontrola stavu majetku a hospodaření dle údajů v účetnictví. (Štohl, Klička, 2017)

Účetním obdobím je 12 po sobě jdoucích měsíců a může se buď shodovat s kalendářním rokem nebo se jedná o rok hospodářský, který začíná prvním dnem jiného měsíce, než je leden.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, stanovuje, že účetními jednotkami jsou jednotky, které mají povinnost vést účetnictví. Mezi tyto jednotky patří:

- právnické osoby (PO), které mají sídlo na území České republiky,
- fyzické osoby (FO), které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat, podle zákona o DPH (zákon č. 235/2004 Sb.), přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč
- a ostatní fyzické osoby, jež vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí. (Štohl, Klička, 2017)

Další účetní jednotky jsou popsány v § 1 odst. 2 Zákona o účetnictví.

3.1.3 Kategorizace účetních jednotek

Účetní jednotky se dělí do kategorií mikro, malé, střední a velké. Rozhodujícími kritérii je výše aktiv netto hodnotě, roční úhrn čistého obratu a průměrný počet zaměstnanců. ÚJ jsou rozdělovány na základě překročení alespoň dvou ze tří kritérií k rozvahovému dni. Mikro a malé účetní jednotky nemusí být provádět audit a nemají povinnost sestavovat a zveřejňovat výkaz zisku a ztrát, cashflow a výroční zprávy.

Tabulka 1 - Kategorizace účetních jednotek

Kategorie	K rozvahovému dni	Aktiva	Obrat	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka	Nepřekračuje alespoň dvě z kritérií	9 mil. Kč	18 mil. Kč	10
Malá účetní jednotka	Nepřekračuje alespoň dvě z kritérií	100 mil. Kč	200 mil. Kč	50
Střední účetní jednotka	Nepřekračuje alespoň dvě z kritérií	500 mil. Kč	1 000 mil. Kč	250
Velká účetní jednotka	Překračuje alespoň dvě z kritérií	500 mil. Kč	1 000 mil. Kč	250

Zdroj: Kategorizace účetních jednotek a jejich povinnosti, 2020

Podle zákona o účetnictví mohou účetní jednotky vést buď klasické podvojně účetnictví v plném nebo ve zjednodušeném rozsahu podle § 9 odst. 3 ZoÚ, nebo nově od 1. ledna 2016 jednoduché účetnictví podle §1f ZoÚ za splnění daných podmínek. (Harabišová, 2017)

Jednoduché účetnictví mohou vést jednotky, které:

- nejsou plátcem daně z přidané hodnoty,
- jejíž celkové příjmy za předchozí účetní období nepřesáhly 3 000 000 Kč
- a úhrn majetku z přehledu o majetku a závazcích nepřesahuje 3 000 000 Kč. (Pilařová, 2016)

Jednoduché účetnictví je určeno jen pro několik nevýdělečných organizací, a to pouze pro tyto jednotky: spolky, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů, církve, honební společenstva. (Martínková, 2015)

Jednotky vedoucí jednoduché účetnictví neuplatňují zásadu opatrnosti, jelikož neúčtují o účetních odpisech, ale jen o daňových, opravných položkách a účetních rezervách. Jde o vyčíslení rozdílu mezi příjmy a výdaji. (Štohl, Klička, 2017)

Podvojně účetnictví zachycuje každou účetní položku na dvou účtech (jednou na straně Má dáti a jednou na straně Dal). Jde o vedení účtů, jehož předmětem je vyčíslení rozdílu výnosů a nákladů. Hospodářský výsledek se zjišťuje současně ve výsledovce a v rozvaze. (Chválová, 2018)

Vést podvojně účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, pokud dále není stanoveno jinak, může účetní jednotka, pokud:

- tak u příspěvkové organizace rozhodne její zřizovatel, nebo
- je malou účetní jednotkou nebo mikro účetní jednotkou a nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. (§13a Zákon č. 563/1991 Sb., 2022)

ÚJ, které se rozhodnou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, sestavují účtový rozvrh, v němž mohou uvést syntetické účty pouze na úrovni účtových skupin a mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize. Tyto ÚJ sestavují účetní závěrku v rozsahu stanoveném pro jednotlivé skupiny, jež jsou regulovány prováděcím právním předpisem. (Štohl, Klička, 2017)

Vedení podvojněho účetnictví v plném rozsahu se týká právnických osob se sídlem v ČR a zahraniční osoby, pokud provozují podnikání, či jinou činnost na území ČR. (§9 Zákon č. 563/1991 Sb., 2022)

3.1.4 Účetní zásady

V českém účetnictví musí účetní jednotka dodržovat 6 základních zásad. Tyto zásady slouží k tomu, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz majetku a závazků. Jsou to pravidla, která se musí účetní jednotka dodržovat při vedení účetnictví a zpracování účetní závěrky. V České republice jsou uplatňovány tyto zásady:

- **Zásada bilanční kontinuity** se zabývá problematikou návaznosti jednotlivých účetních období, aby se konečné a počáteční zůstatky aktiv a pasiv shodovaly.
- **Zásada věcné a časové souvislosti**, také nazýváno jako aktuální princip, je zásada, jež nařizuje používat účty časového rozlišení, aby účetní jednotka účtovala o případech k příslušnému účetnímu období.
- **Zásada stálosti účetních metod**, jak již vyplývá z názvu, účetní jednotka nesmí měnit účetní metody, např. odpisování, oceňování, v průběhu ani mezi jednotlivými účetními období.
- **Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti** je pravidlo, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz finanční situace účetní jednotky. (§ 7 odst. 1 Zákon č. 563/1991 Sb.)
- **Zásada přednosti obsahu před formou**, kdy obsah účetních informací má bezprostřední přednost před formou.

- **Zásada zákazu kompenzace** nebo vzájemného vyrovnání. Tato zásada platí pro účtování případů na příslušné strany účtů (Má dáti / Dal). Nelze vzájemně vyrovnávat strany účtů nákladů a výnosů nebo kompenzovat strany aktiv a pasiv. Výjimka platí např. u vzájemného zápočtu, u rozdílů zjištěných při inventarizaci a doměrků a vratek z daní z příjmů, z nepřímých daní a poplatků. (Hauzarová, 2017)

3.1.5 Základní principy účetnictví

Kromě účetních zásad se ÚJ musí řídit principy účetnictví. Tyto principy jsou základní podmínkou průkaznosti. Mezi základy principy patří:

- **Princip dokumentace**, který stanovuje, že každé účetní operaci náleží účetní doklad, který musí splňovat určité náležitosti, aby mohl být zaúčtován, a to např. označení účetního dokladu, popis účetního případu, peněžní částka, datum vyhotovení účetního dokladu, datum uskutečnění hospodářské operace, a podpisy odpovědných osob. (Štohl, Klička, 2017)
- **Bilanční princip**, jenž spočívá v tom, že součet aktiv se vždy rovná součtu pasiv.
- **Podvojnost a souvztažnost účetních zápisů**, což znamená, že každá operace musí být zaznamenána na stranách dvou účtů ve stejné výši – jednou na straně Má dáti (dále také jako „MD“) a jednou na straně Dal (dále také jako „D“). (Hauzarová, 2017)

3.1.6 Účetní závěrka

Účetní závěrka představuje finále účetních operací, kdy je k určitému datu zachycen stav majetku účetní jednoty, vykázán její výsledek hospodaření, tok peněžních prostředků za určený časový interval. Současně jsou zdokumentovány významné události, které se uskutečnily v průběhu účetního období a komentovány skutečnosti mající podstatný dopad na majetkovou a finanční situaci firmy a její hospodářský výsledek. (Březinová, 2001)

Účetní závěrka představuje soubor z účetních výkazů, a to z rozvahy, výkazu zisku a ztráty, příloh k účetní závěrce, přehledu o peněžních tocích neboli cashflow a přehledu o změnách vlastního kapitálu. (§18 Zákon č. 563/1991 Sb., 2022)

Rozvaha je základním výkazem podniku. Rozvaha informuje o tom, jaký majetek účetní jednotka vlastní a z jakých zdrojů je tento majetek financován. V rozvaze musí platit tzv. bilanční rovnice, tj. součet aktiv se rovná součtu pasiv. (Knápková, 2017)

Záhlaví rozvahy je sestaveno z označení, kde náklady jsou abecedně a výnosy římskými číslicemi, dále z textu, čísla řádku a srovnáním mezi běžným a účetním obdobím. Hodnotové údaje se zapisují do 4 sloupců, a to:

- brutto hodnota, tj. hodnota nesnížená o oprávkou a opravné položky,
- korekce, tj. hodnota oprávek a opravných položek, vždy uvedená s minusem,
- netto, který představuje rozdíl mezi sloupcem brutto a korekcí,
- netto minulého období. (Štohl, Klička, 2017)

