

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Vyhodnocení vlivu zákonných metod odpisování
dlouhodobého majetku ve zvolených státech na sestavení
účetní závěrky**

Bc. Kateryna Movchan

© 2021 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Kateryna Movchan

Hospodářská politika a správa
Podnikání a administrativa

Název práce

Vyhodnocení vlivu zákonných metod odpisování dlouhodobého majetku ve zvolených státech na sestavení účetní závěrky

Název anglicky

Evaluation of the impact of statutory methods of depreciation of fixed assets in selected states on the preparation of financial statement

Cíle práce

Hlavním cílem práce je na základě účetních a daňových zákonných předpisů vybraných států komparovat vliv zvolených metod odpisování na tvorbu účetní závěrky.

Metodika

Literární rešerše bude vycházet ze studia dostupných odborných zdrojů, především z odborné literatury, vědeckých článků, právních předpisů, norem a vyhlášek. Na základě jejich prostudování, pomocí metody analýzy, komparace a syntézy informací budou zpracována teoretická východiska řešené problematiky. V praktické části diplomové práce budou získané poznatky aplikovány na modelových příkladech. Výsledky analýzy odpisů u vybraných zemí budou porovnány a následně bude určen a komentován jejich dopad na sestavení účetní závěrky.

Doporučený rozsah práce

80 stran

Klíčová slova

daňová evidence, dlouhodobý majetek, odpisy, rozvaha, účetnictví, účetní závěrka, výkaz zisků a ztrát, zákon o účetnictví

Doporučené zdroje informací

- ALVER, Lehte a Jaan ALVER. Finantsarvestus: Põhikursus. 9. trükkis. Tallinn: Deebet OÜ, 2017. ISBN 9789949813339.
- BRYCHTA, Ivan, Miroslav BULLA, Tereza KRUPOVÁ, Ivana KUČAŘOVÁ, Ivana PILAŘOVÁ, Yveta PŠENKOVÁ a Jiří STROUHAL, 2019. Účetnictví podnikatelů 2019: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2019. 16. vydání. Praha: Wolters Kluwer. Meritum (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7598-271-1.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.
- ESTONSKO. Raamatupidamise seadus. In: . Tallin: Riigi Teataja, 2002.
- PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK, 2019. Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-219-9.
- ДАВИДЮК, Т.В., О.В. МАНОЙЛЕНКО, Т.І. ЛОМАЧЕНКО а А.В. РЕЗНИЧЕНКО. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК. Харків: Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», 2016. ISBN 978-966-916-097-3.
- ШЕВЕЛЬ, О.М. ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК. Київ: "Аграрна освіта", 2009. ISBN 978-966-7906-51-1.

Předběžný termín obhajoby

2020/21 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Ivana Kuchařová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 10. 3. 2020

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 3. 2020

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 30. 11. 2021

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Vyhodnocení vlivu zákonných metod odpisování dlouhodobého majetku ve zvolených státech na sestavení účetní závěrky" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 30. 11. 2021

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala. Ing. Ivaně Kuchařové, Ph.D. za odborný dohled a cenné rady při zpracování mé diplomové práce. Dále bych chtěla poděkovat své rodině za podporu a pevné nervy po celou dobu psání práce.

Vyhodnocení vlivu zákonných metod odpisování dlouhodobého majetku ve zvolených státech na sestavení účetní závěrky

Abstrakt

Diplomová práce je zaměřena na komparaci metod odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku z účetního a jejich vliv na tvorbu účetní závěrky. V rámci zpracování práce byly zvoleny tři státy: Česká republika, Ukrajina a Estonsko.

Práce je rozdělena na dvě části – teoretickou a praktickou. První část definuje pojmy dlouhodobého majetku z účetního hlediska, právní úpravu vedení účetnictví, způsoby ocenění a pořízení dlouhodobého majetku a v neposlední radě byla popsána problematika odpisování opět z účetního hlediska. Vlastní část v sobě zahrnuje aplikace zákonných vybraných metod odpisování na modelových příkladech. Pro tyto účely bylo vytvořeno tři fiktivní společnosti a zvoleno čtyři druhů majetků: software, administrativní budova, traktor a plemenný kůň. Pro každou účetní jednotku byla vytvořena účetní směrnice, která se řídí legislativními normami každého státu. Následně bylo provedeno účetní odpisování zvolenou metodou.

V závěru práce jsou shrnuty zjištěné výsledky a rozdíly jsou okomentované.

Klíčová slova: dlouhodobý majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek, odpisy, rozvaha, účetnictví, účetní závěrka, výkaz zisku a ztrát

Evaluation of the influence of legal methods of depreciation of fixed assets in selected countries on the preparation of financial statements

Abstract

The diploma thesis is focused on the comparison of methods of depreciation of tangible and intangible fixed assets from the accounting and of view and their influence on the creation of financial statements. Within the elaboration of the work, three countries were selected: the Czech Republic, Ukraine and Estonia.

The work is divided into two parts - theoretical and practical. The first part defines the concepts of fixed assets from the accounting and of view, legal regulation of accounting, methods of valuation and acquisition of fixed assets and last but not least, the issue of depreciation again from the accounting and of view. The actual part includes the application of legally selected depreciation methods on model examples. For this purpose, three fictitious companies were created and four types of assets were chosen: software, office building, tractor and breeding horse. An accounting directive has been created for each entity, which is governed by the legislative standards of each state. Subsequently, accounting and tax depreciation was performed using the selected method.

In conclusion, the results are summarized and the differences are commented.

Keywords: annual reports, balance sheet accounts, depreciation, income statement accounts, intangible assets, non-current assets, tangible assets

Obsah

1 Úvod.....	12
2 Cíl práce a metodika	13
2.1 Cíl práce	13
2.2 Metodika	13
3 Teoretická východiska	15
3.1 Dlouhodobý majetek v České republice	15
3.1.1 Rozdělení dlouhodobého majetku z účetního hlediska.....	16
3.1.2 Rozdělení dlouhodobého majetku z daňového hlediska.....	20
3.1.3 Pořízení a ocenění dlouhodobého majetku	21
3.1.4 Odpisování dlouhodobého majetku	23
3.1.5 Účtování o dlouhodobém majetku	27
3.1.6 Účtování o DM v účetní závěrce	27
3.2 Dlouhodobý majetek na Ukrajině	28
3.2.1 Rozdělení dlouhodobého majetku z účetního hlediska.....	29
3.2.2 Rozdělení dlouhodobého majetku z daňového hlediska.....	31
3.2.3 Pořízení a ocenění dlouhodobého majetku	32
3.2.4 Odpisování dlouhodobého majetku	35
3.2.5 Účtování o dlouhodobém majetku	41
3.2.6 Účtování o DM v účetní závěrce	41
3.3 Dlouhodobý majetek v Estonsku	42
3.3.1 Rozdělení dlouhodobého majetku z účetního hlediska.....	42
3.3.2 Rozdělení dlouhodobého majetku z daňového hlediska.....	46
3.3.3 Pořízení a ocenění dlouhodobého majetku	46
3.3.4 Odpisování dlouhodobého majetku	51
3.3.5 Účtování o dlouhodobém majetku	55
3.3.6 Účtování o DM v účetní závěrce	55
4 Vlastní práce.....	57
4.1 Charakteristika společnosti	57
4.2 Vnitřní účetní směrnice pro odpisování dlouhodobého majetku	59
4.2.1 Směrnice pro odpisování DM BeAgro, s.r.o ČR	59
4.2.2 Směrnice pro odpisování DM TOV “ BeAgro“ Ukrajina.....	59
4.2.3 Směrnice pro odpisování DM OÜ “BeAgro “ Estonsko	60
4.3 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku – software	60
4.3.1 Odpisování software v ČR.....	60
4.3.2 Odpisování software na Ukrajině	62

4.3.3	Odpisování software v Estonsku.....	64
4.4	Odpisování dlouhodobého hmotného majetku – budova	65
4.4.1	Odpisování administrativní budovy v ČR.....	66
4.4.2	Odpisování administrativní budovy na Ukrajině	68
4.4.3	Odpisování administrativní budovy v Estonsku	71
4.5	Odpisování dlouhodobého hmotného majetku – traktor	73
4.5.1	Odpisování traktoru v ČR	74
4.5.2	Odpisování traktoru na Ukrajině.....	76
4.5.3	Odpisování traktoru v Estonsku	78
4.6	Odpisování dlouhodobého hmotného majetku – kůň.....	79
4.6.1	Odpisování koně v ČR	79
4.6.2	Odpisování koně na Ukrajině.....	81
4.6.3	Odpisování koně v Estonsku.....	82
5	Výsledky a diskuse	84
6	Závěr.....	88
7	Seznam použitých zdrojů.....	90
8	Přílohy	93

Seznam tabulek

Tabulka 1 -	Odpisové skupiny	25
Tabulka 2 -	Roční sazby při rovnoměrném odpisování	26
Tabulka 3 -	Koeficienty při zrychleném odpisování.....	26
Tabulka 4 -	Skladba zákona o účetnictví	28
Tabulka 5 -	Složení počáteční ceny	33
Tabulka 6 -	Minimální doba použitelnosti dlouhodobého hmotného majetku	39
Tabulka 7 -	Minimální doba použitelnosti dlouhodobého nehmotného majetku	40
Tabulka 8 -	ČR – Výpočet účetních odpisů	61
Tabulka 9 -	ČR - Souhrn všech let odpisování	62
Tabulka 10 -	Ukrajina – výpočet účetních odpisů	63
Tabulka 11 -	Ukrajina - Souhrn všech let odpisování.....	63
Tabulka 12 -	Estonsko - Výpočet účetních odpisů	65
Tabulka 13 -	Estonsko - Souhrn všech let odpisování	65
Tabulka 14 -	ČR - Účetní odpisy - admin. budova	67
Tabulka 15 -	ČR - Odpisování po technickém zhodnocení	68
Tabulka 16 -	ČR - Rovnoměrná metoda odpisování - admin. budova	68
Tabulka 17 -	Ukrajina – Účetní odpisování lineární metodou - admin. budova.....	69
Tabulka 18 -	Ukrajina - Odpisování po technickém zhodnocení.....	70
Tabulka 19 -	Ukrajina - Souhrn odpisování lineární metodou - admin. budova	70
Tabulka 20 -	Estonsko - Odpisování rovnoměrnou metodou	72
Tabulka 21 -	Estonsko - Odpisování po technickém zhodnocení.....	72
Tabulka 22 -	Estonsko - Souhrn účetních odpisů - admin. budova	73

Tabulka 23 - ČR - Účetní odpisy metodou zmenšujícího se základu- traktor	74
Tabulka 24 - ČR - Souhrn všech účetních odpisů – traktor	75
Tabulka 25 - ČR - odpisování traktoru lineární metodou	75
Tabulka 26 - Ukrajina - Odpisování lineární metodou - traktor	77
Tabulka 27 - Ukrajina - Souhrn účetních odpisů lineární metodou - traktor	77
Tabulka 28 - Estonsko - Lineární metoda odpisování účetních odpisů - traktor	78
Tabulka 29 - Estonsko - Souhrn účetních odpisů lineární metodou - traktor	78
Tabulka 30 - ČR - Výpočet odpisové sazby během prvního roku - kůň	80
Tabulka 31 - ČR - Souhrn všech let účetních odpisů lineární metodou - kůň	80
Tabulka 32 - Ukrajina - Odpisování rovnoměrnou metodou - kůň	81
Tabulka 33 - Ukrajina - Souhrn všech let odpisování	82
Tabulka 34 – Estonsko - Odpisování lineární metodou - kůň	83
Tabulka 35 - Estonsko – Souhrn všech let odpisování	83

1 Úvod

Účetnictví je zvláštní činnost shromažďování, zpracování a předávání informací uživatelům podle potřeby nebo v souladu s předpisy na úrovni státu.

Účetnictví je oporou jediného obchodního účetního systému. Měl by být považován za oblast vědeckých poznatků, která je stejně příbuzná jiným vědám, jakož i jako druh praktické činnosti, protože je organizována v každém podniku bez ohledu na vlastnictví. Účetnictví poskytuje informace o stavu a pohybu aktiv účetní jednotky, zdrojích jejich vzniku a ekonomických procesech spojených s dodávkou materiálu, výrobou a prodejem, jakož i o finančních výsledcích ekonomických činností.

Daňové účetnictví je systém sledování, měření a evidence předmětů, které společně tvoří základ daně, výpočet výše plateb a daní splatných podle platných zákonů a zajišťují včasné platby.

Účetní evidence odráží skutečné ekonomické procesy. Současně je nutné uvést, jaké kvantitativní a kvalitativní změny nastaly v ekonomické činnosti pod vlivem těchto procesů. Za účelem kontroly a řízení ekonomických procesů jsou účetní údaje shrnuty podle systematizace a seskupení podle určitých charakteristik.

Charakteristickým rysem dlouhodobého majetku použitého ve výrobním procesu je jeho obnova. Aby bylo možné obnovit naturální práci, je třeba je získat zpět v hodnotové podobě, která se provádí pomocí odpisů. Odpisování je proces převodu hodnoty dlouhodobého majetku na hodnotu nově vytvořených produktů za účelem jejich úplné obnovy.

Za účelem kompenzace hodnoty opotřebené části dlouhodobého majetku podniky odečtou určité částky peněz v souladu s částkou jejich odpisů (fyzických a morálních), které zahrnují náklady na nově vytvořené produkty. Tyto srážky se nazývají odpisy. Po realizaci vytvořených produktů je část peněžní částky odpovídající převedené hodnotě dlouhodobého majetku oddělena a akumulována na plnou hodnotu, která v podstatě odpovídá původní hodnotě dlouhodobého majetku. Akumulované odpisy jsou zdrojem zpětného získání dlouhodobého majetku.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je provést komparaci daňových a účetních odpisů v rámci stejné účetní kategorie mezi třemi státy – Česká republika, Ukrajina a Estonsko a jejich vliv na tvorbu účetní závěrky.

Pro dosažení hlavního cílů práce byly stanoveny další dílčí úkoly:

- zpracování poznatků z odborné literatury;
- charakteristika dlouhodobého majetku a dalších klíčových pojmů v každém zvoleném státě;
- na základě provozu fiktivní společnosti vysvětlit proces odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v každém vybraném státě z účetního hlediska.

2.2 Metodika

Metodika představuje pevný soubor postupů, které vedou k určitému výsledku a dosažení vytyčeného cíle na základě vybraných výzkumných metod.

Metodika diplomové práce vychází z pečlivého sběru a prostudování zjištěné informací z různých elektronických a tištěných zdrojů, legislativních dokumentů, které jsou aplikovány na území České republiky, Ukrajiny a Estonské republiky. Po prostudování zdrojů byla provedena komparace a syntéza informací a následně sestavena teoretická část práce.

Teoretická část je zaměřena na vyjádření důležitých pojmů jako dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, jakým způsobem je oceněn majetek v případě jeho pořízení, a hlavně jakým způsobem dlouhodobý majetek může být vyzařen z evidence účetní jednotky.

Další část práce byla věnována aplikaci zjištěných poznatků na konkrétních modelových příkladech. Pro to aby bylo možné provést vyhodnocení účetních odpisů, byly vytvořeny 3 fiktivní společnosti: „BeAgro“ s.r.o. Česka Republika, TOV „BeAgro“ Ukrajina, a OÜ „BeAgro“ Estonsko. Pro každou společnost byla navržena vlastní účetní směrnice na základě, které bylo provedeno odpisování dlouhodobého majetku, a to vždy s ohledem na vnitrostátní pravidla a pravidla účetnictví. Odpisy byly vypočtené pro 4 různé druhy majetku:

- software;

- administrativní budova;
- traktor;
- plemenný kůň.

Výsledky byly zapsané v příslušných tabulkách pro provedení komparaci a následně okomentované. Celkové souhrny všech let odpisování administrativní budovy a plemenného koně byly umístěné v příloze.

Účetní odpisy byly provedené pomocí následujících metod:

- Rovnoměrná (lineární) metoda účetního odpisování:

Pořizovací cena / počet měsíců využívání

- Metoda zmenšujícího se základu:

Zbytková hodnota * Odpisová sazba,

při tom, že

$$\text{Odpisová sazba} = \left(1 - \sqrt[n]{\frac{LH}{PC}} \right) \cdot 100\%$$

- Rovnoměrná (lineární) metoda účetního odpisování:

(Pořizovací cena * příslušná odpisová sazba) / 12

3 Teoretická východiska

Následující část práce se zabývá vymezením charakteristiky vedení účetnictví na území České republiky, Ukrajiny a Estonska.

3.1 Dlouhodobý majetek v České republice

Účetnictví v České republice je regulováno zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví. Zákon určuje rozsah a způsob vedení účetnictví, stanoví požadavky na jeho průkaznost. Další, podrobnější stupeň rozpracování metod vedení účetnictví v účetních jednotkách je představen vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Ve vyhlášce je stanoven rozsah účetní závěrky (rozvaha, výkaz zisku a ztrát, přehled o změnách vlastního kapitálu, příloha, přehled o peněžních tocích), obsah směrné účtové osnovy, účetní metody a jejich použití (metody oceňování, odepisování, atd), obsah konsolidované účetní závěrky. Českými účetními standardy se řídí účetní jednotky na základě výše zmíněné vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Cílem těchto standardů je stanovení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Standard č. 013 představuje dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Dlouhodobý finanční majetek je zakotvený na položce č. 014. (Skalová, 2017)

Rozvaha je představena tabulkou, která má na pravé straně zobrazeno pasiva, tzn. zdroje krytí majetku nebo jakým způsobem byl daný majetek pořízen a na levé jsou uvedeny aktiva podnikatelského subjektu. Jednotlivé skupiny v aktivech a pasivech jsou vždy označené velkým písmenem (A, B, C, D). Další členění je vybudováno tak, že položky, které patří k určité skupině jsou označené velkým písmenem skupiny, římskou číslicí a číslem řádků. Z pravé strany od názvu položky jsou napsány jednotlivá čísla řádků. Účtování aktiv se provádí ve třech sloupcích:

- brutto – původní hodnota účtovaného majetku v době jeho pořízení;
- korekce – představuje veškeré snížení hodnoty majetku;
- netto – je čistá hodnota majetku po odečtení korekce.

Aktiva představují veškerý majetek podniku. Lze je rozdělit na dlouhodobý a krátkodobý majetek. Mezi sebou tyto dva druhy aktiv liší dobou použitelnosti a množstvím použití. Krátkodobý majetek nebo oběžná aktiva představují jmění podniku s dobou použitelnosti kratší než 1 rok, do produkčního procesu jsou zařazený jen jednou. Mezi oběžná aktiva patří např. zásoby, pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Dlouhodobý

majetek nebo stálá aktiva ukazuje vlastnictví podniku s dobou použitelnosti delší než 1 rok a na rozdíl od majetku krátkodobého v průběhu jeho využívání se postupně opotřebovává z účetního i daňového hlediska. V rozvaze jsou jednotlivé skupiny aktiv řazeny obvykle podle likvidnosti od nejméně likvidních po nejlíkvídnější. Existuje taky dlouhodobý majetek, který není možný odepsat (např. cenné papíry, umělecká díla a pozemky). V průběhu času se jejich hodnota zvyšuje. Stálá aktiva se z hlediska účetního dělí na:

- dlouhodobý nehmotný majetek;
- dlouhodobý hmotný majetek;
- dlouhodobý finanční majetek. (Šteker, 2016)

3.1.1 Rozdělení dlouhodobého majetku z účetního hlediska

Informace o rozdělení dlouhodobého majetku na nehmotný, hmotný a finanční je nalezena ve vyhlášce č.500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. V rámci účtové osnovy dlouhodobý majetek je zaražen do účtové třídy 0.

Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek je představeno vlastnictvím účetní jednotky s dobou použitelnosti delší než 1 rok. V účtovém rozvrhu tento typ majetku je zaražen do skupiny 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek a jeho výše ocenění pro zaražení účetní jednotka stanovuje sama, s výjimkou goodwillu.

Mezi druhy DNM patří:

- nehmotné výsledky výzkumu;
- software;
- goodwill;
- ocenitelná práva;
- preferenční limity;
- povolenky na emise. (Chalupa,2020)

Nehmotné výsledky vývoje jsou výsledky vytvořené vlastní činnosti za účelem obchodování s nimi anebo nabyté od jiných osob.

Další položka DNM je představena software. Jedná se o programové vybavení telekomunikačních a informačních technologií, za předpokladu, že nebylo pořízeno jako součást nabytého hardware. (Šteker, 2016)

Goodwill – nehmotné aktivum, jehož hodnota je definována jako rozdíl mezi tržní cenou a účetní hodnotou aktiv podniku jako celku s nemovitostmi, které vyplývají z použití nejlepších kvalit managementu, dominantního postavení na trhu zboží, služeb, nových technologií atd. Goodwill vzniká z akvizice, sloučení nebo zveřejnění podnikových kombinací. V závislosti na hodnotě nákupní ceny a odhadované hodnotě objektu existuje goodwill a negativní goodwill. Pokud jsou náklady na pořízení objektu vyšší než reálná (odhadovaná) hodnota, vytváří se goodwill. Záporný rozdíl mezi kupní cenou a odhadovanou hodnotou majetku získaného podnikem se nazývá záporný goodwill. Jinými slovy, je to hodnota obchodní pověsti, tj. ekonomická reflexe obchodní pověsti podniku, hodnota obchodních vztahů, prestiž obchodního subjektu.

Dalším typem jsou ocenitelná práva. Mezi ně patří licence, výrobně technické poznatky (know-how), patenty, předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti. (Chalupa, 2020)

Další součásti dlouhodobého nehmotného majetku jsou povolenky na emisi a preferenční limity. V účetní rozvaze se vykazují na položce B.I.6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek. Dle českých účetních předpisů nejsou emisní povolenky považovány za finanční nástroj, tím se ovšem povolenky mohou stát přeneseně v podobě derivátů finančního trhu. Mezi preferenční limity patří zejména individuální produkční kvóty, limit prémiových práv.

Dlouhodobý hmotný majetek

Ve sféře dlouhodobého majetku se vyskytují majetky, které se stávají dlouhodobým hmotným majetkem. Dlouhodobý hmotný majetek je definován v §7 ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Dle §7 dlouhodobý hmotný majetek se dělí na:

- pozemky;
- stavby;
- hmotné movité věci a soubory;
- pěstitelské celky trvalých porostů;

- dospělá zvířata a jejich skupiny;
- jiný dlouhodobý hmotný majetek;
- technické zhodnocení;
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek;
- poskytnuté zálohy;
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku. (Novotný, 2019)

Rozdělený tímto způsobem dlouhodobý hmotný majetek lze podle účetního hlediska rozdělit na dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a neodpisovaný.

Odpisovaný DHM

Nejvýznamnější a druhově nejbohatší skupinu majetku v účetních jednotkách tvoří odpisovaný DHM. Mezi významná kritéria členění DHM patří:

- způsob určení hranice ocenění – jedna se o případ ve kterém buď majetek, u kterého pro určení příslušnosti k DHM není ocenění rozhodující (např. stavby), nebo majetek, u kterého hranice ocenění pro zaražení do DHM určuje účetní jednotka sama (např. hmotné movité věci);
- doba použitelnosti – je rozhodujícím kritériem pro zaražení do DHM. Patří sem majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a vstupní cenou více než 40 000 Kč.
- věcná podstata – je základním rozlišovacím kritériem.

Odpisovaný dlouhodobý hmotný majetek obsahuje **nemovitý a movitý majetek**.

Do skupiny nemovitého dlouhodobého hmotného majetku řadíme stavby bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti a technické zhodnocení. Do staveb patří stavby a budovy, stavební díla dle zvláštních právních předpisů, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, technické rekultivace, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky a vodní díla.

Součástí nemovitého DHM taky jsou pěstitelské celky trvalých porostů též bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti a jsou zaraženy ihned po nákupu. Za pěstitelské celky trvalých porostů se považují ovocné stromy nebo ovocné keře vysazené na pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na 1 ha a trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí. (Skalová, 2017)

Do skupiny nemovitého DHM lze zahrnout ložiska nevyhrazeného nerostu bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti.

Poslední položku tvoří věcná břemena k pozemku a stavbě s výjimkou užívacího práva v případě, pokud nejsou vykazována jako součást staveb či zásob.

Mezi součástí movitého dlouhodobého majetku patří hmotné movité věci a jejich soubory mající samostatné technicko-ekonomické zhodnocení s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Do dané skupiny jsou zahrnuté předměty z drahých kovů a dospělá zvířata a jejich skupiny bez ohledu na výše ocenění a dobou použitelnosti delší než 1 rok. (Účetnictví podnikatelů, 2019)

Neodpisovaný DHM

Hodnota některého dlouhodobého hmotného majetku s postupem času vzrůstá. Tím se da říct, že ne u každého majetku je účelně vyjadřovat morální a materiální opotřebení odpisy. Do nemovitého neodpisovaného DHM řadíme pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou součástí zboží. Do movitého neodpisovaného DHM patří umělecká díla bez ohledu na výši ocenění, avšak pokud nejsou součástí stavby. Mezi ně zahrnujeme sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty, obdobné hmotné movité věci dle zvláštních právních předpisů. (Novotný, 2019)

Dlouhodobý finanční majetek

Poslední skupina dlouhodobého majetku je tvořena dlouhodobým finančním majetkem. Tento druh představuje finanční majetek, u kterého předpokládaná doba realizace nebo splatnosti je více než 12 měsíců. To jsou dlouhodobé cenné papíry, nemovitosti, umělecká díla, které podnik drží za účelem obchodování nebo k uložení volných prostředků do majetku. V účtovém rozvrhu je zařazen do skupiny 06 – Dlouhodobý finanční majetek.

Dle českého účetního standardu č. 014 do DFM řadíme:

- podíly – ovládaná nebo ovládající osoba;
- zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba;
- podíly – podstatný vliv;
- zápůjčky a úvěry – podstatný vliv;
- ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly;
- zápůjčky a úvěry – ostatní;

- ostatní dlouhodobý finanční majetek;
- jiný dlouhodobý finanční majetek;
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek. (Účetnictví podnikatelů, 2019)

3.1.2 Rozdělení dlouhodobého majetku z daňového hlediska

Pohled na dlouhodobý majetek z účetního a daňového hlediska se odlišuje na území České republiky. V zákoně č.586/1992 Sb., o daních z příjmů není možné nalézt pojem „dlouhodobý majetek“. Dle zákona majetek je rozdělen na **hmotný a nehmotný**.