Tabulka 2 – Struktura rozvahy ve zkráceném rozsahu v ČR

Označení		AKTIVA
A.		Pohledávky za upsaný základní kapitál
B.		Dlouhodobý majetek
	I.	Dlouhodobý nehmotný majetek
	II.	Dlouhodobý hmotný majetek
	III.	Dlouhodobý finanční majetek
C.		Oběžná aktiva
	I.	Zásoby
	II.	Pohledávky
	III.	Krátkodobý finanční majetek
	IV.	Peněžní prostředky
D.		Časové rozlišení aktiv
		PASIVA
A.		Vlastní kapitál
	I.	Základní kapitál
	II.	Ážio a kapitálové fondy
	III.	Fondy ze zisku
	IV.	Výsledek hospodaření minulých let
	V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období
	VI.	Rozhodnutí o zálohové výplatě podílů na zisku
B+C		Cizí zdroje
B.		Rezervy
C.		Dluhy
	I.	Dlouhodobé dluhy
	II.	Krátkodobé dluhy
D.		Časové rozlišení pasiv

Zdroj: Štohl, 2021 (vlastní zpracování)

Výkaz zisků a ztráty (dále také „VZZ“) informuje o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření účetní jednotky. Může být sestavován v druhovém nebo účelovém členění, avšak více využívané je členění druhové. Oproti rozvaze, kde jsou pasiva a aktiva rozdělena, se ve VZZ výnosy a náklady prolínají. Výnosy se označují římskými číslicemi, náklady velkými písmeny latinské abecedy. (Štohl, Klička 2017)

Přehledem o peněžních tocích neboli cashflow se rozumí příjmy a výdaje peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Nemusí jít vždy o pohyb peněz, ale jde také o pohyb likvidního finančního majetku. (Kučerová, 2011)

Cashflow se sleduje dvěma metodami, přímou a nepřímou. Přímá metoda sleduje napřímo přírůstky a úbytky na základě účetních dokladů. U nepřímé metody se sleduje výsledek hospodaření, ke kterému se přičítají a odečítají položky, které mají na výsledek hospodaření vliv. (Štohl, Klička 2017)

Obrázek 2 - Vzájemné vazby mezi účetními výkazy



Zdroje: Březinová, 2001 (vlastní zpracování)

Přehled o změnách vlastního kapitálu povinně sestavují střední a velké ÚJ. Přehled o změnách vlastního kapitálu informuje o změnách struktury vlastního kapitálu mezi dvěma účetními obdobími. (Štohl, Klička, 2017)

Účetní závěrku ÚJ sestavují buď ve zjednodušeném nebo plném rozsahu. Zjednodušenou účetní závěrku sestavují mikro, malé ÚJ a nemusí obsahovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Závěrku v plném rozsahu sestavují střední nebo velké ÚJ, mají ji povinnost zveřejnit a mají povinnost ověření auditorem. Při povinném auditu musí všechny účetní jednotky sestavit výkazy v plném rozsahu bez výjimky. (Martínková, 2016)

Ověření účetní závěrky auditorem platí pro všechny střední a velké ÚJ (s výjimkou ÚJ, které nejsou subjekty veřejného zájmu), pro malé ÚJ, které jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy, pokud překročily nebo dosáhly alespoň jedno z níže uvedených kritérií:

- aktiva celkem 40 000 000 Kč (netto hodnota),
- roční čistý obrat 80 000 000 Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

Ostatní malé ÚJ, které překročily minimálně dvě kritéria z výše uvedených v předchozím účetním období. (§20 Zákon č. 563/1991 Sb., 2022)

Mezi druhy účetních závěrek se řadí:

- **Řádná účetní závěrka**, která se sestavuje k poslednímu dni účetního období.
- **Mimořádná účetní závěrka**, ta se sestavuje např. ke dni ukončení činnosti.
- **Mezitímní účetní závěrka**, jež sestavují ÚJ v případě, kdy to vyžadují zvláštní právní předpisy, v průběhu účetního období a k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne. (Březinová, 2001). Zákon č. 90/2012 Sb. Zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) se provádí mezitímní účetní závěrka v případě rozhodnutí o zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů.

- **Konsolidovaná účetní závěrka** se sestavuje za skupinu kapitálově provázaných podniků metodou konsolidace podle zákona o účetnictví. Je třeba agregovat údaje o majetku, finanční situaci a hospodářském výsledku a eliminovat všechny vztahy, které neodpovídají účetním zásadám při pohledu na konsolidační celek. (Harna, 1996)

3.2 Dlouhodobý majetek dle české účetní legislativy

Dlouhodobý majetek náleží do účtové třídy 0 – Dlouhodobý majetek a dále se dělí na:

- Dlouhodobý nehmotný majetek (dále také „DNM“),
- Dlouhodobý hmotný majetek (dále také „DHM“),
- Dlouhodobý finanční majetek (dále také „DFM“).

3.2.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a v ocenění 60.000 Kč, pokud ÚJ nestanovila jinak. O DNM se účtuje do účetní skupiny 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek, který zahrnuje účty:

012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,

013 – Software,

014 – Ostatní ocenitelná práva,

015 – Goodwill,

016 – Povolenky na emise,

017 – Preferenční limity,

019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek. (Štohl, Klička, 2017)

Dále jde o drobný hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a ÚJ o tomto majetku neúčtovala jako DNM v účtové skupině 01, ale účtovala o něm do nákladů. Do DNM nepatří znalecké posudky, průzkumy trhu, návrhy propagačních a reklamních akcí, plány rozvoje, certifikace systémů jakosti, software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto softwaru nemohou fungovat. (Haas Kubátová, 2020)

3.2.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Mezi dlouhodobý hmotný majetek se zařazuje majetek, jehož vstupní cena u hmotných movitých věcí či souboru hmotných movitých věcí přesáhla 80.000 Kč (nově od roku 2021, dříve 40.000 Kč), pokud si ÚJ nestanovila vnitropodnikovou směrnicí jinak. Mezi výjimky patří pozemky a stavby, které jsou dlouhodobým majetkem bez ohledu na výši jejich ocenění. (Hauzarová, 2018)

Pro DHM jsou vyčleněny dvě účtové skupiny:

02 - Dlouhodobý majetek odpisovaný

021 – Stavby (bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti)

022 – Hmotné movité věci a jejich soubory

025 – Pěstitelské celky trvalých porostů

026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny

027 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

029 – Jiný dlouhodobý majetek

- 03 - Dlouhodobý majetek neodpisovaný
- 031 – Pozemky (bez ohledu na výši ocenění)
- 032 – Umělecká díla a sbírky

Majetek z účtové skupiny 03 se neodpisuje, jelikož nezastarává a jeho hodnota se postupem času nesnižuje, nýbrž postupnými lety stoupá. (Hauzarová, 2018)

3.2.3 Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek je takový majetek, který firmě slouží déle než jeden rok, neslouží k provozní činnosti a jeho cílem je budoucí výnos. DFM není určen k užívání při běžné provozní činnosti. Do DFM patří zejména majetkové cenné papíry, dluhové cenné papíry, obchodní podíly, půjčky poskytnuté jiným subjektům se splatností delší než jeden rok nebo dlouhodobé termínované vklady peněžních prostředků s dobou splatnosti delší než rok. (Štohl, Klička, 2017)

O DFM se účtuje do účetní skupiny 06 – Dlouhodobý finanční majetek, ke které náleží účty:

- 061 - Podíly v ovládaných a řízených osobách
- 062 – Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 063 – Realizovatelné cenné papíry a podíly
- 065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 – Půjčky ovládaným a řízeným osobám a účetním jednotkám pod podstatným vlivem
- 067 – Ostatní půjčky
- 069 – Ostatní dlouhodobý finanční majetek (Štohl, Klička, 2017)

3.2.4 Způsoby pořízení a oceňování dlouhodobého majetku

Způsoby pořízení dlouhodobého majetku se řídí Českým účetním standardem č. 13, který stanovuje, že majetek lze pořídit:

- koupí,
- vytvořením vlastní činností,
- bezúplatným nabytím,
- vkladem společníka,
- přeražením z osobního užívání do podnikání,
- odkoupením, případně bezplatným převzetím po skončení finančního leasingu.

Oceňování dlouhodobého majetku se řídí Vyhláškou § 47, 48, která říká, že nabytí dlouhodobého majetku je možné třemi způsoby, a to:

- pořizovací cenou,
- vlastními náklady,
- reprodukční pořizovací cenou.

Oceňování pořizovací cenou

Tímto způsobem se oceňuje majetek pořízený za úplatu. Do této ceny patří cena pořízení a náklady související s jeho pořízením. Mezi vedlejší náklady se zahrnuje:

- doprava, montáž, clo;
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce;

- náklady související s uvedením předmětu do užívání;
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby;
- úroky z úvěru, pokud tak ÚJ rozhodne. (Štohl, Klička, 2017)

Součástí pořizovací ceny majetku ani technického zhodnocení nejsou:

- opravy a údržba,
- kurzové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
- náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- náklady na biologickou rekultivaci,
- náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání,
- v případě pozemku vykazovaného v položce „B.II.1.1. Pozemky“ náklady spojené s pořízením dlouhodobého hmotného majetku podle odstavce 1 vykazovaného v položkách „B.II.1.2. Stavby“, „B.II.4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů“ a „B.II.4.3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek“ podle § 7 odst. 6 písm. a). (Pokorná, 2021)

Technickým zhodnocením rozumíme zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav. (Kadlec, 2020)

Oceňování vlastními náklady

Tímto způsobem oceňujeme majetek, jenž byl vytvořen vlastní činností (ve vlastní režii). Vlastní náklady jsou veškeré přímé náklady a nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením DNM a DHM vlastní činností (výrobní režie), popřípadě nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku je dlouhodobé povahy (přesahuje období jednoho účetního období). (ČÚS č. 13, 2022)

Oceňování reprodukční pořizovací cenou

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, kterou byl majetek oceněn v době, kdy se o něm účtuje. Používá se zejména u majetku nabytého bez úplaty (darováním, přebytek zjištěný při inventarizaci) a majetku vytvořeného vlastní činností, pokud nelze zjistit vlastní náklady. (Haas Kubátová, 2019)

3.2.5 Odpisy dlouhodobého majetku

K vyjádření opotřebení dlouhodobého majetku se využívají odpisy. Odpisy představují peněžní vyjádření opotřebení majetku (morální či fyzické) za určitý časový úsek jeho využívání. Morální opotřebení dochází vlivem technického pokroku, nemá vliv na funkčnost, ale majetek technicky zaostává. Fyzické opotřebení je spojené s užíváním majetku (třením, špatným zacházením) nebo vlivem přírodních sil. (Kadlec, 2013)

Odpisy vyjadřují snížení hodnoty majetku, ale pro podnik jsou nákladem. Smyslem odpisů je rozložit pořizovací cenu jako náklad do více období, tudíž mají vliv po dobu odpisování na výsledek hospodaření. Odpisy se dělí na účetní a daňové.