Za **nehmotný majetek** se považuje, který:

- byl nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, darováním nebo zdaněním nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování;
- vstupní cena majetku je vyšší než 60 000 Kč;
- doba použitelnosti majetku přesahuje 1 rok; dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)

Za nehmotný majetek se nepovažuje goodwill, povolenka na emise anebo preferenční limit.

Hmotným majetkem se pro účely zákona dle §26 rozumí:

- samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než 1 rok;
- budovy, domy a jednotky;
- stavby, avšak s výjimkou provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m a oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou;
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou použitelnosti delší než 3 roky;

- dospělá zvířata a jejich skupiny s tím, že jejich vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč;
- jiný majetek vymezený v odst.3 §26 zákona o daních z příjmů. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)

3.1.3 Pořízení a ocenění dlouhodobého majetku

V dnešní době existuje několik různých způsobů pořízení dlouhodobého majetku. Pořídit DM je možné pomocí koupí, vytvořením vlastní činnosti, darem anebo jiným bezúplatným nabytím, finančním leasingem, úvěrem či vkladem.

Ocenění dlouhodobého majetku je mnohem závislé na způsobech jeho pořízení, které jsou zaznamenány ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a v §25 a §27 zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Podle výše zmíněných pokynů dlouhodobý majetek se oceňuje:

- pořizovací cenou – jedná se o cenu, která zahrnuje cenu majetku a náklady spojené s jeho pořízením;
- reprodukční pořizovací cenou – je to cena za kterou by byl pořízen majetek v době, kdy se o něm účtuje;
- vlastními náklady – jedná se o náklady vynaložené na výrobu určitého majetku;
- technickým zhodnocením – jedná se o zásahy do majetku, který byl uveden do používání a vedou do změny technických parametrů nebo rozšíření vybaveností či změny účelu používání;
- znaleckým posudkem;
- reálnou hodnotou;
- zůstatkovou cenou. (Šteker, 2016)

Pořizovací cena představuje souhrn ceny majetku a nákladů, které byly vynaložené na jeho pořízení. Celý soubor nákladů zahrnutých do pořizovací ceny je nalezen v §47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, zejména na:

- přípravu a zabezpečení pořízeného DHM a DNM;
- licence, patenty a jiná práva;
- úroky z úvěrů;
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy;

- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby;
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce;
- úhrady podílu na oprávněných nákladech provozovatele, účelně vynaložených nákladech provozovatele distribuční soustavy, účelně vynaložených nákladech dodavatele;
- úhrady nákladů za přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikaci;
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání;
- zabezpečovací, konzervační a udržovací práce.

Do pořizovací ceny lze zahrnout i další podobné typy nákladů.

Spolu s tím existují náklady, které není možné začlenit mezi náklady související s pořizovací cenou. Jedna se například o:

- náklady na opravu a údržbu;
- kurzové rozdíly;
- náklady nájemce nebo pachtýře;
- nájemné za stavební pozemek;
- 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.

Reprodukční pořizovací cena představuje cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Touto cenou se oceňuje majetek nabytý darováním nebo jiným bezúplatným způsobem, nově zjištěný majetek (např. při inventarizaci) či majetek vyrobený vlastní činností u kterého není možné stanovit výše vlastních nákladů.

Vlastními náklady – používá se u majetku vyrobeného vlastní činností. Jde o přímé náklady vynaložené na výrobu (např. materiál, mzdy nebo služby) nebo jinou činnost a popřípadě i nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě či jiné činnosti stanovených účetní jednotkou. (Strouhal, 2014)

Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Pojem *technické zhodnocení* znamená zásah do určitého majetku, který v důsledku způsobí změnu jeho technických parametrů, rozšíření vybavení či zvýšení použitelnosti, a to včetně stavebních oprav, přístaveb a nástaveb.

Technické zhodnocení se nikdy neúčtuje přímo do nákladů VZZ a uvádí se v rozvaze na příslušném analytickém účtu. Tato situace může být uskutečněna v případě, když náklady vynaložené na provedení technického zhodnocení dosáhnou anebo překročí v souhrnu za účetní období určené účetní jednotkou při vykazování majetku. Podle zákona o daních z příjmů tato částka je ve výši 40 000 Kč, pokud se jedná o dlouhodobém nehmotném majetku nebo hmotných movitých věcech. Pokud tato částka nebyla překročena je možné účtovat náklady přímo do výkazu zisku a ztrát v případě DNM do řádku „Služby“, u DHM „Ostatní provozní náklady“. V případě, že se jedná o stavbách a byl překročen souhrn vynaložených nákladů, účetní jednotka si určuje hranici samostatně. Stanovena hranice se posuzuje za celé období, nikoliv za každý technické zhodnocení.

Následně se da říct, že technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu majetku. V tomto případě podnik musí přizpůsobit odpisový plán.

3.1.4 Odpisování dlouhodobého majetku

Na základě toho, že dlouhodobý majetek je využíván po dobu delší než 1 rok, vzniká potřeba zaznamenat jeho využití v účetnictví. Po celou dobu požití majetku dochází k jeho morálnímu a fyzickému opotřebení. Náklady na pořízení dlouhodobého majetku nelze zahrnout do provozních nákladů najednou, proto by měly být zaráženy postupně po celé době životnosti daného majetku. V účetnictví tato činnost se uskutečňuje prostřednictvím odpisů. (Účetnictví podnikatelů 2019,2019)

Odpisy se provádí u dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku s výjimkou majetku, který je vyloučen z odepisování (pozemky, umělecká díla), dlouhodobý finanční majetek se neodepisuje. V praxi existují odpisy účetní a daňové.

Účetní odpisy

Problematika účetních odpisu je zohledněná v §28 zákonu o účetnictví č.563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, §56 vyhlášky č.500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů a takže v Českých účetních standardech č.011 – Operace s obchodním

závodem, č.013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, č.019 – Náklady a výnosy. Cílem odpisů je co nejpřesnější vyjádření opotřebení majetku, které vede k reálnému vykázání hodnoty majetku a rozložení jeho pořizovací ceny do nákladů během doby používání. Odpisy vždy výrazně ovlivňují dva výkazy účetní závěrky (Rozvahu a Výkaz zisku a ztrát) tím, že se snižují zůstatkovou (netto) cenu dlouhodobých aktiv v rozvaze a zároveň vytvoří nákladovou položku v oblasti provozních nákladů položkou (Úpravy hodnot dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku – trvalé).

Dlouhodobý majetek může odpisovat účetní jednotka, která bezprostředně je vlastníkem či má nějaké jiné právo k majetku. Dle §28 zákona o účetnictví dlouhodobý majetek se odepisuje pouze do výše jeho ocenění v účetnictví nebo do zvýšené vstupní ceny včetně technického zhodnocení anebo s ohledem na významnost je možné odhadnout předpokládanou zbytkovou hodnotu. Pojmem „*zbytková hodnota*“ se rozumí částka, kterou by mohla získat účetní jednotka v případě vyrážení majetku z účetnictví podniku. Dle českých standardů účetní odpisy musí být zaokrouhleny na celé koruny směrem nahoru.

Každá účetní jednotka musí sestavovat odpisový plán, na základě kterého provádí proces odepisování v průběhu životnosti majetku. V právních předpisech není přesně stanoveno, jak má vypadat odpisový plán, jehož přehled účetní jednotka určí sama. V průběhu životnosti majetku může dojít ke změně doby jeho použitelnosti, proto je důležitým pravidelně aktualizovat odpisový plán. (Valouch, 2012)

Metody účetních odpisů nejsou určeny v právních předpisech, účetní jednotka volí je samostatně. Mezi základní druhy metod patří:

- metoda časová;
- metoda výkonová;
- metoda komponentního odpisování.

Časová metoda vychází z předpokládané délky používání majetku. Mezi tři základní druhy časového odpisování lze zahrnout rovnoměrné odpisy, zrychlené odpisy a zpomalené odpisy. Účetní jednotka musí správně zvolit odpisový druh proto, aby opotřebení majetku bylo provedeno objektivně. V případě, když odpisovaný majetek ztrácí svoji hodnotu rovnoměrně, je potřeba použít rovnoměrné odpisování. Jestli v průběhu životnosti majetku dochází k rychlejší ztrátě hodnoty na začátku jeho používání, by měl být odpisován zrychleně a naopak, majetek, který ztrácí větší část své hodnoty na konci doby používání má být odpisován zpomaleně. (Šteker, 2016)

Pomocí **metody výkonové** se odepisuje majetek ne na základě doby použitelnosti a na základě toho kolik výrobků bylo vyprodukováno zařízením, který se hodlá odepsat.

Problematika **metody komponentního odpisování** je vysvětlená v odstavci 56a vyhlášky č.500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, přičemž touto metodou se odepisují pouze stavby, byty a nebytové prostory a hmotné movité věci a jejich soubory. Komponentou se rozumí část majetku, jejíž výše ocenění je významné v poměru k výše ocenění celého majetku. Doba použitelnosti komponenty se liší od doby použitelnosti majetku a odepisuje se v průběhu používání samostatně od ostatních komponent a celé části majetku. (Valouch, 2012)

Daňové odpisy

Problematika daňových odpisů je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Daňové odpisy slouží pouze pro sestavení daňového přiznání. Daňové odpisy snižují základ daně majetku a na rozdíl od účetních odpisů nejsou žádným způsobem zaznamenaný v účetnictví.

Pokud účetní jednotka pořídí hmotný majetek, následujícím krokem musí ho zařadit do určité odpisové skupiny stanovené zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Tabulka 1 - Odpisové skupiny

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2020

Odpisovat je možný veškerý hmotný majetek v souladu s §27. Daňové odpisy se zaokrouhlují na celé koruny na horu. Hmotný majetek se odepisuje buď do výše vstupní ceny nebo do výše zvýšené vstupní ceny. Vstupní cenou se rozumí:

- pořizovací cena hmotného majetku;
- reprodukční pořizovací cena;
- vlastní náklady;
- hodnota nesplacené pohledávky;
- hodnota technického zhodnocení.

Metodu, kterou se odpisuje majetek, účetní jednotka volí samostatně, jejíž nelze měnit v průběhu životnosti majetku. Mezi základní metody daňových odpisů patří:

- odpisy rovnoměrné;
- odpisy zrychlené. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)

Rovnoměrné (lineární) odpisy jsou tvořeny vstupní cenou a přiřazené roční sazby, přičemž vstupní cena je přenášena do daňového základu rovnoměrně během doby použitelnosti majetku. Přehled problematiky daňových odpisů je znázorněn v § 31 zákona č.586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Tabulka 2 - Roční sazby při rovnoměrném odpisování

Odpisová skupina	V 1. roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,5	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: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2020

Zrychlená metoda odpisování umožňuje přenést do nákladů větší část vstupní ceny v prvních letech odpisování, potom tato částka se postupně snižuje. V prvním roce odpisy jsou představeny jako podíl vstupní ceny a přeraženého koeficientu. V dalších letech odpisy jsou stanoveny jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdíl mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které byl již odpisován. Celkový přehled je zobrazen v §32 zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)

Tabulka 3 - Koeficienty při zrychleném odpisování

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	50	50

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

3.1.5 Účtování o dlouhodobém majetku

Veškerá ustanovení týkající dlouhodobého majetku v České republice provádí zákon o účetnictví č.563/1991 Sb., a vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, která vlastně stanoví účtový rozvrh nebo účtovou osnovu. Dlouhodobý majetek je začleněn do účtové třídy 0 – Dlouhodobý majetek. Daná účtová skupina zahrnuje jednotlivé účty týkající dlouhodobého majetku, poskytnutých záloh, tvorby opravných položek či oprávek.

3.1.6 Účtování o DM v účetní závěrce

Účetní závěrka představuje soubor dokumentů, které obsahují informace o finanční situaci, výsledcích hospodaření a peněžních tocích podniku za účetní období. Účelem sestavení účetní závěrky je poskytnout uživatelům úplné, pravdivé a nezkreslené informace o finanční situaci, výsledcích hospodaření a peněžních tocích podniku. V České republice se řídí zákonem o účetnictví č.563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Účetní závěrku tvoří:

- *Rozvaha*, jedna se o výkaz o finanční pozici podniku a jeho struktuře;
- *Výkaz zisku a ztrát* je to výkaz o finanční situaci podniku;
- *Výkaz o změně vlastního kapitálu* podává přehled, jestli ve struktuře vlastního kapitálu proběhly nějaké změny;
- *Výkaz o peněžních tocích* nebo výkaz cash flow, který zobrazuje zdroj a využití peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů podniku;
- *Příloha k účetní závěrce* jejíž cílem je vysvětlit informace uvedené v rozvaze či VZZ na základě informace z účetních záznamů účetní jednotky.

Při sestavování účetní závěrky v příloze musí být uvedena informace o účtování o dlouhodobém majetku ve které má být zobrazeno:

- Způsob ocenění DM;
- Změny oceňování;
- Způsob odpisování majetku a postupy;
- Informace o opravných položkách.

3.2 Dlouhodobý majetek na Ukrajině

Stejně jako v České republice, tak i na Ukrajině účetnictví je upraveno zákonnými právními předpisy. Mezi zákonné právní předpisy sloužící pro regulaci účetnictví na Ukrajině patří zákony, metodické opatření, mezinárodní a vnitřní účetní standardy a vnitřní normy účetních jednotek.

Právní zásady regulace, organizace, účetnictví a sestavování účetní závěrky na Ukrajině jsou stanoveny zákonem o účetnictví a účetní závěrce č. 996-XIV Sb., ve znění pozdějších předpisů. Zákon o účetnictví stanoví, že národní účetní předpisy (standardy) jsou hlavním právním dokumentem v systému regulace účetnictví, který definuje zásady a metody účetnictví a účetního výkaznictví, které nejsou v rozporu s mezinárodními standardy. Tento zákon se vztahuje na všechny právnické osoby zřízené v souladu s právními předpisy Ukrajiny, bez ohledu na jejich organizační a právní formy a formy vlastnictví, jakož i na zastoupení zahraničních ekonomických subjektů, které jsou povinny vést účetnictví a předkládat účetní závěrky v souladu se zákonem. (Zákon č. 996-XIV Sb., o účetnictví a účetním výkaznictví)

Státní regulaci účetnictví a finančního výkaznictví na Ukrajině provádí ministerstvo financí, národní banka, státní pokladna, ministerstva a další ústřední výkonné orgány v rámci zákonem stanovených pravomocí.

Tabulka 4 - Skladba zákona o účetnictví

Část	Název
Část I.	Obecná ustanovení
Část II.	Státní regulace účetních a finančních výkazů
Část III.	Organizace a vedení účetnictví
Část IV.	Účetní závěrka
Část V.	Závěrečná ustanovení

Zdroj: Zákon č. 996-XIV Sb., o účetnictví a účetním výkaznictví

Stejně jako v ČR, tak i na Ukrajině rozvaha je představená formou oboustranné tabulky, jejíž levá strana se nazývá aktivum a je navržena tak, aby odrážela ekonomická aktiva podle složení a umístění, a pravá strana, nazývaná pasiva, má odrážet zdroje ekonomických aktiv. Na rozdíl od české tabulky, na Ukrajině jenom jednotlivé skupiny aktiv a pasiv jsou označeny římskými číslicemi. Tabulka neobsahuje sloupce brutto, korekce a netto, jenom suma, která k dispozici na začátku účtovacího období a suma na konci. U dlouhodobého majetku jednotlivé položky rozvahy tvoří „pořizovací (počáteční) hodnota“ a „akumulační amortizace“, tj. hodnota opotřebení za celý období využití majetku.

Aktiva jsou rozdělena na dlouhodobý a krátkodobý majetek. Oběžná aktiva zahrnují zásoby (suroviny, palivo, náhradní díly, zboží podléhající rychlé zkáze), nedokončenou výrobu a polotovary, hotové výrobky, peníze na účtech a pokladně. Dlouhodobý majetek podniku je soubor hodnot majetku, které se opakovaně účastní procesu své ekonomické činnosti. Patří sem ekonomická aktiva s dobou použitelnosti delší než jeden rok: dlouhodobá hmotná nehmotná aktiva, dlouhodobé finanční investice, kapitálové investice, odložené daňové pohledávky, dlouhodobé pohledávky, ostatní dlouhodobý hmotný majetek. (Zákon č. 996-XIV Sb., o účetnictví a účetním výkaznictví) Z účetního hlediska dlouhodobý majetek se dělí na:

- dlouhodobý nehmotný majetek (нематеріальні активи);
- dlouhodobý hmotný majetek (основні засоби);
- jiný dlouhodobý nehmotný majetek (інші нематеріальні активи) (Davydyuk, 2016).

3.2.1 Rozdělení dlouhodobého majetku z účetního hlediska

Problematika týkající dlouhodobého majetku na Ukrajině je znázorněn v standardu č.7 (dlouhodobý hmotný majetek a jiný dlouhodobý majetek) a č.8 (dlouhodobý nehmotný majetek). V rámci účtového rozvrhu je nalezen ve třídě č.1 – Dlouhodobý majetek (Необоротні активи).

Dlouhodobý nehmotný majetek (Нематеріальні активи)

Dlouhodobý nehmotný majetek je nominální hodnotou průmyslového a duševního vlastnictví, jakož i jiná vlastnická práva uznaná jako vlastnictví konkrétního podniku. Dlouhodobý nehmotný majetek je nepeněžní aktivum, který nemá hmotnou formu, lze identifikovat (oddělit od podniku) a držet v podniku pro použití po dobu delší než jeden rok (nebo jeden provozní cyklus, pokud přesahuje jeden rok) pro výrobní, obchodní, správní účely. Mezi součásti DNM patří:

- práva na užívání přírodních zdrojů;
- práva na užívání vlastnictví;
- práva na obchodní označení;
- práva na průmyslové vlastnictví;
- autorská práva a související práva;
- goodwill;

- jiný dlouhodobý nehmotný majetek. (Národní účetní standard č.8, 2020)

Práva na používání přírodních zdrojů obsahuje právo používat podloží, další zdroje přírodního prostředí, geologické a další informace o přírodním prostředí atd.

Součástí DNM taky jsou práva na užívání vlastnosti anebo právo užívat pozemek v souladu s právními předpisy, právo užívat budovu, právo na pronájem prostor.

Další položka DNM je představena právy na obchodní označení, které obsahuje práva k ochranným známkám (ochranné známky pro zboží a služby), obchodní jména, s výjimkou práv, jejichž pořízení se uznává jako licenční poplatky.

Další součástí DNM jsou práva na průmyslové vlastnictví, které obsahuje práva na vynálezy, užité vzory, průmyslové vzory, odrůdy rostlin, plemena zvířat, rozvržení (topografie) integrovaných obvodů, obchodní tajemství, včetně know-how, ochrana proti nekalé soutěži s výjimkou těch, jejichž pořízení se uznává jako licenční poplatky. (Národní účetní standard č.8, 2020)

Dalším typem jsou autorská práva a související. Patří sem právo na literární, umělecká, hudební díla, počítačové programy, programy pro počítače, kompilace dat (databáze), performance, fonogramy, videogramy, přenosy vysílacích organizací atd, s výjimkou těch, jejichž pořizovací náklady jsou uznány jako licenční poplatky.

Podle nařízení (standard) účetnictví č.19 „Asociace podniků“ je goodwill nadbytek pořizovací cena převyšující podíl kupujícího na reálné hodnotě nabytá identifikovatelná aktiva, závazky a podmíněné závazky k datu akvizice.

Poslední položka stanoví jiný dlouhodobý nehmotný majetek, do kterého jsou zaraženy práva na provedení podnikatelské činnosti, využívání hospodářských a jiných příležitostí. (Bruchanskij, 2016)

Dlouhodobý hmotný majetek

Postup pro uznání dlouhodobého majetku, jeho klasifikaci, ocenění, odpisy, vyrážení a zveřejnění informací o nich v účetní závěrce je upraveno v národním účetním standardu č.7 (П(C)БО 7), mezinárodním účetním standardu č. 16 (МСБО 16). Daňové účetnictví DHM je předepsáno v dílu č. 3 Daňového zákoníku (p. III ПКУ).

Dlouhodobý hmotný majetek je majetek, který společnost drží za účelem použití při výrobě nebo dodávce zboží a služeb, nájem ostatních nebo pro administrativní a společensko-kulturní funkce, jejichž předpokládaná doba životnosti (provoz) je delší než

jeden rok (nebo provozní cyklus, pokud přesahuje rok). Mezi dlouhodobý hmotný majetek na Ukrajině patří:

- pozemky;
- kapitálové výdaje na zlepšení pozemku nesouvisející s výstavbou;
- budovy, stavby a vysílací zařízení;
- stroje a zařízení;
- vozidla;
- nářadí, zařízení, nábytek;
- zvířata;
- pěstitelské celky trvalých porostů;
- jiný dlouhodobý hmotný majetek. (Národní účetní standard č.7, 2020)

Jiný dlouhodobý hmotný majetek

Jiný dlouhodobý hmotný majetek je stanoven stejně jako dlouhodobý hmotný majetek účetním standardem č.7 (П(С)БО 7), z toho lze odvést, že jiný dlouhodobý nehmotný majetek stojí ve stejné řadě s dlouhodobým hmotným majetkem. Jeho součástí jsou:

- fondy knihovny;
- dlouhodobý hmotný majetek nízké hodnoty;
- dočasné budovy;
- přírodní zdroje;
- balení zásob;
- předměty na vypůjčení;
- jiný dlouhodobý hmotný majetek. (Národní účetní standard č.7,2020)

3.2.2 Rozdělení dlouhodobého majetku z daňového hlediska

Na rozdíl od daňového účetnictví v České republice, na Ukrajině rozdíl mezi účetnictvím a daňovým účetnictvím není tak významný. Avšak velký důraz je kladen na účtování dlouhodobého hmotného majetku. Podle položky č.14.1.138 Daňového zákoníku dlouhodobý hmotný majetek představuje majetek , včetně nerostných rezerv poskytnutých

pro využití podloží (s výjimkou hodnoty půdy, nedokončených kapitálových investic, veřejných komunikací, knihovnických fondů, hmotných aktiv, jejichž hodnota nepřesahuje 20 000 hřiven nevýrobních aktiv a nehmotných aktiv) jmenován daňovým poplatníkem pro použití v hospodářské činnosti daňového poplatníka, jehož hodnota nepřesahuje 20 000 hřiven a je postupně smíšen z důvodu fyzického nebo morálního opotřebení a očekávaná doba použitelnosti od data uvedení do provozu je více než 1 rok (nebo provozní cyklus), pokud je delší než rok. (Daňový zákoník Ukrajiny, 2020)

3.2.3 Pořízení a ocenění dlouhodobého majetku

Mezi hlavní body, kdy vzniká potřeba měřit hodnotu dlouhodobého majetku patří jejich příjem použití během pracovního cyklu, vyřazení a příprava účetní závěrky. Dlouhodobý majetek se účetnictví odráží pomocí následujících typů ocenění:

- počáteční cena;
- reálná hodnota;
- reprodukční cena;
- zbytková hodnota;
- likvidační hodnota;
- současná hodnota.

Dlouhodobý majetek je možný získat:

- úplatně;
- vlastní výrobou;
- zanesením do základního kapitálu;
- bezúplatně;
- výměnou za podobná aktiva;
- výměnou za jiné aktiva. (Davydyuk, 2016)

Ocenění dlouhodobého majetku po přijetí

V závislosti na tom, jak bylo získáno ten nebo onen majetek, hlavním druhem jeho ocenění je počáteční cena. Podle standardu č.7 – Dlouhodobý hmotný majetek (П(С)БО 7 – Основні зводби) počáteční cena je historická (skutečná) cena, částka zaplacené hotovosti nebo ekvivalentů hotovosti nebo reálná hodnota protiplnění stanovená v okamžiku pořízení. Dlouhodobá aktiva jsou v historických (skutečných) nákladech zaúčtována do

rozvahy podniku. Složení počátečních nákladů závisí na způsobu získání dlouhodobého majetku. (Ševel, 2009)

Tabulka 5 - Složení počáteční ceny

Způsoby pořízení DM	Složení počáteční ceny
Úplatně	Cena majetku + nepřímé vratné daně – nepřímé nevratné daně + jiné náklady spojené s pořízením
Vlastní výrobou	Mzdové náklady + náklady na výrobu + jiné náklady stanovené účetním standardem č.16 – „Náklady“, (П(С)БО 16 – Витрати)
Zanesení do ZK	Reálná hodnota, sjednaná s jinými zakladateli společnosti + jiné náklady
Bezúplatně	Reálná hodnota + jiné náklady
Výměnou za podobná aktiva	Zůstatková cena přenaščeného aktivu (v případě, když jeho zůstatková cena se rovná reálné hodnotě anebo reálná hodnota je menší než zbytková hodnota) + jiné náklady
Výměnou za jiná aktiva	Reálná hodnota + (-) příjmy (náklady) + jiné náklady

Zdroj: vlastní zpracování dle Davydyuk, 2016

Nepřímé daně, které jsou v počátečně ceně buď obsažené nebo ne, zahrnují daň z přidané hodnoty, clo, spotřební daň.

Reálná hodnota dlouhodobého majetku se rovná částce, za kterou může být aktivum vyměněno na základě dohody mezi příslušnými, informovanými, zúčastněnými stranami a nezávislými stranami. Reálná hodnota je stanovena znaleckým posudkem, který obvykle provádějí profesionální znalci na základě toho, jak se položka používá k datu přecenění.

Reprodukční cena je částka hotovosti (ekvivalenty hotovosti) nebo jiné formy kompenzace, které by byly vyžadovány k získání (nebo vytvoření) stejného aktiva k datu vykázání. (Ševel, 2009)

Ocenění dlouhodobého majetku při vyřazení

K vyřazení dlouhodobého majetku z podniku může dojít v důsledku jeho prodeje, likvidace z důvodu fyzického a morálního opotřebení, vkladu do základního kapitálu nebo bezplatného převodu na jiné právnické osoby.