Účetní odpisy

Účetní odpisy, jsou pro ÚJ povinné, představují reálné opotřebení majetku a slouží k přehledu o skutečné výši hodnoty majetku. Majetek se odpisuje na základě odpisového plánu, který nelze přerušit a doba odpisu nesmí být nižší než jeden rok. Účetní odpisy plní tyto funkce:

- nákladová, to znamená, že hodnota dlouhodobého majetku se přenáší do nákladů,
- strádací, jelikož se jednoduše strádají peněžní prostředky,
- oceňovací, která umožňuje reálné ocenění dlouhodobého majetku.

Výjimkou, která nemusí o účetních odpisech účtovat, jsou jednotky, které vedou daňovou evidenci. (Kadlec, 2013)

ÚJ dle odpisového plánu reálně odhaduje jakým způsobem, jak dlouho bude majetek používat a využívá k tomu metody odpisování. Mezi účetní metody patří lineární metoda, která patří mezi nejjednodušší. Odpisována je rovnoměrně vždy stejná částka. (Kališová, 2020)

Vzorec 1 – Lineární metoda odpisování

$$\text{Roční odpis} = \text{roční odpisová sazba v \%} * \text{pořizovací (vstupní) cena}$$

Zdroj: Dlouhodobý majetek, Unium.cz, 2020

Další metodou je nelineární metoda, která se dále člení na degresivní odpisy a progresivní odpisy. Degresivní odpisy mají sestupnou tendenci, jelikož se odpisuje stále stejné procento ze zůstatkové ceny (dále také „ZC“).

Vzorec 2 – Nelineární metoda odpisování – degresivní odpis

$$\text{Odpis} = \text{zůstatková cena} * \text{stálé procento}/100$$

$$\text{stálé procento} = 1 - n\text{-tá} \sqrt[n]{(\text{zbytková/pořizovací cena})} * 100$$

n – doba odpisování

Zdroj: Dlouhodobý majetek, Unium.cz, 2020

Progresivní odpisy jsou opakem degresivních odpisů, tj. mají vzestupnou tendenci a každý rok se výše odpisu zvyšuje.

Vzorec 3 – Nelineární metoda odpisování – progresivní odpis

$$A = PC * (i * (1+i)^n / ((1+i)^n - 1))$$

n – doba odpisování

i – úrok

A – odpis + úrok

Zdroj: Dlouhodobý majetek, Unium.cz, 2020

Poslední metodou odpisování je kombinovaná metoda, která je kombinací předchozích dvou metod, lineární a nelineární. (Dlouhodobý majetek, Unium.cz, 2020)

Daňové odpisy

Daňové odpisy nejsou pro ÚJ povinné, pokud je ale využívá, jsou daňově uznatelným nákladem u daně z příjmů za příslušné zdaňovací období. Daňové odpisy upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále také „ZDP“). Platí zde tzv. konvence poloviny roku, slouží pro výpočet základu daně a uvádějí se v priznání o dani z příjmů. Daňové odpisy se nezaznamenávají přímo do účetnictví, ale na karty majetku, a lze přerušit v průběhu odpisování. (Účetní vs. daňový odpis: v čem se liší a jak je spočítáte, 2020)

Z pohledu státu splňují odpisy fiskální funkci, kdy ovlivňují výši příjmů státního rozpočtu plynoucí z daně z příjmů. Pokud stát umožní zrychlené odpisování majetku, podpoří tím podnikatelskou aktivitu a tím i rozvoj celého národního hospodářství.

Dlouhodobý nehmotný majetek se odpisuje rovnoměrně bez přerušení, a to podílem mezi vstupní cenou a dobou sjednanou smlouvou. (Účetnictví pro podnikatele, 2020)

- Audiovizuální dílo – 18 měsíců
- Software, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – 36 měsíců
- Ostatní nehmotný majetek – 72 měsíců

Dlouhodobý hmotný majetek rozlišuje dvě metody daňového odpisování majetku, které stanovuje ZDP, a to rovnoměrné odpisy a zrychlené odpisy. Po zvolení metody ji nesmí ÚJ již změnit a musí ji dodržet po celou odpisování. U obou metod v prvním kroku nově pořízený dlouhodobý hmotný majetek ÚJ zařazuje do jedné ze šesti odpisových skupin podle § 30 ZDP, ke které je stanovena minimální doba odpisování. Majetek se odpisuje do výše vstupní ceny nebo, v případě technického zhodnocení, do výše zvýšené vstupní ceny. Daňové odpisy, rovnoměrné i zrychlené, zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

Tabulka 3 – Odpisové skupiny

Skupiny	Doba odpisování	Příklady odpisovaného majetku
1	3 roky	počítače, kancelářské vybavení
2	5 let	čerpadla, osobní auta
3	10 let	výtahy, klimatizace
4	20 let	budovy ze dřeva a plastů, komíny
5	30 let	silnice, budovy kromě těch ve 4. a 6. skupině
6	50 let	budovy hotelů, administrativní budovy, domy

Zdroj: Příloha č. 1 k Zákonu č. 586/1992 Sb., 2022 (vlastní zpracování)

Při rovnoměrných odpisech jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny maximální roční odpisové sazby dle § 31 odst. 1 ZDP. (Kadlec, 2013) Odpisové sazby jsou uvedeny v příloze č. 1.

Rovnoměrnými odpisy se každý rok odpisuje stejná částka, s výjimkou prvního roku, pro které jsou stanovené odlišné sazby. (Money.cz, 2020) V některých případech si odpisy můžeme zvýšit o 10 %, a to u poplatníků, kteří jsou prvními vlastníky majetků ve skupinách 1 až 3, 15 % u poplatníků, kteří jsou prvními vlastníky zařízení pro čištění a úpravu vod, nebo 20 % u poplatníků s převážně zemědělskou a lesní výrobou. (Kadlec, 2013)

Vzorec 4 – Rovnoměrné odpisování

$$\text{Odpisování pro první rok: roční odpis} = (\text{pořizovací cena} \times \text{odpisová sazba v 1. roce}) / 100$$

$$\text{Odpisování pro další roky: roční odpis} = (\text{pořizovací cena} \times \text{roční odpisová sazba}) / 100$$

Zdroj: Kadlec, 2013

Při zrychlených odpisech jsou přiřazeny odpisovým skupinám koeficienty, který se volí podle roku odpisování, viz příloha č. 2. V prvním roce odepisování se odpis opět může za specifických podmínek zvýšit o 20 %, 15 % nebo 10 %, jako u odpisů rovnoměrných. (Kadlec, 2013)

Vzorec 5 – Zrychlené odpisování

$$\text{první rok odpisování} = \text{vstupní cena} / \text{koeficient pro první rok}$$

$$\text{další roky odpisování} = 2x \text{ zůstatková cena} / (\text{koeficient v dalších letech} - \text{počet let odpisování})$$

Zdroj: Kadlec, 2013

3.2.6 Vyřazení dlouhodobého majetku

Vyřazení hmotného majetku se děje v zásadě následujícími způsoby:

- likvidací a to:
 - dobrovolnou po skončení doby odepisování;
 - dobrovolnou před skončením doby odepisování;
 - v důsledku škod.
- prodejem,
- darováním. (Štohl, 2018)

3.3 Charakteristika účetnictví v SRN

Německé účetnictví je, stejně jako v České republice, typem kontinentálním, kde na účetní standardy mají výlučný vliv daňové předpisy a obchodní právo. (Kovanicová, 2004)

3.3.1 Právní úprava účetnictví

Účetnictví ve Spolkové republice Německo je upraveno knihou Deutsches Handelsgesetzbuch (dále také „HGB“), česky Obchodní zákoník, paragrafy 238 - 342. (Trytko, 2013) Tyto právní normy stanovují účetní pravidla a zvyklosti pro vedení finančního účetnictví a výkaznictví, principy řádného účtování. Tato pravidla platí pro všechny právní formy účetních jednotek a vztahují se na všechny ekonomické subjekty, které jsou podle příslušných ustanovení obchodního práva považovány za podnikatele. (Sofronová, 2010)

Stejně jako v České republice se v Německu musí ÚJ řídit Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, aby dosáhly srovnatelnosti finančních výkazů účetních závěrek.