Celkový příjem získaný z likvidace dlouhodobého majetku snížený o výši nákladů spojených s jeho likvidací je čistý příjem z likvidace (**hodnota likvidace**). V souladu s účetním standardem č.7 – Dlouhodobý hmotný majetek (П(С)БО 7 – Основні засоби) společnost vytváří čistý výnos z likvidace v době, kdy expertní úvěr na dlouhodobou aktivu

připisuje do rozvahy. Při připsání dlouhodobého majetku do rozvahy lze jeho likvidační hodnotu rovnat nule. (Národní účetní standard č.7,2020)

V souladu s účetním standardem č.8 „Nehmotná aktiva“ je likvidační hodnota nehmotných aktiv rovna nule, ledaže:

- existuje jiná nezáporná povinnost jiné osoby získat tento předmět na konci své životnosti;
- likvidační hodnota může být stanovena na základě informací o existujícím aktivním trhu a očekává se, že takový trh bude existovat na konci doby použitelnosti tohoto objektu. (Národní účetní standard č.8,2020)

Ocenění dlouhodobého majetku při jeho použití v průběhu provozního cyklu

Dlouhodobá aktiva v procesu používání postupně ztratí své spotřebitelské vlastnosti v důsledku fyzického dopadu na pracovní prostředky a v důsledku vědeckého a technologického pokroku. Odepisovatelná částka je původní nebo přeceněná částka dlouhodobého majetku snižena o jeho likvidační hodnotu.

Zbytková hodnota je rozdíl mezi původními (přeceňovanými) náklady a částkou odpisů. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se v zůstatkové hodnotě odepisuje také z rozvahy podniku, je odstraňován z majetku a odepisován na náklady podniku. (Ševel, 2009)

Přecenění dlouhodobého majetku

Účetní jednotka může přeceňovat položku, pokud se její zůstatková cena významně liší od reálné hodnoty k rozvahovému dni. Drobný dlouhodobý hmotný majetek a knihovní fondy se nepřeceňují, pokud se jejich hodnota odpisuje naběhnutím v prvním měsíci užívání předmětu ve výši 50 % jeho odepisovatelné hodnoty. Přecenění dlouhodobého hmotného majetku, jejíž položky již byly přeceňovány, by mělo být nadále prováděno s takovou pravidelností, aby se jejich zbytková hodnota k rozvahovému dni výrazně nelišila od reálné hodnoty.

Dlouhodobé pohledávky, u nichž vznikají úroky, se v rozvaze promítají v současné hodnotě. **Současná hodnota** je diskontovaná částka budoucích plateb (snižena o částku očekávané úhrady), která se očekává, že bude požadována k vypořádání závazku při běžném podnikání. (Ševel, 2009)

Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Podle článku 138 daňového řádu Ukrajiny se finanční výsledek před zdaněním zvyšuje o částku nákladů na rekonstrukci a modernizaci neproduktivního dlouhodobého majetku nebo neproduktivního nehmotného majetku přiřazeného k nákladům v souladu s vnitrostátními předpisy (standards) účetnictví nebo IAS/IFRS.

V účetnictví jsou náklady na rekonstrukci a modernizaci součástí kapitálových výdajů, a proto následně ke zvýšení počátečních nákladů na příslušná zařízení a náklady na opravy (nezáleží na tom, zda se jedná o velké opravy nebo běžné) jsou zahrnuty v náklady za vykazované období.

Pokud jde o daňové účetnictví, od účetnictví se výrazně liší. V něm jsou ruční práce i modernizace všechna vylepšení. A náklady na práci na takovém zlepšení jsou téměř zcela připisány ke zvýšení nákladů příslušných skupin dlouhodobého majetku.

Daňoví poplatníci mají právo během vykazovaného období zahrnout do hrubé práce veškeré náklady spojené se zhodnocením dlouhodobého majetku podléhajícího odpisům, který nepřekročí 10% celkové účetní hodnoty veškerého dlouhodobého majetku na začátku takového vykazovaného období.

3.2.4 Odpisování dlouhodobého majetku

Během doby použitelnosti dlouhodobého majetku obvykle dochází k jeho morálnímu a fyzickému opotřebení, proto je nutné zaznamenat proces opotřebení v účetních dokladech podniku.

Je třeba rozlišovat mezi pojmy „opotřebení“ a „odpisy“. Tyto pojmy se používají k vysvětlení stejného jevu, ale odrážejí různé procesy. Opotřebení dlouhodobého majetku jsou výše odpisů dlouhodobého majetku od začátku jeho životnosti. Pokud opotřebení znamená postupnou ztrátu hodnoty (tj. ztrátu fyzické a morální kvality) dlouhodobého majetku ve výrobním procesu, odpisy vykazují postupnou ztrátu peněžní hodnoty dlouhodobého majetku, který se opotřebovává na nově vytvořeném produktu.

Proces odpisování se provádí u dlouhodobého nehmotného majetku s výjimkou práva na trvalé užívání pozemku, u dlouhodobého hmotného majetku, kromě hodnoty pozemků, přírodních zdrojů a kapitálových investic. (Burhanskij, 2016)

Účetní odpisy

Problematika účetních odpisů je zohledněna v rozdílu č.4 Účetního standardu č.7 (п.4 П(С)БО 7). Dle daného předpisu odpisy jsou definováni jako systematické přidělování odpisové hodnoty dlouhodobého majetku, tj. počáteční anebo přeceněné hodnoty dlouhodobého majetku po dobu jeho životnosti. Odpisy se účtují každý měsíc.

Odpisy jsou účtovány během doby životnosti (provozu) objektu, který je zřízen podnikem (ve správním aktu) při uznání tohoto předmětu jako aktiva (při připsání do rozvahy), a je pozastaven na dobu jeho rekonstrukce, modernizace, dokončení, vybavení a zachování. Odpisy se začínají účtovat měsícem následujícím po měsíci uvedení do provozu a zastavují se měsícem následujícím po měsíci vyřazení objektu z dlouhodobého majetku.

Metodu amortizace nehmotného aktiva volí podnik nezávisle na základě podmínek získání budoucích ekonomických užitků. Pokud takové podmínky nelze stanovit, odepisují se odpisy rovnoměrně (lineárně). Odpisy se počítají za použití příslušných akruálních metod v souladu s účetním standardem č.7 – Dlouhodobý hmotný majetek (П(С)БО 7 – Основні засоби). (Vse pro buchhaltrskij oblik,2019)

Metodu odpisování volí společnost nezávisle, s přihlédnutím k očekávanému způsobu získání ekonomických výhod z jejího používání. Odpisy dlouhodobého majetku (s výjimkou jiného dlouhodobého hmotného majetku) se účtují pomocí následujících metod:

- metoda rovnoměrná;
- metoda snížení zbytkové hodnoty;
- metoda zrychlené snížení zbytkové hodnoty;
- metoda kumulativní;
- metoda výkonová (Vse pro buchhaltrskij oblik,2019)

Pomocí **rovnoměrné (lineární) metody** roční částka odpisů se stanoví vydělením odepisovatelné částky očekávanou dobou používání dlouhodobého majetku.

$$A_{\text{pik}} = A_{\text{M}}B : T \quad (1)$$

A_{pik} – Roční suma odpisů, $A_{\text{M}}B$ – odpisovaná hodnota, T – doba použití majetku

Podle této metody jsou odpisy odepisovány rovnoměrně po celou dobu životnosti dlouhodobého majetku, s přihlédnutím k hodnotě likvidace. Výhodou metody je snadnost výpočtu a rovnoměrnost rozdělení výše odpisů mezi účetními obdobími, která poskytuje srovnání výrobních nákladů s příjmy z prodeje. Nevýhodou této metody je, že nezohledňuje odpisy dlouhodobého majetku, rozdíl mezi jejich výrobní kapacitou v různých letech

provozu a potřebu zvýšit náklady na opravy v posledních letech. (Podatky i buchalterskij oblik, 2017)

Metoda snížení zbytkové hodnoty vychází z toho, že částka odpisů je definována jako součin zbytkové hodnoty předmětu na začátku účetního období nebo počáteční hodnoty k datu odpisování a roční odpisové sazby. Roční odpisová sazba (v procentech) se počítá jako rozdíl mezi jednotkou a výsledkem kořene stupně životnosti objektu od výsledku dělení likvidační hodnoty předmětu jeho původní hodnotou.

$$A_{\text{pik}} = 3B(\text{PIB}) \times H_a \quad (2)$$

A_{pik} – Roční suma odpisů, $3B$ – zůstatková cena, PIB – počáteční hodnota, H_a – amortizační norma

Tato metoda je založena na předpokladu, že nový dlouhodobý majetek poskytne největší výnos v prvním roce své činnosti a jeho výnos (produktivita, kapacita) se bude z roku na rok snižovat. Snížením zbytkové hodnoty je vhodné vypočítat odpisy předmětů, které jsou vystaveny rychlému stárnutí. Výhodou metody je že, během prvních let používání majetku hromadí se významná částka peněžních prostředků pro jeho rekonstrukce. Nevýhodou je to, že stanoví závaznou přítomnost likvidační hodnoty. (Podatky i buchalterskij oblik, 2017)

Metoda zrychlené snížení zbytkové hodnoty vychází z toho, že roční částka odpisů definována jako součin zbytkové hodnoty předmětu na začátku účetního období nebo počáteční hodnoty k datu odpisu a roční odpisové sazby, která se vypočítá na základě doby životnosti předmětu a zdvojnásobí.

$$A_{\text{pik}} = 3B(\text{PIB}) \times H_a \quad (3)$$

A_{pik} – Roční suma odpisů, $3B$ – zůstatková cena, PIB – počáteční hodnota, H_a – amortizační norma

Stejně jako u předcházející metody výhoda spočívá v tom, že během prvních let použití, hromadí se velká část peněžních prostředků na rekonstrukce odpisovaného majetku.

Na základě **kumulativní metody** roční částka odpisů je definována jako součin odepisovatelné hodnoty a kumulativního koeficientu. Kumulativní koeficient se vypočítá vydělením počtu zbývajících let do konce očekávané doby životnosti dlouhodobého majetku součtem počtu let jeho životnosti.

$$A_{\text{pik}} = A_M B \times k_i \quad (4)$$

A_{pik} – Roční suma odpisů, $A_M B$ – odpisovaná hodnota, k_i – kumulativní koeficient

Podle této metody společnosti mají schopnost výrazně urychlit odpis dlouhodobého majetku nejen v počátečním, ale i v posledním období provozu. To znamená, že se předmět dlouhodobého majetku používá intenzivněji nebo v prvních letech provozu nebo v posledních letech. (Podatky i buchhalderskij oblik, 2017)

Výkonová metoda vychází z toho, že měsíční částka odpisů je definována jako součin skutečného měsíčního objemu výrobků (práce, služby) a míry výroby odpisů. Míra výroby odpisů se vypočítá vydělením odepisovatelné hodnoty celkovým objemem produktů (práce, služby), které společnost očekává, že bude vyrábět (provádět) pomocí předmětu dlouhodobého majetku.

$$A_{mic} = N_{MiC} \times H_a \quad (5)$$

A_{mic} – měsíční suma amortizace, N_{MiC} – měsíční obsah produkce, H_a – amortizační norma

Metoda výkonová zajišťuje nejrovnoměrnější rozdělení odpisované hodnoty vyráběných výrobků. Vyžadují se však informace o očekávaném objemu výroby. Metoda se používá především pro odpisy základních technologických zařízení, které mohou určovat výkon.

Pro výpočet odpisů jiného dlouhodobého hmotného majetku se používá buď **lineární** nebo **výkonová** metoda. A pro odpisování drobného dlouhodobého hmotného majetku je možný využít následující metody:

- 50% na 50%, vychází z toho, že během prvního měsíce používání odpisuje se 50% z počáteční ceny. Zbývajících 50% se odráží ve výdajích v měsíci vyloučení majetku z aktiv;
- 100% - jedná se o odpisování celé částky majetku v prvním měsíci použití. (Podatky i buchhalderskij oblik, 2017)

•

Daňové odpisy

Problematika daňových odpisů je zohledněna v dílu č.3 Daňového zákoníku. Odpisy dlouhodobého majetku a nehmotných aktiv se počítají v souladu s národními účetními standardy nebo mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Zásady daňových odpisů většinou odpovídají zásadám účetním. Odpisy se účtují z hodnoty každé jednotlivé položky dlouhodobého majetku. V tomto případě podléhají náklady na pořízení (vytvoření) takového

předmětu odpisům. Metody odpisování jsou stejné jak i v účetnictví. Kromě toho není možný odpisovat:

- náklady na pořízení nevýrobního DM;
- náklady na opravu, rekonstrukce, modernizace nevýrobního DM;
- pozemky;
- nedokončené kapitální investice;
- veřejné silnice;
- knihovní a archivní fondy. (Daňový zákoník Ukrajiny, 2020)

Při výpočtu daňových odpisů je třeba jednat s ohledem na minimální přípustnou dobu použitelnosti.

Tabulka 6 - Minimální doba použitelnosti dlouhodobého hmotného majetku

Číslo skupiny	Dlouhodobý majetek	Minimální přípustná doba použitelnosti (v letech)
1	Pozemky	Neodepisuje se
2	Kapitálové výdaje na zlepšení pozemků nesouvisející s výstavbou	15
3	Budovy	20
	Stavby	15
	Vysílací zařízení	10
4	Hmotné movité věci	5
	Z nich: počítače, jiné stroje pro automatické zpracování informací, související prostředky pro čtení nebo tisk informací, související počítačové programy (jiné než programy, jejichž náklady jsou uznávány jako licenční poplatky, a / nebo programy, které jsou uznávány) nehmotné aktivum), ostatní informační systémy, přepínače, směrovače, moduly, modemy, nepřerušitelné zdroje napájení a prostředky jejich připojení k telekomunikačním sítím, telefonům (včetně celulárních), mikrofونům a vysílačkám, jejichž cena přesahuje 20 000 hřiven	2
5	Vozidla	5
6	Nářadí, zařízení, inventář, nábytek	4
7	Zvířata	6
8	Pěstitelské celky trvalých porostů	10
9	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	12
10	Knihovní fondy, doklady Národního archivního fondu Ukrajiny	Neodpisuje se
11	Drobný dlouhodobý hmotný majetek	Neodpisuje se
12	Dočasné (nepojmenované) budovy	5

13	Přírodní zdroje	Neodpisuje se
14	Balení zásob	6
15	Předměty najmu	5
16	Dlouhodobý biologický majetek	7

Zdroj: vlastní zpracování dle Daňového zákoníku Ukrajiny, 2020

Pokud je životnost (provoz) dlouhodobého majetku v účetnictví rovna nebo větší než životnost stanovená v té tabulce, použije se pro výpočet odpisů doba použitelnosti (provoz) dlouhodobého majetku zřízených v účetnictví.

Tabulka 7 - Minimální doba použitelnosti dlouhodobého nehmotného majetku

Číslo skupiny	Skupina	Minimální přípustná doba použitelnosti v letech
1	Práva na využívání přírodních zdrojů (právo na využívání podloží, další zdroje přírodního prostředí, geologické a další informace o přírodním prostředí)	V souladu s právním předpisem podniku
2	Právo užívat majetek (právo užívat pozemek, s výjimkou práva na trvalé užívání pozemku v souladu se zákonem, právo užívat budovu, právo na pronájem prostor atd.)	V souladu s právním předpisem podniku
3	Práva na obchodní označení (práva na ochranné známky (ochranné známky pro výrobky a služby), obchodní názvy (značky) atd.), s výjimkou práv, jejichž pořízení se uznává jako licenční poplatky	V souladu s právním předpisem podniku
4	Práva k průmyslovému vlastnictví (právo na vynálezy, užité vzory, průmyslové vzory, odrůdy rostlin, plemena zvířat, rozmístění (topografie) integrovaných obvodů, obchodní tajemství, včetně know-how, ochrana proti nekalé soutěži atd.), s výjimkou těch, jejichž náklady jsou uznány za licenční poplatky	V souladu s právním předpisem podniku, ale ne víc jak 5 let
5	Autorská a související práva (právo na literární, umělecká, hudební díla, počítačové programy, počítačové programy, kompilace dat (databáze), fonogramy, videogramy, programy vysílacích organizací atd.), s výjimkou ti, jejichž pořizovací náklady jsou uznány jako licenční poplatky	V souladu s právním předpisem podniku, ale ne víc jak 2 roky

6	Další nehmotná aktiva (právo podnikat, využívání ekonomických a jiných privilegií atd.)	V souladu s právním předpisem podniku
---	---	---------------------------------------

Zdroj: vlastní zpracování dle Daňového zákoníku Ukrajiny, 2020

Pokud není v souladu s titulním dokumentem stanovena doba platnosti práva na užívání nehmotného aktiva, stanoví se tato životnost samostatně daňovým poplatníkem, nesmí však být kratší než dva nebo více než 10 let.

3.2.5 Účtování o dlouhodobém majetku

Zákon o účetnictví a účetní závěrce ze dne 16. 7. 1999 č. 996-XIV je nejvyšším pramenem pravá určující veškerá ustanovení týkající účetnictví na Ukrajině. Účetní standardy stanoví rozdělení majetku společnosti na jednotlivé třídy. Nařízení ministerstva financí ze dne 26.06.2013 č.611 určuje účtovou osnovu. Na základě daného nařízení dlouhodobý majetek je začleněn do třídy 1 – Dlouhodobý majetek. Účtová třída zahrnuje veškeré účty týkající hmotného, nehmotného a jiného majetku a jeho odpisování.

Odpisy jsou součástí provozních nákladů, tedy jsou uvedeny ve Výkazu zisků a ztrát. Čím větší odpisy jsou, tím menší bude výsledek hospodaření.

3.2.6 Účtování o DM v účetní závěrce

Účetní závěrka je podklad, která obsahuje informace o finanční situaci, výsledcích hospodaření a peněžních tocích podniku. Účel, skladbu a zásady sestavení účetní závěrky a požadavky na uznání a zveřejnění jejích prvků definuje Nařízení (standard) účetnictví 1 „Obecné požadavky na účetní výkaznictví“.

Stejně jako v ČR účetní závěrku tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz o změnách vlastního kapitálu, výkaz o peněžních tocích a příloha. V příloze k účetní závěrce pro každou položku dlouhodobého majetku jsou uvedeny následující informace:

- hodnota (počáteční nebo přeceněná), ve které se dlouhodobý majetek odráží v rozvaze;
- způsoby odpisování používané podnikem a životnost (provoz);
- dostupnost a pohyb dlouhodobého majetku ve vykazovaném roce.

3.3 Dlouhodobý majetek v Estonsku

Moderní účetní systém v Estonsku sahá do 1. ledna 1995, kdy vstoupil v platnost první zákon o účetnictví Estonské republiky. Zákon platil do 31.12.2002 společně s Instrukčním systémem účetní služby ERS a jeho Protokolovými řešeními PRO – symbióza US GAAP, IAS a místních specifik. I tehdy však již bylo prohlášeno přímé spojení a závislost estonského účetnictví na mezinárodních standardech IAS. Od 1. ledna 2003 je účetní systém ER zcela založen na Mezinárodních standardech účetního výkaznictví IFRS. Podle § 17 odst. 1 zákona o RPS musí účetní zásady a prezentace informací použité ve finančním účetnictví a finančním výkaznictví splňovat požadavky stanovené RPS a jedním z následujících dvou standardů účetního výkaznictví: Estonský standard finanční výkaznictví a nařízení 1606/2002 / ES. Estonský standard účetního výkaznictví je soubor požadavků na finanční výkaznictví pro veřejnost založený na mezinárodně uznávaných účetních zásadách, doplněný zákonem a doplněný směrnicemi výboru. (Zákon o účetnictví ER, 2020)

V současné době je v platnosti 17 pokynů účetní služby (RTJ 1-18, RTJ 16 byla zrušena od 1. 1. 2009) a zákon o účetnictví. Zákon o účetnictví obsahuje 62 článků a 3 přílohy: rozvahový systém, schémata (1 a 2) výkazu zisku a ztrát a obecné požadavky na obsah roční účetní závěrky. Bylo vydáno nové vydání Pokynu o účetních službách RTJ v roce 2011, které vychází ze standardu pro malé a střední podniky (IFRS pro malé a střední podniky) a závazné od 1. ledna 2013. (Přehled účetního systému v Estonsku, 2020)

Stejně jako v předcházejících státech, aktiva se skládají se stálých a oběžných aktiv. Mezi krátkodobý majetek patří: peněžní prostředky, krátkodobé kapitálové investice, pohledávky a zásoby. Součástí dlouhodobého majetku v ER jsou dlouhodobé kapitálové investice, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý nehmotný majetek.

3.3.1 Rozdělení dlouhodobého majetku z účetního hlediska

Rozdělení dlouhodobého majetku v Estonské republice je v plné míře závislé na mezinárodních standardech finančního výkaznictví IFRS, klasifikace dlouhodobého majetku je znázorněna v IAS 38, IAS 16 a IAS 40.

Dlouhodobá nehmotná aktiva (Immateriaalsed pöhivarad)

Standard IAS 38 definuje pojem nehmotná aktiva jako nepeněžní aktivum, který nemá hmotnou podstatu. Dlouhodobý nehmotný majetek obvykle je výsledkem vývoje, výzkumu anebo zavedením nových postupů. Patří sem například:

- autorská práva;
- patenty;
- seznamy zákazníků;
- filmy;
- povolení k určité činnosti;
- kvóty;
- obchodní značky;
- podíly na trhu atd.

Součástí nehmotného majetku dle standardu nejsou finanční aktiva, práva k nerostnému bohatství, goodwill, nehmotná aktiva vyplývající z pojistných smluv a ostatní nehmotný majetek, který není upravený jinými standardy. (IAS 38, 2020)

K rozpoznání nehmotného majetku je nutno, aby majetek splňoval podmínky rozpoznání DNM, nimiž jsou **identifikovatelnost** a **ovládání**. Podmínky jsou v standardu definovány velice podrobně a přísně s ohledem na jejich specifiku. Jedná se o to, že účetní jednotkou musí být prokázána jistota, že nehmotný aktivum přinese účetní jednotce ekonomický prospěch. Identifikovatelným je majetek, jestliže je možný jeho část oddělit od účetní jednotky za účelem prodeje, pronajmu nebo výměny anebo jeho existence plyne z práva vyplývajícího ze smlouvy či zákona.

Definice nehmotného aktiva musí být identifikována tak, aby byla oddělena od dobrá vůle. Goodwill vykázaný v podnikové kombinaci je aktivem, které odráží budoucí ekonomiku výhody plynoucí z jiných aktiv získaných v podnikové kombinaci, které nejsou možné identifikovat jednotlivě nebo samostatně. Budoucí ekonomické přínosy mohou být výsledkem synergie identifikovatelných nabytých aktiv nebo aktiv, která lze jednotlivě identifikovat nesplňují kritéria pro vykázaní v účetní závěrce.

Účetní jednotka ovládá aktivum, pokud má oprávnění přijímat budoucnost ekonomické výhody plynoucí z hlavního zdroje a omezují přístup ostatních k těmto výhodám. Schopnost účetní jednotky ovládat budoucí ekonomické užitky z nehmotného majetku Aktivum je obvykle založeno na zákonných právech, která lze zajistit u soudu.

V případě nedostatek zákonných práv je obtížnější dokázat. Neexistuje však žádná právní jistota nezbytnou podmínkou kontroly, protože entita může být schopna řídit jiným ekonomickým přínosem. (IAS 38, 2020)

Dlouhodobý hmotný majetek (Materiaalsed pōhivarad)

Problematika dlouhodobého majetku je znázorněna v rozdílu 17 sbírky mezinárodní účetní standardy pro střední a malé podniky (SME IFRS 17), který navazuje na mezinárodní účetní standard 16 (IAS 16). Účelem tohoto standardu je definovat účetní přístup k pozemkům, budovám a zařízením, aby uživatelé finančních výkazů mohli porozumět informacím o investice účetní jednotky do jejího majetku, budov a zařízení a změny těchto aktiv investice. Hlavními otázkami účtování o stálých aktivech jsou uznání aktiv, stanovení jejich účetní hodnoty a odpisů, jakož i ztráty ze snížení hodnoty, které by měly být vykázány v souvislosti s tím. (IAS 16, 2020)

Předmětem SME IFRS 17 je hmotný majetek, který:

- je držen účetní jednotkou za účelem další výroby nebo zásobováním zboží či administrativním cílům;
- očekávaně bude využíván po dobu delší než 1 účetní období.

Tento standard by se měl použít při účtování pozemků, budov a zařízení, pokud jiný standard nevyžaduje nebo nepovoluje použití jiného účetního přístupu.

Standard není specifikován pro:

- biologická aktiva stanovená v IAS 41 – Zemědělství, výjimku tvoří jen pěstitelské celky trvalých porostů;
- neobnovitelné přírodní zdroje (práva na nerosty a zásoby nerostů, jako je ropa, zemní plyn a podobné neobnovitelné zdroje);
- dlouhodobý majetek klasifikovaný jako držený k prodeji v souladu s IFRS 5 „Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončená aktivita“;
- pozemky, budovy a zařízení, které účetní jednotka běžně používá a drží za účelem prodeje, jsou součástí zásob a jsou upravené standardem IAS 2 – Zásoby;
- účetní jednotka, v souladu s IAS 40 "Investice do nemovitostí", měla by se v tomto standardu používat nákladový model.

Tento standard se navazuje i na jiné standardy, které je nutné respektovat při účetním zachycení zejména požadavky standardů. (IAS 16, 2020)

Dlouhodobé kapitálové investice (Kinnisvarainvesteeringud)

Charakteristika této položky se vztahuje na estonský účetní standard č.6 – Dlouhodobé investice (RTJ 6 - Kinnisvarainvesteeringud), který obsahuje definice, různorodé účetní položky, jako jsou metoda reálné hodnoty, metoda nákladů, reklasifikace. Tento standard je založen na základě mezinárodního účetního standardu pro malé a střední podniky 16 – Investice do nemovitosti (SME IFRS 16 – Investment property) a standard 11 – Finanční instrumenty (SME IFRS 11 – Basic financial instruments), kteří respektive navazují na mezinárodní účetní standard 40 – Investice do nemovitosti (IAS 40 - Investment property) a standard 9 – Finanční nástroje (IFRS 9 - Basic financial instruments). Účelem tohoto standardu je definování účetních přístupů k investicím do nemovitostí a související požadavky na zveřejnění.