Dále se účetnictví v Německu řídí:

- Zákonem o daních z příjmů,
- nařízenými soudů a ostatními úředními rozhodnutími,
- Německými účetními standardy,
- doporučeními Institutu auditorů a ostatních institucí. (Balíčková, 2013)

3.3.2 Kategorizace účetních jednotek

Deutsches Handelsgesetzbuch, německý obchodní zákoník, §267 dělí společnosti do kategorií velké, střední a malé kapitálové společnosti. Rozhodujícími kritérii jsou tržby, bilanční suma a průměrný počet zaměstnanců. Zařazení do níže uvedených skupin je určeno splněním alespoň dvou ze tří uvedených kritérií k datu roční účetní závěrky ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích. (Vaněk, 2010)

Tabulka 4 - Kategorizace účetních jednotek v SRN

Kategorie	Bilanční suma (Bilanzsumme) Miliony EUR	Tržby (Umsatzerlöse) Miliony EUR	Průměrný počet zaměstnanců (Beschäftigte im Jahresdurchschnitt)
Malé kapitálové společnosti (Kleine kapitalgesellschaften)	≤ 4,84	≤ 9,68	≤ 50
Středně velké kapitálové společnosti (Mittelgrosse kapitalgesellschaften)	4,85– 19,25	9,69 – 38,5	51 – 250
Velké kapitálové společnosti (Grosse kapitalgesellschaften)	> 19,25	> 38,5	> 250

Zdroj: Vaněk, 2010

Zařazení ÚJ do jednotlivých kategorií má vliv na to:

- zda společnosti mají povinný audit roční účetní závěrky,

- v jaké formě a rozsahu zveřejňují údaje z roční účetní závěrky,
- v jakém rozsahu musí být účetní závěrka sestavena. (Vaněk, 2010)

3.3.3 Účetní závěrka

Účetní závěrka představuje soubor z účetních výkazů, které jsou sestavovány na konci účetního období v plném či zjednodušeném rozsahu. Rozsah účetní závěrky určuje kategorizace účetních jednotek. Malá účetní jednotka je ze zákona povinna vypracovat roční účetní závěrku během šesti měsíců následujících po ukončení předchozího účetního období. Střední a velké kapitálové společnosti jsou povinny zpracovat účetní závěrku o tři měsíce dřív. (Vaněk, 2010)

V rámci účetní závěrky v SRN se sestavují účetní a finanční výkazy:

- Rozvaha („die Bilanz“),
- Výkaz zisku a ztrát („die Gewinn und Verlustrechnung“),
- Přílohy („der Anhang“),
- Situační zprávy („der Lagerbericht“) (neplatí pro malé kapitálové společnosti). (Vaněk, 2010)

Jednotky, které sestavují konsolidovanou účetní závěrku, jsou povinny vypracovat, kromě výše zmíněných, tyto finanční výkazy:

- Cash-flow („die Kapitalflussrechnung“),
- Výkaz změn vlastního kapitálu („der Konzerneigenkapitalspiegel“),
- Výkaz o segmentech („die Segmentberichterstattung“). (Vaněk, 2010)

Právní norma zabývající se strukturou a obsahem rozvahy je HGB § 266. Rozvaha se sestavuje v plném nebo zkráceném rozsahu. Pro malé kapitálové společnosti platí sestavovat rozvahu ve zkráceném rozsahu, pouze do druhé úrovně, tj. písmena a římské číslice, střední a velké kapitálové společnosti mají povinnost plného rozsahu, a to přesnějšího členění ve třetí úrovni. Detailní struktura rozvahy je definována v § 266 odst. 2 a 3. (Deutsches Handelsgesetzbuch §266)

Dle § 247 německého obchodního zákoníku musí rozvaha obsahovat na straně aktiv dlouhodobý majetek, oběžný majetek. Na straně pasiv vlastní kapitál, závazky, časové rozlišení a výnosy příštích období. V obchodním zákoníku chybí charakteristika aktiv a pasiv, věnuje se pouze položkám, které se do aktiv a pasiv zahrnují. Rozvaha obsahuje údaje o položkách běžného účetního roku oproti roku předešlému. (§247 Deutsches Handelsgesetzbuch, 2022)

Tabulka 5 – Struktura rozvahy pro malé kapitálové společnosti v SRN

Označení		AKTIVA
A.		Stálá aktiva
	I.	Nehmotný dlouhodobý majetek
	II.	Hmotný dlouhodobý majetek
	III.	Finanční aktiva
B.		Oběžná aktiva
	I.	Zásoby
	II.	Pohledávky a ostatní majetek
	III.	Cenné papíry
	IV.	Pokladna, banka, zůstatky úvěrových institucí, šeky
C.		Časové rozlišení
D.		Odložené daňové pohledávky
E.		Aktivní rozdíl ze zúčtování majetku
		PASIVA
A.	I.	Základní kapitál
	II.	Kapitálové fondy
	III.	Nerozdělený zisk/ztráta
	IV.	Převod zisku/ztráty do dalšího období
	V.	Čistý zisk/ztráta za rok
B.		Rezervy
C.		Závazky
D.		Časové rozlišení
E.		Odložené daňové závazky

Zdroj: §266 Deutsches Handelsgesetzbuch, 2022 (vlastní zpracování)

Výkaz zisku a ztrát se sestavuje v souladu s metodou výnosových a nákladových druhů (tzv. „Gewinn und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren“ nebo dle jednotlivých okruhů činnosti ve vztahu k docilovanému obratu (tzv. „Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren“). První metoda vykazuje náklady v jednom řádku výkazu zisku a ztráty, druhá metoda se řídí nákladovým druhem k příslušnému druhu činnosti. Strukturu a obsah VZZ stanovuje HGB §275. (Vaněk, 2010)

Tabulka 6 – Metody sestavení výkazu zisku a ztráty používané v SRN

Ozn.	Struktura výkazu zisku a ztráty dle tzv. Gesamtkostenverfahren	Struktura výkazu zisku a ztráty dle tzv. Umsatzkostenverfahren
1	Tržby	Tržby
2	Zvýšení nebo snížení NV a hotových výrobků	Výrobní náklady z prodeje služeb
3	Aktivace ostatních vlastních výkonů	Hrubý zisk z prodeje
4	Ostatní provozní výnosy	Marketingové náklady
5	Náklady na materiál	Správní a režijní náklady
6	Osobní náklady	Ostatní provozní výnosy
7	Odpisy	Ostatní provozní náklady
8	Ostatní provozní náklady	Výnosy z investic
9	Výnosy z investic	Výnosy z ostatních cenných papírů a zápůjček finančních aktiv
10	Výnosy z ostatních cenných papírů a zápůjček finančních aktiv	Ostatní úroky a podobné výnosy
11	Ostatní úroky a podobné výnosy	Odpisy finančních aktiv a obchodovatelných CP
12	Odpisy finančních aktiv a obchodovatelných CP	Ostatní úroky a podobné náklady
13	Ostatní úroky a podobné náklady	Daň z příjmů a výnosů
14	Daň z příjmů a výnosů	Zisk po zdanění
15	Zisk po zdanění	Ostatní daně
16	Ostatní daně	Čistý zisk / ztráta za rok
17	Čistý zisk / ztráta za rok	

Zdroj: §275 Deutsches Handelsgesetzbuch, 2022 (vlastní zpracování)

3.4 Charakteristika dlouhodobého majetku v SRN

HGB §247 definuje dlouhodobý majetek jako majetek, který je určen k trvalému užívání a slouží pro obchodní operace. Dlouhodobý majetek není dále zpracováván a není zahrnut do procesu poskytování služeb. (Coenenberg, 2009)

Dlouhodobý majetek se v Německu dělí obdobně jako v ČR, a to na:

- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý nehmotný majetek,
- finanční aktiva.