Tento standard se vztahuje na vykazování a oceňování a zveřejňování investic do nemovitostí. Investice do nemovitostí jsou drženy za účelem získání nájemného či navýšení kapitálu, nebo obojí. Investice do nemovitostí tedy generují peněžní toky do značné míry nezávisle na ostatních aktivech v držení účetní jednotky. Mezi příklady investic do nemovitosti patří:

- pozemky držené pro dlouhodobé navýšení kapitálu a nikoli pro krátkodobý prodej při běžném podnikání;
- pozemky držené pro budoucnost, ale dosud není určené využití;
- budova, která je ve vlastnictví účetní jednotky (nebo jako aktivum související s budovou v držení účetní jednotky) a pronajatá na základě jednoho nebo více operativních leasingů;
- budova, která není obsazena, ale pronajímá se na jeden nebo více operativní leasingy;
- nemovitost, která se staví nebo vylepšuje pro budoucí použití jako investiční nemovitost. (IAS 41, 2020)

Účetní jednotka může poskytovat nájemníkům v pronajaté nemovitosti různé doplňkové služby. V tomto případě pronajatou nemovitost lze klasifikovat jako investice jen v případě, že doplňkové služby tvoří nevýznamnou část smlouvy o operativním nájmu. V opačném případě tuto položku upravuje standard IFRS 16.

Některé typy nemovitostí zahrnují jednu akcii drženu za účelem nájmu nebo ke zvýšení kapitálu a druhou část drženu za účelem využití ve výrobě nebo k dodání zboží

nebo služeb nebo pro administrativní účely. Pokud lze tyto akcie prodat samostatně (nebo si je lze pronajmout samostatně v rámci finančního pronájmu), účetní jednotka tyto akcie účtuje samostatně. Nelze-li tyto akcie prodat samostatně, je nemovitost investičním majetkem pouze tehdy, pokud je malá část držena pro použití při výrobě nebo dodávce zboží nebo služeb nebo pro administrativní účely. (IAS 41, 2020)

Nemovitosti, které účetní jednotka drží s cílem příjmu nájemného mohou být podnikem

- vlastněné;
- pronajaté na finanční nebo operativní leasing.

3.3.2 Rozdělení dlouhodobého majetku z daňového hlediska

Rozdělení dlouhodobého majetku z daňového hlediska v Estonské republice nelze určit. Neexistuje žádná provázanost mezi účetními a daňovými předpisy, tedy neexistuje žádná minimální cena, od které se může dlouhodobý majetek odpisovat.

3.3.3 Pořízení a ocenění dlouhodobého majetku

Problematika ocenění dlouhodobého majetku se vztahuje na účetní instrukce stanovené Estonskou republikou, které navazují na mezinárodní účetní standardy. Ocenění dlouhodobého majetku je tvořeno ze dvou hledisek, a to v momentě pořízení a ocenění v průběhu držení aktiva. Dlouhodobý majetek je možný pořídit:

- úplatně;
- bezúplatně (např. formou státní dotace);
- vlastní činností;
- směnou.

Dlouhodobý nehmotný majetek

a) ocenění v momentě pořízení

V momentě pořízení majetek je oceněn pořizovací cenou, která zahrnuje veškeré náklady související s jeho pořízením, jako kupní cena majetku, náklady na přepravu, clo, návratní dani atd. V rámci bezúplatného pořízení je aktivum oceněno ve fair value (jedna se o přidělení výrobní kvóty, licence, atd). Při pořízení směnou za nepeněžní či peněžní majetek nebo jejich kombinace je nutno si uvědomit, zda transakce nemá komerční charakter. V jiném případě majetek je oceněn ve fair value. V případě pořízení nehmotného aktiva

v rámci koupě společnosti je opět majetek oceněn ve fair value k datu akvizice. (IAS 38, 2020)

Někdy je obtížné posoudit, zda interně vytvořené nehmotné aktivum splňuje kritéria uznání z důvodu problémů s:

- určením, zda existuje identifikované aktivum, které povede k budoucím ekonomickým přínosům, a čas, kdy existuje;
- spolehlivé stanovení nákladů na aktivum. V některých případech nelze náklady na interní generování nehmotného aktiva oddělit od nákladů na udržení nebo zvýšení užitečnosti interně generovaného goodwillu účetní jednotky nebo od každodenních operací.

Pro posouzení, zda interně vytvořené nehmotné aktivum splňuje kritéria pro uznání, účetní jednotka klasifikuje tvorbu aktiv do:

- fáze výzkumu;
- fáze vývoje.

Ve **fázi výzkumu** interního projektu nemůže účetní jednotka prokázat existenci nehmotného aktiva, které přinese pravděpodobné budoucí ekonomické užítky. Tyto náklady se proto vykazují jako náklad v období, ve kterém vznikly. Mezi příklady její činnosti patří vyhledávání, hodnocení a konečný výběr aplikace výsledků výzkumu nebo jiných znalostí, formulace, vývoj, hodnocení a konečný výběr možných alternativ k novým nebo pokročilé materiály, zařízení, výrobky, procesy, systémy nebo služeb, činnosti zaměřené na získávání nových znalostí, vyhledávání alternativy k materiálům, zařízením, výrobkům, technologickým procesům, systémům nebo služby.

Ve **fázi vývoje** nehmotné aktivum, které vzniká v důsledku vývoje by měl být uznány pouze tehdy, pokud účetní jednotka může dokázat technickou schopnost dokončit vytvoření nehmotného aktiva tak, aby bylo vhodné pro použití nebo prodej, jeho schopnost spolehlivě odhadnout náklady spojené s nehmotným aktivem během jeho vývoje. K příkladům její činnosti lze začlenit návrh, konstrukce a testování prototypů a modelů před komerčním využitím výroba nebo použití, návrh, konstrukce a testování vybraných možností nových nebo vylepšených materiálů, zařízení, produktů, procesů, systémů nebo služby. (IAS 38, 2020)

b) Ocenění v průběhu držení aktiva

Dlouhodobý majetek v průběhu jeho držení je možné ocenit pomocí modelem historických cen anebo modelem přecenění na fair value.

V případě využití **modelu historických cen** po prvotním zaúčtování by měl být nehmotný majetek veden v pořizovací ceně snížené o oprávky a akumulované ztráty ze snížení hodnoty.

V souladu s **modelem přecenění na fair value** nehmotné aktivum by mělo být vedeno v přeceněné hodnotě, což je jeho reálná hodnota k datu přecenění po odečtení všech následných akumulovaných odpisů a všech následných akumulovaných ztrát ze snížení hodnoty. Pro přecenění by se reálná hodnota měla měřit podle aktivního trhu. Mělo by být přehodnoceno s dostatečnou pravidelností na konci účetního období se účetní hodnota aktiva významně nelišila od jeho reálné hodnoty. Model není možné použít pro aktivum, které nebylo před tím zachyceno v účetnictví a oceněno na báze pořizovacích nákladů. (IAS 38, 2020)

Dlouhodobý hmotný majetek

a) Oceňování v momentu pořízení

Položka pozemků, budov a zařízení, která splňuje kritéria pro uznání aktiva, by měla být oceněna pořizovacími náklady, stejně jako u dlouhodobého nehmotného majetku. Problematika ocenění aktiv nakupovaných a aktiv vyrobených vlastní činností není odlišná, výchozí zásady jsou společně oběma způsobům pořízení aktiv.

Pořizovací náklady obsahují zejména:

- nákupní cenu majetku;
- clo;
- výkony provedené vlastní režii;
- náklady na přípravu místa, dopravu atd;
- náklady na záběh výroby;
- náklady na demontáž a přemístění majetku.

Naopak do pořizovacích nákladů nelze zahrnout:

- náklady na otevření nových zařízení;
- náklady na zavedení nového produktu nebo služby (včetně nákladů na reklamní a propagační činnosti);
- náklady na podnikání v novém místě nebo v nové kategorii zákazníků (včetně nákladů na zaškolení zaměstnanců);

- správní a jiné režijní náklady. (IAS 16, 2020)

Náklady na aktivum vytvořené samostatně se určují podle stejných zásad jako u nabytého aktiva. Pokud účetní jednotka vytváří podobná aktiva v případě běžného podnikání jsou náklady na aktivum obvykle stejné jako náklady na stavbu aktiva na prodej. Proto se při určování těchto nákladů nebere v úvahu žádný interní příjem. Podobně se do nákladů na aktivum nezahrnují náklady na nadměrné množství odpadních materiálů, mezd nebo jiných zdrojů vynaložených na výstavbu aktiva samostatně.

b) Oceňování v průběhu držení aktiva

Stejně jako v předchozím typu majetku aktiva v průběhu jejich držení je možné ocenit modelem historických cen a modelem fair value.

V **modelu historických cen**, jakmile je aktivum uznáno, položka pozemků, budov a zařízení by měla být vedena v pořizovací ceně snížené o oprávky a akumulované ztráty ze snížení hodnoty. (IAS 16, 2020)

V případě **modelu fair value** po vykázání aktiva by měla být položka pozemků, budov a zařízení (jejichž reálnou hodnotu lze spolehlivě ocenit) zaúčtována v přeceněné hodnotě, což je její reálná hodnota k datu přecenění snížená o veškeré následné kumulované odpisy a následné akumulované ztráty ze snížení hodnoty. Přecenění by mělo být prováděno s dostatečnou pravidelností tak, aby se účetní hodnota významně nelišila od hodnoty, která by byla stanovena na základě reálné hodnoty na konci účetního období. (IAS 16, 2020)

Dlouhodobé kapitálové investice

a) oceňování při pořízení

Investice do nemovitostí, která je majetkem, se prvotně oceňují pořizovací cenou. Náklady na operaci jsou zahrnuty v počátečním posouzení. Pořizovací cena investičního majetku zahrnuje jeho pořizovací cenu a veškeré náklady přímo související s pořízením. Náklady přímo související zahrnují například náklady na profesionální právní služby, daně spojené s převodem vlastnictví a další transakční náklady. Pokud je platba za investice do nemovitosti odložena, její cena je peněžním ekvivalentem ceny. Rozdíl mezi touto částkou a celkovou částkou plateb se vykazuje jako úrokový náklad za dané období poskytnutí půjčky. V případě, že nemovitost byla vyrobena vlastní činností, je investice oceněna vlastními náklady na pořízení nemovitosti ke dni ukončení.

Jeden nebo více investičních nemovitostí lze získat výměnou za nepeněžní aktivum nebo aktiva nebo výměnou za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Náklady na takové investice do nemovitostí je oceňována reálnou hodnotou s výjimkou případů, kdy:

- směnná operace v podstatě není obchodní transakcí;
- reálná hodnota nepřijatého ani směněného aktiva nemůže být spolehlivě oceněna. (IAS 41, 2020)

Nabyté aktivum se oceňuje tímto způsobem, i když účetní jednotka nemůže okamžitě ukončit vykazování předaného aktiva. Pokud není nabyté aktivum oceněno v reálné hodnotě, je jeho pořizovací cena oceněna v účetní hodnotě odevzdaného aktiva.

b) Modely pro následné ocenění investic do nemovitosti

Stejně jako v předcházejících typech majetku, u investic do nemovitosti je určeno ocenění pomocí modelu historických cen a modelu fair value. Účetní jednotka si může zvolit jenom jeden z těchto druhů modelů a následně používat pro ocenění všech investic do nemovitosti. (IAS 41, 2020)

Model ocenění fair value by měl vyjadřovat aktuální stav trhu k rozvahovému dni a nesmí tedy odrážet budoucí očekávání ani vycházet z tržních cen. Pro stanovení fair value se poskytuje nejprůkaznější informace ceny na aktivním trhu s obdobnými nemovitostmi, které jsou předmětem obdobných leasingů nebo smluv. V případě, že nejsou k dispozici běžné ceny aktivního trhu, účetní jednotka může použít alternativní metody stanovení fair value, které vychází z:

- cen na aktivním trhu;
- tržních parametrů (např. běžná tržní úroveň nájemného);
- z odhadů provedených účetní jednotkou při nichž opět využívá v maximální míře tržní informace. (IAS 41, 2020)

Existuje vyvratitelný předpoklad, že účetní jednotka může spolehlivě průběžně měřit reálnou hodnotu investice do nemovitosti. Ve výjimečných případech však existuje jasný důkaz, že pokud účetní jednotka poprvé nabude investiční nemovitost (nebo když se stávající nemovitost stane investičním majetkem poprvé po změně užívání), nebude schopna pravidelně měřit reálnou hodnotu investiční nemovitosti. To je pouze případ, kdy je trh pro srovnatelné nemovitosti neaktivní (například existuje jen několik nedávných transakcí, kotace nejsou aktuální nebo otevřené ceny naznačují, že prodejci byli nuceni prodat), a alternativní spolehlivé odhady reálné hodnoty. Pokud účetní jednotka zjistí, že reálnou

hodnotu nedokončené investice do nemovitostí nelze spolehlivě ocenit, ale očekává, že reálnou hodnotu této nemovitosti lze spolehlivě ocenit po dokončení výstavby, musí takové nedokončené investice do nemovitostí ocenit pro náklady, dokud není možné spolehlivě měřit nebo po dokončení stavby (podle toho, co nastane dříve). Pokud účetní jednotka zjistí, že reálnou hodnotu investice do nemovitosti (jiné než investice do nemovitosti ve výstavbě) nelze spolehlivě měřit průběžně, musí tato investice do nemovitosti ocenit pomocí nákladového modelu v souladu s IAS 16. pro investice do nemovitostí, které jsou ve vlastnictví nebo v souladu s IAS 16 pro investice do nemovitostí držené nájemcem jako aktivum k použití. (IAS 41, 2020)

V **modelu oceňování pořizovacími náklady** investice do nemovitosti se oceňují na úrovni pořizovacích nákladů. Investice se odpisují a vykazují po odpočtu všech opravek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

Technické zhodnocení

Výdaje na technické zhodnocení, opravu a udržování podle IAS 16 je definováno jako *následné výdaje*, které jsou účtovány přímo do nákladů. Tyto výdaje jsou aktivovány za podmínky, že jsou splněná specifická kritéria. Tak technické zhodnocení prodlouží životnost majetku a tím sníží náklady, které jsou vynaložené na jejich provoz.