Na rozdíl od České republiky, není v SRN určena hranice doby používání a nezáleží na výši vstupní ceny. (Sofronová, 2010)

Dlouhodobý majetek je vykazován ve výši pořizovacích nebo vlastních nákladů snížené o odpisy. (Trytko, 2013)

3.4.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek se v rozvaze vyazuje na straně aktiv. Je tříděn dle likvidity majetku, tj. dle schopnosti majetku se přeměnit na peníze. Nejjednodušší pozice k prodeji je na posledním místě. (Coenenberg, 2009)

Německý obchodní zákoník § 266 člení dlouhodobý hmotný majetek na 4 podskupiny:

- pozemky a stavby, stavební pronájmy a vlastnictví bytů,
- strojní zařízení a vybavení (zařízení přímo související s výrobou),
- ostatní zařízení, příslušenství a vybavení (zařízení nepřímo související s výrobou),
- zálohové platby a výstavby v pokroku (nedokončené výstavby, které musí společnost uvést v rozvaze). (§266 Deutsches Handelsgesetzbuch, 2022)

3.4.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

U dlouhodobého nehmotného majetku je důležité rozlišovat, zda majetek byl nabyt samotnou ÚJ nebo byl získán za úplatu třetími stranami. Majetek, který nebyl nabyt za úplatu, nelze vykázat jako dlouhodobý majetek. Je to např. software, který byl vytvořen společností ve vlastní režii. (Trytko, 2013)

Do nehmotného majetku se zařazuje:

- práva průmyslového vlastnictví vytvořená vlastními silami a podobná práva a hodnoty,
- interní organizační údaje,
- koncese získané za úplatu,
- licence, patenty na tato práva,
- goodwill. (Coenenberg, 2009)

3.4.3 Finanční aktiva

Finanční aktiva dle obchodního zákoníku zahrnuje všechna peněžní a nehmotná aktiva dlouhodobě používaná pro obchodní operace. Zejména to jsou:

- účasti ve společnosti (akcie, podíly v GmbH, obecné a komanditní vklady, účasti tichého společníka),
- podíly a úvěry v přidružených společnostech,
- cenné papíry dlouhodobých aktiv. (Coenenberg, 2009)

3.4.4 Oceňování majetku v SRN

Německý obchodní zákoník, §255 odst. 1, definuje pořizovací cenu jako náklady, které se vynakládají za účelem získání majetku a jeho uvedení do provozuschopného stavu, pokud se mohou přímo přiřadit k majetku. K pořizovacím nákladům patří i vedlejší náklady a dodatečné pořizovací náklady. (§255 odst. 1 Deutsches Handelsgesetzbuch, 2022)

Dlouhodobý majetek se oceňuje v SRN dvěma metodami, a to pořizovací cenou („Anschaffungskosten“) nebo vlastními náklady („Herstellungskosten“). (Vaněk, 2010)

Do pořizovací ceny majetku tedy patří cena nákupní a vedlejší náklady. Vedlejšími náklady se rozumí zejména náklady bezprostředně vynaložené v souvislosti s nákupem majetku, např. dopravné, clo, provize, spediční náklady, pojištění, montáž. (Vaněk, 2010)

Dle německého obchodního zákoníku §255 odst.2 je druhým způsobem ocenění majetku vlastními náklady. *Vlastní náklady jsou náklady vzniklé spotřebou materiálu a využitím*

služeb za účelem výroby, rozšířením nebo modernizací nového, resp. existujícího majetku. (§255 odst. 2 Deutsches Handelsgesetzbuch, 2022)

3.4.5 Odpisy dlouhodobého majetku

V případě dlouhodobých aktiv, jejichž použití je časově omezené, se pořizovací nebo výrobní náklady sníží odpisy a amortizací. Plán musí rozložit pořizovací nebo výrobní náklady na účetní období, ve kterých se očekává, že aktivum bude možné použít. (§253 odst. 3 Deutsches Handelsgesetzbuch, 2022)

Odpisy německý obchodní zákoník definuje jako spotřebu hodnoty majetku ve společnosti. Odpisy jsou upraveny právní normou §253 HGB. Výše odpisů v Německu závisí na pořizovacích a výrobních nákladech, metodě amortizace a délce životnosti majetku. Oficiální odpisovou tabulku životnosti majetku předepisuje Spolkové ministerstvo financí. Než se začne odepisovat majetek, po dodání nebo dokončení vlastní výrobou, musí být sestaven odpisový plán. V odpisovém plánu je stanovena metoda, kterou bude majetek odepisován. (Abschreibungen auf Anlagen, 2021)

Metod odpisování dlouhodobého majetku je několik:

- lineární metoda,
- degresivní metoda,
- odpisy související s výkonem,
- progresivní odpisy.

Některé z vyjmenovaných metod však nemusí být v některých případech povoleny z důvodů zákonných ustanovení.

Lineární metoda je nejjednodušší, nejvíce využívaná a je přípustná pro všechny odepisovatelná aktiva dlouhodobého majetku. Odpisy jsou rovnoměrně rozloženy mezi jednotlivé roky odpisování.

Vzorec 6 – Lineární metoda odpisování

$$\text{Výše odpisu} = \frac{\text{Pořizovací / výrobní náklady}}{\text{Životnost}}$$

Zdroj: Wild, 2021

Další metodou odpisování majetku je **degresivní metoda**. Odpisy s každým dalším rokem klesají, mají tzv. sestupnou tendenci. Tato metoda zahrnuje:

- geometricko-degresivní odpisy,
- aritmeticko-degresivní odpisy. (Abschreibungen auf Anlagen, 2021)

Prvním krokem geometricko-degresivních odpisů je výpočet odpisové sazby, která musí být nižší než dvojnásobek lineární odpisové sazby a nepřekročit 20 %, poté následuje výpočet odpisu ze zbytkové účetní hodnoty příslušného roku. (Wildt, 2021)

Vzorec 7 – Výpočet odpisové sazby geometricko-degresivních odpisů

$\text{Odpisová sazba} = \left(1 - n\sqrt[n]{\frac{K_t}{K_0}}\right) * 100$
n – doba životnosti K _t – zbytková hodnota K ₀ – reprodukční hodnota

Zdroj: Wild, 2021

Dalším krokem po výpočtu odpisové sazby je výpočet odpisu za příslušné období. Vypočítá se jako součin mezi odpisovou sazbou a zbytkovou účetní hodnotou za předchozí období.

Vzorec 8 – Výpočet geometricko-degresivních odpisů

$\text{Odpis za období } t = R_{t-1} * p$
t – období R – zbytková účetní hodnota p – odpisová sazba

Zdroj: Wild, 2021

Zbytková účetní hodnota je hodnota dlouhodobého majetku, která se objeví v rozvaze společnosti po provedení odpisu. Je to rozdíl mezi zbytkovou účetní hodnotou minulého období a současným odpisem.

Vzorec 9 – Výpočet nové zbytkové účetní hodnoty

$R_t = R_{t-1} - A_t$
R – zbytková účetní hodnota A – odpis

Zdroj: Wild, 2021

K výpočtu aritmetických degresivních odpisů je vytvořena aritmetická řada, která snižuje každý rok výši odpisu. Prvním krokem výpočtu je určit životnost majetku, dále výpočet faktoru sestupu (degrese), což je podíl mezi pořizovacími (nebo vlastními) náklady minus zbytková hodnota a součtem plánovaných let užívání majetku. Součet plánovaných let používání se vypočítá jako aritmetická posloupnost. (Wild, 2021)

Vzorec 10 – Výpočet faktoru sestupu

$\text{Degrese} = \frac{\text{Pořizovací (vlastní) náklady} - \text{zbytková hodnota}}{\frac{n * (n + 1)}{2}}$
--

Zdroj: Wild, 2021

Následuje výpočet ročního odpisu:

Vzorec 11 – Výpočet aritmeticko-degresivních odpisů

$Výše\ odpisu = d * (n - t + 1)$
d – faktor sestupu t – období n – doba životnosti

Zdroj: Wild, 2021

Další metodou odepisování majetku jsou **odpisy související s výkonem**. Tato metoda spočívá v měření výkonnosti majetku, a to např. u auta počet najetých kilometrů. (Abschreibungen auf Anlagen, 2021)

Poslední metodou jsou **progresivní odpisy**, které mají tzv. vzestupnou tendenci, což znamená, že každý rok se částka odpisu zvyšuje. Tato metoda je využívána nejméně. Dělí se stejně jako degresivní odpisy, na geometrické a aritmetické. Geometrické progresivní odpisy mají stejný výpočet jako geometrické degresivní odpisy, ale poté jsou odepisovány v opačném pořadí. V případě aritmetických progresivních odpisů se postupuje také stejně, jako u degresivních, rozdíl je pouze ve finálním výpočtu výše odpisu.

Vzorec 12 – Výpočet aritmeticko-progresivních odpisů

$Výše\ odpisu = p * k$
p – progrese k – rok odpisování

Zdroj: Wild, 2021

V SRN při použití degresivního odepisování lze přejít na lineární odepisování. V opačném případě nelze metody měnit. (Wild, 2021)

V SRN neexistují účty oprávek, účtuje se o odpisech přímo, a to na příslušném majetkovém účtu jako úbytek, tzv. odpisové náklady se zaúčtují proti zbytkové účetní hodnotě aktiva. (Balíčková, 2013)

3.5 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS/IAS

International Financial Reporting Standards (dále také „IFRS“), česky Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, jsou standardy, které upravují sestavování finančních výkazů účetní závěrky v různých zemích Evropské unie a mají za cíl jejich harmonizaci, srovnatelnost a transparentnost v celosvětovém rozsahu. Tyto standardy vydává a schvaluje Rada pro mezinárodní účetní standardy. Zemím EU jsou vydávány jako nařízení Evropské komise při Evropském parlamentu a Radě. (IAS/IFRS, 2016)

Účetní závěrka dle IFRS/IAS se řídí základními principy Koncepčního rámce. Koncepční rámec určuje cíle účetní závěrky, kvalitativní vlastnosti, položky a podmínky účetní závěrky, oceňování položek a pojetí a uchování vlastního kapitálu.

3.6 Dlouhodobý majetek dle IFRS/IAS

Dlouhodobý majetek se řídí zpravidla třemi standardy:

- IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení,
- IAS 38 Nehmotná aktiva,
- IAS 40 Investice do nemovitostí.

Dlouhodobý hmotný majetek se vykazuje v případě, kdy je pravděpodobné, že bude podniku v budoucnosti přinášet ekonomické užítky a pokud lze jeho cenu spolehlivě stanovit. Přecenění dlouhodobého majetku je možné v případě vykazování v pořizovací ceně snížené o oprávky nebo v reálné hodnotě. (Šrámková, 2012)

Dlouhodobý hmotný majetek se odúčtuje v případě, kdy je vyřazen nebo se neočekává, že bude podniku v budoucnosti přinášet ekonomické užítky. (Šrámková, 2012)

IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení definuje hmotná aktiva jako majetek, který ÚJ drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, za účelem pronájmu jiným osobám, nebo k administrativním účelům, a u kterých se zároveň očekává, že budou užívána déle než jedno účetní období. (IAS 16, 2020)

Tento standard se zabývá třemi hlavními otázkami:

- jaké jsou náklady na počáteční zaúčtování aktiva,
- ocenění aktiva po zaúčtování,
- způsob účtování následných výdajů a prodeje aktiva.

IAS 38 se zabývá veškerými dlouhodobými nehmotnými aktivy, která ÚJ vlastní. IAS 38 definuje nehmotné aktivum jako nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty. Jsou to zejména:

- vědecké nebo technické poznatky,
- navrhování a zavádění nových postupů,
- systémy,
- licence,
- duševní vlastnictví,
- znalost trhu a obchodní značky. (IAS 38, 2020)

3.6.1 Oceňování dlouhodobého majetku dle IFRS/IAS

Oceňování dlouhodobého majetku dle IFRS/IAS závisí na způsobu pořízení. Aktiva mohou být pořízena nákupem, vlastní výrobou, bezúplatně a zvláštním případem je pořízení aktiva směnou. (Dvořáková, 2013)

Položky dlouhodobého majetku (pozemky, budovy a zařízení, zkrátka veškerý dlouhodobý hmotný majetek, s výjimkou nemovitostí pozemků nebo staveb, které podnik pronajímá nebo je pořídil ze spekulativních důvodů) musí být vykázány jako aktivum, pokud splňuje definici a kritéria pro uznání v Konceptním rámci pro účetní výkaznictví. (IAS 16, 2020)

Konceptní rámec je nástroj pro regulaci oceňování aktiv a pasiv podniku. Základní báze pro ocenění jsou:

- historické náklady (ceny),
- běžné ceny,

- realizovatelná hodnota,
- současná hodnota. (IAS 38, 2020)

Dlouhodobý majetek se dle IFRS/IAS oceňuje cenou pořízení a vedlejšími pořizovacími náklady. Standard uvádí tyto příklady pořizovacích nákladů:

- nevratná cla a daně,
- náklady na dopravu,
- náklady na demontáž a přemístění aktiva a uvedení do původního stavu místa, kde je aktivum umístěno.
- náklady na zaměstnanecké požitky,
- náklady na přípravu místa,
- náklady na instalaci a montáž,
- náklady na testování správné funkce aktiva,
- odměny profesním specialistům. (IAS 16, 2020)

Do účetní hodnoty majetku IAS nezahrnují náklady na běžnou každodenní údržbu dané položky, např. mzdové náklady, spotřeba materiály. Tyto náklady jsou zachyceny ve výsledovce v okamžiku jejich vynaložení. Výjimku ale tvoří technické zhodnocení, které jednotka může zahrnout do účetní hodnoty položky. (IAS 16, 2020)

3.6.2 Odpisy dle IFRS/IAS

Každá položka musí být odpisována samostatně. ÚJ může odpisovat samostatně i komponenty položky, jejichž pořizovací náklady nejsou významnými ve srovnání s celkovými pořizovacími náklady položky.

Odpis účtovaný za období se zachycuje ve výsledovce. Odpisování aktiva se zahájí okamžikem, kdy je aktivum připravené k užívání a odpisuje se do výše ceny pořízení. Mezi odpisové metody patří lineární metoda, odpisy ze snižujícího se základu a výkonové odpisy. (IAS 16, 2020)

Lineární metoda odpisování je založená na čase. Vede ke konstantnímu odpisování aktiva po dobu jeho životnosti, za předpokladu, že jeho zbytková hodnota se nemění. Životnost aktiv není dle mezinárodních standardů předepsána, tuto dobu je třeba odhadnout dle technických parametrů majetku. (IAS 16, 2020)

Vzorec 13 – Lineární metoda dle IAS

$$\text{Roční odpis} = \frac{\text{Pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota aktiva}}{\text{Očekávaná doba životnosti aktiva}}$$

Zdroj: Ing. Müllerová, 2011 (vlastní zpracování)

Další metodou je **odpis ze snižujícího se základu**, která má sestupnou tendenci, tj. odpisy klesají po dobu použitelnosti. ÚJ si určí odpisovou sazbu, která je určitým násobkem lineární sazby, kterou je násobena zůstatková hodnota dlouhodobého majetku.

Výkonové odpisy jsou založené na očekávaném užití nebo množství výkonu, jenž ÚJ získá prostřednictvím daného majetku.

Vzorec 14 - Výkonové odpisy dle IAS

$$\text{Roční odpis} = \text{Odpisová sazba} * \text{množství produkce vyrobené za období}$$

$$\text{Odpisová sazba} = \frac{\text{Pořizovací cena} - \text{hodnota při vyřazení}}{\text{Odhadované množství produkce}}$$

Zdroj: Ing. Müllerová, 2011 (vlastní zpracování)

4 Praktická část práce

Praktická část bakalářské práce se věnuje účtování dlouhodobého majetku, konkrétně v akciové společnosti NEXTCLINICS Czech, a následné komparaci rozdílného účtování v zemích Evropské unie, v České republice a ve Spolkové republice Německo.

NEXCLINICS Czech a.s. je společnost, která poskytuje služby v oblasti zdravotní péče, a to zejména v oboru reprodukční medicíny, ambulantní péče, laboratorní diagnostice a preventivní péči o zdraví. Společnost vlastní soukromé kliniky, které využívají nejmodernější technologie a mají vlastní genetické laboratoře. Společnost NEXTCLINICS Czech a.s. působí na českém trhu od roku 2015 a její síť se neustále rozrůstá. Působí v několika evropských městech, například ve Veroně, Salzburgu, Valencii a samozřejmě v Praze.

4.1 Účtování dlouhodobého majetku v ČR a SRN

Tato kapitola se zaměřuje na účtování v České republice a jak by bylo zaúčtováno ve Spolkové republice Německo, pokud by byla společnost německou účetní jednotkou. Kapitola se věnuje účtování pořízení laboratorního zařízení, odpisů včetně výpočtu, a následnému vyřazení dlouhodobého majetku z evidence účetní jednotky.

4.1.1 Účtování pořízení

Účetní jednotka NEXTCLINICS Czech a.s. pořídila v roce 2021 nové laboratorní zařízení na kultivaci embryí dodavatelským způsobem. Celková cena kultivátoru byla stanovena na 1.200.000 Kč bez DPH, montáž činila 100.000 Kč bez DPH a doprava 40.000 Kč bez DPH. Aby mohla společnost laboratorní zařízení využívat, bylo potřeba zaškolení zaměstnance k provozu. Faktura za školení činila 29.000 Kč bez DPH.

V České republice, Německu i dle Mezinárodních standardů se pořizovací cena skládá z ceny pořízení a vedlejších nákladů. Rozdíl vzniká v nákladech, které lze zahrnout do pořizovací ceny. V ČR účetní jednotka zahrne do celkové ceny laboratorního zařízení montáž a dopravu. Pořizovací cena zařízení je 1.340.000 Kč. V SRN bude pořizovací cena vyšší o fakturu za školení, jelikož oproti ČR, v Německu se do pořizovací ceny zahrnují i náklady na zaměstnanecké požitky. Ocenění v Německu se shoduje s oceněním dle IAS.

Tabulka 7 - Srovnání oceňování nabytého laboratorního zařízení

Česká republika		Spolková republika Německo		IAS	
Laboratorní zařízení	1.200.000	Laboratorní zařízení	1.200.000	Laboratorní zařízení	1.200.000
Montáž	100.000	Montáž	100.000	Montáž	100.000
Doprava	40.000	Doprava	40.000	Doprava	40.000
		Školení zaměstnanců	29.000	Školení zaměstnanců	29.000
Pořizovací cena	1.340.000	Pořizovací cena	1.369.000	Pořizovací cena	1.369.000

Zdroj: Vlastní zpracování

V České republice by bylo pořízení nového zařízení účtováno následujícím způsobem.

Tabulka 8 – Účtování o pořízení majetku v ČR

Účetní operace	Cena	Částka	Má dáti	Dal
Nákup laboratorního zařízení od dodavatele	Cena bez DPH	1.200.000	042	321
	DPH 21 %	252.000	343	
Montáž	Cena bez DPH	100.000	042	321
	DPH 21 %	21.000	343	
Doprava	Cena bez DPH	40.000	042	321
	DPH 21 %	8.400	343	

Zdroj: Vlastní zpracování

S nákupem zařízení účetní jednotce vznikly související náklady na pořízení, a to montáž zařízení a doprava, proto je laboratorní zařízení je zaúčtováno na vrub účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek na stranu Má dáti. Jelikož společnost nakoupila zařízení dodavatelským způsobem, vzniká jí vůči dodavateli dluh, který se zaznamená na účet 321 – Dodavatelé na stranu Dal.

Po zaúčtování všech vedlejších nákladů související s nákupem laboratorního zařízení, je třeba zařízení v pořizovací ceně zařadit do užívání na majetkové účty účtové skupiny 02, v tomto případě na účet 022 – Hmotné movité věci a jejich soubory v celkové pořizovací ceně 1.340.000 Kč.

Tabulka 8 – Převod laboratorního zařízení do užívání

Účetní operace	Částka	Má dáti	Dal
Zařazení laboratorního zařízení do užívání	1.340.000	022	042

Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud by účetní jednotka sídlila v Německu, její účtování o nabytém laboratorním zařízení by se lišilo oproti účtování v České republice. Daň z přidané hodnoty je oproti DPH v ČR nižší a činí pouze 19 % z kupní ceny zboží, princip účtování je ale stejný.

Nákup laboratorního zařízení by se tedy účtoval na 0210 – Maschinen, ale pouze cena bez DPH. Daň z přidané hodnoty by se zaúčtovala na účet sloužící k výši této daně, a to na 3806 – Umsatzsteuer 19 %. Celková cena s DPH se zaznamená na stranu Haben na osobní účet dodavatele.

Tabulka 9 – Účtování o pořízení majetku v SRN

Účetní operace	Cena	Částka	Soll	Haben
Nákup laboratorního zařízení od dodavatele	Cena bez DPH	1.200.000	0210	Účet dodavatele
	DPH 19 %	228.000	3806	
Montáž	Cena bez DPH	100.000	0210	Účet dodavatele
	DPH 19 %	19.000	3806	
Doprava	Cena bez DPH	40.000	0210	Účet dodavatele
	DPH 19 %	7.600	3806	
Školení zaměstnanců	Cena bez DPH	29.000	0210	Účet dodavatele
	DPH 19 %	5.510	3806	

Zdroj: Vlastní zpracování

Celková pořizovací cena laboratorního zařízení činí 1.369.000 Kč. Vedlejší náklady, montáž, doprava a školení zaměstnanců, se účtují přímo na majetkový účet 0210 – Maschinen, tudíž zaniká krok přesunutí majetku do používání.

4.1.2 Účtování odpisů

Laboratornímu zařízení je vyhotovena karta DHM, která obsahuje informace o daném majetku. Na kartě je uveden zvolený způsob odpisování a životnost majetku. Společnost si zvolila pro odpisování laboratorního zařízení metodu lineárního odpisování.

V České republice účetní jednotka předpokládá dobu využití zařízení 5 let.

Na rozdíl od ČR, v Německu předepisuje dobu životnosti Ministerstvo financí, pro toto zařízení platí doba odpisování 8 let.

Odpis dle IAS musí nejdříve ÚJ stanovit dobu životnosti, tj. 5 let, a odhadnout zbytkovou hodnotu, za kterou bude zařízení po době odpisování vyřazené. Pro toto laboratorní zařízení zbytková hodnota činí 250.000 Kč.

Tabulka 10 – Výpočet odpisu pro první rok

Odpis dle:	Výpočet ročního odpisu	Odpis	Zůstatková cena
ČR	1.340.000 / 5	268.000	1.072.000
SRN	1.369.000 / 8	171.125	1.172.500
IAS	(1.369.000 – 250.000) / 5	223.800	1.145.200

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je zřejmé, že nejvyšší odpis je vykázán za první rok v České republice, i navzdory tomu, že pořizovací cena je nejnižší. Pokud by účetní jednotka sídlila v Německu, odpis by byl nejnižší z důvodu nejdelší doby životnosti majetku. Odpis dle IAS předpokládá ve výpočtu zbytkovou hodnotu zařízení, která snižuje roční odpis.

Účtování odpisu v České republice vypadá následovně. Účetní jednotka zaúčtuje odpis na stranu Má dáti na účet 551 – Odpisy DNM a DHM, na straně Dal na účet oprávek 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí.

Tabulka 11 – Zaúčtování odpisu v ČR

Účetní operace	Částka	Má dáti	Dal
Zúčtování účetního odpisu laboratorního zařízení za rok 2021	268.000	551	082

Zdroj: Vlastní zpracování

V SRN by byl odpis laboratorního zařízení zaúčtován na vrub účtu 6220 – Abschreibungen auf Sachanlagen, česky Odpisy dlouhodobého majetku. Na rozdíl od českého účetnictví, německé účetnictví nepoužívá účty oprávek, a proto na straně Haben bude odpis zaúčtován přímo na majetkový účet laboratorního zařízení 0210 – Maschinen, česky Stroje.

Tabulka 12 – Zaúčtování odpisu v SRN

Účetní operace	Částka	Soll	Haben
Zúčtování účetního odpisu laboratorního zařízení za rok 2021	171.125	6220	0210

Zdroj: Vlastní zpracování

4.1.3 Účtování vyřazení

Pokud by se společnost rozhodla laboratorní zařízení vyřadit z evidence dlouhodobého majetku, bylo by zaúčtováno následovně.

V České republice by účetní jednotka měla povinnost doúčtovat poměrnou částku k současnému roku. Účtuje se stejně jako běžný odpis. Následně by bylo zúčtování zůstatkové ceny, přičemž vzniká náklad, který se zaúčtuje do 5. účtové třídy na účet 541 – Zůstatková cena na prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku na straně Má dáti, na straně Dal na účet oprávek 082 - Oprávky k HMV a jejich souborům. Posledním krokem je vyřazení majetku z evidence, tj. úbytek na účtu 022 – Hmotné movité věci a jejich soubory a odúčtování oprávek na účtu 082 - Oprávky k HMV a jejich souborům na straně Dal.

Tabulka 13 – Účtování vyřazení laboratorního zařízení v ČR

Účetní operace	Má dáti	Dal
Doúčtování poměrné částky odpisů	551	082
Zúčtování zůstatkové ceny do nákladů	541	082
Vyřazení laboratorního zařízení z majetku	082	022

Zdroj: Vlastní zpracování

Jelikož se v Německu nevyužívají účty oprávek, je vyřazení v rámci účtování pouze ve dvou krocích. Stejně jako v ČR se v prvním kroku musí doúčtovat poměrná část odpisů k současnému roku, a to stejně jako byli zaúčtovány běžné odpisy, tj. na účet 6220 – Abschreibungen auf Sachanlagen. Na tomto účtu zbyde pouze zůstatková účetní hodnota, která se zaznamená posledním krokem do nákladů na účet 4855 – Anlagenabgang

Restbuchwert, česky Vyřazení majetku – zbytková účetní hodnota, zároveň vzniká úbytek na účtu 0210 – Maschinen.

Tabulka 14 – Účtování vyřazení laboratorního zařízení v SRN

Účetní operace	Soll	Haben
Doučtování poměrné částky odpisů	6220	0210
Zaúčtování vyřazení majetku v zůstatkové účetní hodnotě	4855	0210

Zdroj: vlastní zpracování

5 Závěr

Hlavním cílem práce bylo srovnání účtování a vykazování dlouhodobého majetku v různých zemích Evropské unie. V práci byly identifikovány rozdíly mezi účtováním, oceňováním a odpisováním dlouhodobého majetku v České republice a Spolkové republice Německo.

Teoretickým východiskem práce bylo charakterizovat účetní systémy obou zemí. V Německu se věnuje účetnictví třetí kniha Německého občanského zákoníku, v ČR je hlavní právní normou věnující se účetnictví Zákon o účetnictví. Německý obchodní zákoník neidentifikuje podstatné pojmy v účetnictví. Zcela chybí vysvětlení položek aktiv a pasiv. V České republice se Zákon o účetnictví na pojmy zaměřuje detailněji.

Zejména se v účetnictví odlišuje kategorizace účetních jednotek, která dále navazuje na rozdíly v sestavování výkazů účetní závěrky. Dalšími zjištěnými rozdíly byly v rámci účetní osnovy. V SRN je účtová osnova podrobnější. V České republice se dlouhodobý hmotný majetek účtuje zejména na účet 022 – Hmotné movité věci a jejich soubory. V Německu je účtová osnova rozdělena detailněji, v případě dlouhodobého majetku existují účty např. pro Stroje, Vybavení kanceláří, Auta apod.

Nebyla opomenuta charakteristika dlouhodobého majetku dle české a německé účetní legislativy a dle IFRS/IAS. Kapitola se věnuje rozdělení dlouhodobého majetku, pořízení a oceňování, odpisování a jeho metodám v obou zemích. Obě země dělí dlouhodobý majetek na hmotný, nehmotný a finanční. V SRN neexistuje hranice ceny, kterou by musel dlouhodobý majetek dosáhnout, aby mohl být majetek zařazen, záleží pouze na charakteru majetku.

V praktické části práce byly zobrazeny rozdíly na konkrétním příkladě při stanovení pořizovací ceny laboratorního zařízení, odlišnosti na stanovené metodě odpisování a následné vyřazení majetku z evidence společnosti. Pro laboratorní zařízení byla stanovena stejná metoda odpisování, a to lineární výpočet. V Německu dobu životnosti pro tuto metodu stanovuje Ministerstvo financí, v České republice si účetní jednotka sama určuje, jak dlouho bude majetek odpisovat na základě jeho technických parametrů. Zjištěný rozdíl byl také v účtování odpisů. V německém účetnictví nejsou používány účty oprávek, odpisy je zaúčtovány jako úbytek přímo na majetkový účet.

V budoucnosti je možné se zaměřit na harmonizaci účtování a vykazování s cílem návrhu na zlepšení v zemích Evropské unie v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

6 Seznam použitých zdrojů

6.1 Literární zdroje

BRADA, Jiří. *Základy účetnictví*. Praha: Vysoká škola chemicko-technologická v Praze, 2007. ISBN 978-80-7080-636-4.

COENENBERG, Adolf G. *Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Základní otázky účetnictví podle obchodních, daňových a mezinárodních principů*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2021. ISBN 3791050893.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: Polygon, 2004. ISBN 80-727-3095-9.

PILAŘOVÁ, Ivana. *Jednoduché a zjednodušené účetnictví v podmínkách roku 2016. Účetnictví v praxi*. 2016. č.1. s. 2. ISSN 1211-7307.

ŠTOHL, Pavel a Vladislav KLIČKA. *Maturitní okruhy z účetnictví: 2017*. 10. upravené vydání. Znojmo: Ing. Pavel Štohl, s.r.o, 2017. ISBN 978-80-88221-01-2.

VANĚK, Michal. *Německé účetní právo v české praxi*. Praha: Leges, 2010. Praktik (Leges). ISBN 978-80-87212-52-3.

ZÁRYBNICKÁ ŽÁROVÁ, Marcela. *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Oeconomica, 2006. ISBN 80-245-1046-4.

6.2 Internetové zdroje

Abschreibungen auf Anlagen. *Rechnungswesen-Info* [online]. 2021 [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: https://www.rechnungswesen-info.de/abschreibungen_anlagen.html

BALÍČKOVÁ, Alžběta. *KOMPARACE ÚČETNÍHO SYSTÉMU V ČESKÉ REPUBLICE A VE SPOLKOVÉ REPUBLICE NĚMECKO* [online]. Brno, 2013 [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: https://www.vut.cz/www_base/zav_prace_soubor_verejne.php?file_id=68285. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně. Vedoucí práce Michaela Beranová.

Český účetní standard č. 13. *Podnikatel.cz* [online]. [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: <https://businesscenter.podnikatel.cz/finance/ucetnictvi/cesky-ucetni-standard-pro-podnikatele-c-013/>

Dlouhodobý finanční majetek. *Money S3* [online]. [cit. 2022-01-22]. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/slovník/dlouhodobý-financní-majetek/>

Dlouhodobý majetek. *Unium.cz* [online]. [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: <http://www.unium.cz/materialy/0/0/dlouhodoby-majetek-m37146-p2.html>

Finanční vs. Manažerské účetnictví [online]. [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: https://is.muni.cz/el/1422/podzim2011/BEP501Zk/um/DP_II_Odpisy.pdf

HAAS KUBÁTOVÁ, Alena. Dlouhodobý nehmotný majetek. *Portál.Pohoda* [online]. 26.6.2020 [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/dlouhodoby-nehmotny-majetek-%E2%80%931-cast/>

HAAS KUBÁTOVÁ, Alena. Oceňování v účetnictví. *Portál.Pohoda* [online]. 15.3.2019 [cit. 2022-01-22]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ocenovani-v-ucetnictvi/>

HAUZAROVÁ, Michaela. Účetní zásady a principy. *Portál.Pohoda* [online]. 11.12.2017 [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-zasady-a-principy/>

CHVÁLOVÁ, Jindra. Minislovník ekonomických výrazů [online]. [cit. 2021-11-16]. Dostupné z: http://oszstare.cmkos.cz/CZ/Z_tisku/Bulletin/02_2002/members_minislovník.html

IAS/IFRS. *Management Mania* [online]. [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/ias-ifrs>

KADLEC, Michal. Účetní a daňové odpisy majetku. *Portál.Pohoda* [online]. 07.08.2013 [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-danove-odpisy-majetku/>

KADLEC, Michal. *Kategorizace účetních jednotek* [online]. 31.10.2014 [cit. 2022-01-22]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/kategorizace-ucetnich-jednotek-od-1-1-2016/>

KALIŠOVÁ, Simona. Účetnictví - Odpisy majetku. *Imaturita.cz* [online]. [cit. 2022-03-15]. Dostupné z: <http://www.imaturita.cz/maturitni-otazky/ucetnictvi/odpisy-majetku/415/>

Kategorizace účetních jednotek a jejich povinnosti. *Accace* [online]. 01.03.2020 [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: <https://accace.cz/kategorizace-ucetnich-jednotek-a-jejich-povinnosti/>

KUČEROVÁ, Dagmar. Co je to cash flow?. *Podnikatel.cz* [online]. 04.07.2011 [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/cash-flow-poskytne-obraz-o-financni-situaci/>

Legislativní rámec účetní závěrky [online]. [cit. 2022-03-15]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/legislativni-ramec-ucetni-zaverky-uniqueidmRRWSbk196FNf8jVUh4EhZk9HfmxGjkCo0QTkAu87Q/>

MARTÍNKOVÁ, Michaela. Jednoduché účetnictví od roku 2016 znovu v zákoně. *Portál.Pohoda* [online]. 23.11.2015 [cit. 2022-01-15]. Dostupné z:

<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/jednoduche-ucetnictvi-bude-od-roku-2016-znovu-v-za/>

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS. *ALTAXO* [online]. [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: <https://www.altaxo.cz/vedeni-ucetnictvi-poradna/mezinarodni-standardy-ucetniho-vykaznictvi-ifs>

NEUE KONTENPLÄNE FÜR 2022. *RTS* [online]. 09.01.2022 [cit. 2022-03-15]. Dostupné z: <https://www.rtskg.de/standorte/standort-news-einzelansicht/neue-kontenplaene-fuer-2022-skr03-und-skr04.html>

POKORNÁ, Lenka. Co vše lze zahrnout do pořizovací ceny majetku. *Podnikatel.cz* [online]. 02.08.2021 [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/co-vse-lze-zahrnout-do-porizovaci-ceny-majetku/>

Právní úprava účetnictví v České republice. *Účetní průvodce Má dáti* [online]. 01.01.2022 [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: https://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r&levelid=PUU_CR.HTM

SOFRONOVÁ, Simona. *Srovnání českého a německého účetního výkaznictví na konkrétním podniku* [online]. Praha, 2010 [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: https://vskp.vse.cz/22913_srovnani_ceskeho_a_nemeckeho_ucetniho_vykaznictvi_na_konkretnim_podniku. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce Bokšová, Jirina.

ŠRÁMKOVÁ, Alice. Srovnání pravidel ČÚS a IFRS - dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. *Účetní-portal.cz* [online]. 11.4.2012 [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/srovnani-pravidel-cus-a-ifs-dlouhodoby-hmotny-a-nehmotny-majetek-147-c.html>

TRYTKO, David. Krátké srovnání německých Zásad řádného vedení účetnictví s českými a mezinárodními účetními principy. *Wolters Kluwer* [online]. 24.07.2013 [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/6821/kratke-srovnani-nemeckych-zasad-radneho-vedeni-ucetnictvi-s-ceskymi-a-mezinarodnimi-ucetnimi-principy-1-cast>

Účetní vs. daňový odpis: v čem se liší a jak je spočítáte. *Money S3* [online]. 08.06.2020 [cit. 2022-01-22]. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/ucetni-vs-danovy-odpis-cem-se-lisi-spocitate/>

Účetnictví. *Portál.Pohoda* [online]. 01.03.2012 [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: [https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/danova-evidence-a-ucetnictvi/ucetnictvi/#Zjednodu%C5%A1en%C3%BD%20rozsah%20C3%BA%C4%8Detnictv%C3%AD%20\(%C2%A7%2013a](https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/danova-evidence-a-ucetnictvi/ucetnictvi/#Zjednodu%C5%A1en%C3%BD%20rozsah%20C3%BA%C4%8Detnictv%C3%AD%20(%C2%A7%2013a)

Verkauf von Anlagevermögen. *Rechnungswesen-Info* [online]. 2021 [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: https://www.rechnungswesen-info.de/buchungen_anlagevermoegen_verkauf.html

WILD, Änderung Alexander. Abschreibungsmethoden - lineare, degressive und leistungsabhängige Abschreibung. *Rechnungswesen-Portal.de* [online]. 10.05.2021 [cit. 2022-03-15]. Dostupné z: <https://www.rechnungswesen-portal.de/Fachinfo/Anlagevermoegen/uebersicht-abschreibungsmethoden.html>

7 Přílohy

Příloha 1 Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování dlouhodobého majetku

Odpisová skupina	1.rok odpisování	Další roky 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

Příloha 2 Odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování dlouhodobého majetku

Odpisová skupina	Koeficient pro 1. rok odpisování	Koeficient pro další roky odpisování	Koeficient 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

Příloha 3 Seznam použitých účtů

Číslo účtu	Název
022	Hmotné movité věci a jejich soubory
042	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
082	Oprávkový k samostatným movitým věcem a jejich souborů
321	Dodavatelé
343	Daň z přidané hodnoty
541	ZC prodaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
551	Odpisy DNM a DHM
0210	Maschinen
3806	Umsatzsteuer 19 %
4855	Anlagenabgang Restbuchwert
6220	Abschreibungen auf Sachanlagen