3.3.4 Odpisování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý nehmotný majetek

Podle mezinárodního účetního standardu 38 (IAS 38) nehmotný majetek je rozdělen na dvě skupiny:

- aktiva, které se pravidelně odpisují, u nichž lze určit dobu použitelnosti;
- aktiva, u nichž nelze stanovit dobou použitelnosti, tedy daná aktiva nejsou odpisována.

Při určování doby použitelnosti nehmotného aktiva by mělo být zohledněno mnoho faktorů zejména:

- očekávané použití aktiva účetní jednotkou a schopnost jiné skupiny vedení účinně spravovat aktivum;
- životní cykly typických produktů pro aktivum a otevřené informace o odhadech životnosti podobných aktiv, která se používají podobným způsobem;

- technické, technologické, obchodní a jiné druhy opotřebení;
- stabilita odvětví, ve kterém aktivum působí, a změny tržní poptávky po objemu produktů nebo služeb z tohoto aktiva;
- očekávané akce konkurentů nebo potenciálních konkurentů;
- úroveň nákladů na údržbu potřebných k získání očekávaných budoucích ekonomických přínosů z aktiva a schopnost a záměr účetní jednotky dosáhnout této úrovně;
- období kontroly nad aktivem a zákonná nebo podobná omezení používání aktiva, jako jsou data vypršení platnosti souvisejících leasingů;
- závislost doby použitelnosti aktiva na době použitelnosti ostatních aktiv účetní jednotky. (IAS 38, 2020)

Účetní jednotka by musela brát v úvahu všechny faktory ovlivňující budoucí ekonomické užítky. Z hlediska těchto faktorů lze různorodé skupiny nehmotného majetku začlenit do dvou skupin, po něž je možné vyčlenit východiska pro stanovení doby použitelnosti.

Dlouhodobý nehmotný majetek, který se používá pro **nevýrobní účely**, jako jsou počítačový software a mnoho dalších nehmotných aktiv jsou vzhledem k rychlým změnám v technologii citlivé na technické stárnutí. Proto je často možné, že jejich životnost je krátká. Očekávané budoucí snížení prodejní ceny produktu nebo služby vyrobené nehmotným aktivem může naznačovat očekávání technického nebo obchodního odpisování aktiva, což může odrážet snížení budoucích ekonomických užiteků z aktiva.

Další skupina je tvořena majetkem, který **souvisí s výrobou**. V tomto případě účetní jednotka musí zvážit všechny faktory, které ovlivní ekonomický prospěch do budoucna, jak dlouho bude výrobek, pro který je nehmotný aktivum využíváno, vyrábět. Podnik by měl taky vzít do úvahy existence poptávky po své produkci i v případě, když je u nehmotného aktiva je omezená doba použitelnosti vnějšími faktory (např. licence). Jsou-li smluvní nebo jiná zákonná práva udělena na omezenou dobu, která může být prodloužena, měla by životnost nehmotného aktiva zahrnovat taková období obnovy, pouze pokud existují důkazy, které potvrzují možnost obnovení účetní jednotkou bez významných nákladů.

V případě, pokud je možný stanovit dobu použitelnosti nehmotného aktiva, účetní jednotka bude tento majetek amortizovat. Částka nehmotného aktiva s omezenou dobou životnosti, která je odepisována, by měla být systematicky alokována po celou dobu

životnosti. Odpisy by měly začít, jakmile bude aktivum k dispozici k použití, tj. když je dodáno na místo a uvedeno do stavu, ve kterém je opravitelné způsobem. (IAS 38, 2020)

K systematickému přidělování částky odepisovatelného aktiva po dobu jeho životnosti lze použít různé metody odpisování. Tyto metody zahrnují:

- lineární metodu (lineaarne meetod);
- metodu redukce zůstatku (jääkide vähendamise meetod);
- metodu jednotky součtu (arveldusühiku meetod).

Použitá metoda je vybrána na základě očekávané formy získání očekávaných budoucích ekonomických užitků obsažených v aktivu a je použita postupně z období na období, pokud se očekávaná forma získání budoucích ekonomických užitků nezmění. (IAS 38, 2020)

Zbytková hodnota nehmotného aktiva se stanovenou dobou životnosti by měla být považována za nulovou, pokud:

- je třetí strana povinna koupit aktivum na konci jeho životnost;
- existuje aktivní trh;
- zbytková hodnota může být stanovena odkazem na tento trh;
- existuje vysoká pravděpodobnost, že takový trh bude existovat na konci doby použitelnosti aktiva. (IAS 38, 2020)

Dlouhodobý hmotný majetek

Odpisy jsou systematickou alokací pořizovací ceny do nákladů účetní jednotky či do pořizovací ceny vyráběných aktiv. Každá část položky pozemků, budov a zařízení, která je významnou součástí celkových nákladů na položku, by měla být odepisována samostatně, tedy pro účely odpisování je nutno desagregovat aktivum na části, které mají různou dobu použitelnosti.

Odpisy za každé období by měly být zaúčtovány do zisku nebo ztráty, pokud nejsou zahrnuty do účetní hodnoty jiného aktiva. Částka odepisovatelného aktiva by měla být přidělována systematicky po celou dobu jeho životnosti a je stanovena po odečtení jeho zbytkové hodnoty. Zbytková hodnota aktiva se může zvýšit na částku rovnou nebo vyšší než účetní hodnota aktiva. V takovém případě je odpis aktiva nulový, dokud není jeho likvidační hodnota následně snížena na částku nižší než účetní hodnota aktiva. (IAS 16, 2020)

Odpisování majetku začíná, když se stane použitelným, tj. když je doručeno na místo a uvedeno do stavu, ve kterém je použitelné způsobem a končí, pokud se aktivum nepoužívá nebo je ukončeno aktivní používání, dokud není aktivum plně odepsáno. Podle použitých odpisových metod však mohou být odpisy odpisů nulové, pokud neexistuje žádná výroba. (IAS 16, 2020)

Budoucí ekonomické užitky ztělesněné v aktivu jsou spotřebovávány především používáním aktiva. Jiné faktory, jako je technické nebo obchodní stárnutí, jakož i morální a fyzické odpisování aktiva (pokud se aktivum nepoužívá), však často vedou ke snížení očekávaných ekonomických přínosů z aktiva. Při určování doby použitelnosti aktiva by proto měly být zváženy všechny tyto faktory:

- očekávané použití aktiva. Použití se odhadují na základě očekávané kapacity nebo fyzické výkonnosti aktiva;
- očekávané fyzické a odpisy v závislosti na provozních faktorech, jako je počet změn, během nichž se má aktivum používat, podnikový program oprav a údržby a dohled a údržba aktiva, když se aktivum nepoužívá;
- technické nebo obchodní opotřebení vyplývající ze změn a vylepšení výroby nebo zvrácení tržní poptávky po výrobcích nebo službách aktiva;
- zákonná nebo podobná omezení týkající se používání aktiva, například vypršení příslušného pronájmu. (IAS 16, 2020)

Použitá metoda odpisování by měla odrážet očekávanou formu spotřeby budoucích ekonomických užitků z tohoto aktiva účetní jednotkou. Metoda odpisování použitá u aktiva by měla být přezkoumána alespoň na konci každého účetního období, a pokud dojde k významné změně v očekávané formě spotřeby budoucích ekonomických užitků obsažených v aktivu, měla by být tato metoda změněna tak, aby odrážela změněnou formu.

K systematickému přidělování částky odepisovatelného aktiva po dobu jeho životnosti lze použít různé metody odpisování. Tyto metody zahrnují:

- lineární metodu;
- metodu redukce zůstatku;
- metodu jednotky součtu.

Metoda rovnoměrného odpisování vede ke stálým odpisům po celou dobu životnosti, pokud se zbytková hodnota aktiva nezmění.

$$\text{Roční odpis} = (\text{Pořizovací cena} - \text{Zbytková hodnota}) / \text{Doba použitelnosti}$$

Výsledkem použití **metody redukce zůstatku** je snížení částky odpočtů po dobu životnosti. Tato metoda využívá odpisový faktor jako u lineární metody, ale zvyšuje se o další faktor (koeficient zrychlení) v závislosti na tom, jak rychle se plánuje předmět odepisovat. Podstatným rozdílem mezi touto metodou a metodou rovnoměrného odpisování je, že odpisový poměr se nepoužije na odepisovatelnou hodnotu, ale na zůstatkovou (účetní hodnotu) dlouhodobého hmotného majetku.

Výsledkem použití **metody jednotkové součtu** je odpočet založený na očekávaném použití nebo výkonnosti aktiva. (IAS/IFRS 16, 2020)

Účetní jednotka vybere metodu, která nejlépe odráží očekávanou formu spotřeby budoucích ekonomických užitků obsažených v aktivu. Tato metoda se používá nepřetržitě z období na období, pokud nedojde ke změně očekávané formy spotřeby těchto budoucích ekonomických přínosů. (IAS 16, 2020)

3.3.5 Účtování o dlouhodobém majetku

V Estonské republice neexistují žádné právní předpisy určující účtování o dlouhodobém majetku, tedy neexistuje přesně stanovená účtová osnova. Každá účetní jednotka musí vytvořit svůj vlastní účtový rozvrh.

Podle vnitrostátní směrnici účtový rozvrh se skládá z:

- kódy účtů;
- kódy partnerů v transakci;
- kódy činnosti;
- zdrojové kódy;
- kódy peněžních toků.

3.3.6 Účtování o DM v účetní závěrce

Podle mezinárodních účetních standardů účetní závěrka musí obsahovat:

- Informace v rámci oceňování pro každou třídu DM: pořizovací cena, zůstatková cena a způsob ocenění dlouhodobého majetku získaného z účelového financování, zůstatková cena dlouhodobého majetku, který není dočasně využíván (konzervace, rekonstrukce apod.)
- Výstupy analýzy změn aktiv za účetní období, např. přírůstky, ubytky, ztráty ze snížení hodnoty, snižující výsledek hospodaření; zrušení ztráty ze snížení

hodnoty, zvyšující výsledek hospodaření, postupy odpisování, kurzové rozdíly vyplývající z převodu ÚZ zahraničních jednotek, apod.;

- Informace o omezení vlastnických práv (zástavy, záruky);
- Informace o pořizování a obnovení dlouhodobého hmotného majetku.

Z analýzy vyplývá, že zveřejnění účetní závěrky a zejména informací o dlouhodobém majetku lze dospět k závěru, že ve všech třech zemích je zveřejnění založeno na mezinárodních standardech IFRS.

4 Vlastní práce

V rámci zpracování diplomové práce je řešena problematika odpisování dlouhodobého majetku, a to z účetního a daňového hlediska a jejich vliv na účetní závěrku mezi zvolenými státy, konkrétně Českou republikou, Ukrajinou a Estonskem.

Pro to, aby bylo možné provést komparaci účetních a daňových odpisů bylo vytvořeno tři fiktivní společnosti zabývající provozováním zemědělského průmyslu, u kterých bude zobrazený konkrétní modelové příklady odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku na základě stanovené účetní směrnice, která má na starostní odpisování jednotlivých druhů dlouhodobého majetku, dle platných právních předpisů aplikovaných ve zvoleném státě a vypočtu účetních a daňových odpisů. Pro zpracování modelových příkladů byly zvoleny tři druhy dlouhodobého hmotného majetku – budovy, hmotné movité věci a jejich soubory, dospělá zvířata a jeden druh dlouhodobého nehmotného majetku – software.

4.1 Charakteristika společnosti

Aby bylo možné provést komparaci účetních a daňových odpisů bylo vytvořeno tři fiktivní společnosti zabývající provozováním zemědělského průmyslu – BeAgro, s.r.o Česká republika, TOB “ BeAgro“ Ukrajina a OÜ “BeAgro “ Estonsko. Všechny tři společnosti se nenacházejí na území jednoho státu, a proto by se měly řídit v souladu s účetními právními předpisy na jehož území se nacházejí.

BeAgro, s.r.o Česká republika

Základní informace

Obchodní firma: BeAgro, s.r.o

Sídlo: Belgická 45, Vinohrady, 120 00, Praha 2

Identifikační číslo: 458 69 273

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání: Živočišná výroba zahrnující chov hospodářských a jiných zvířat či živočichů za účelem získávání, zpracování a výroby živočišných produktů, chov hospodářských zvířat k tahu a chov sportovních a dostihových koní

Základní kapitál: 1 200 000,- Kč

Společník a jednatel: Vojtěch Novák, nar. 6.6.1975

Podle kategorizace společnost patří mezi malé účetní jednotky, zaměstnává 20 pracovníků a její roční obrat nepřesahuje 132 350 000 Kč.

TOB “ BeAgro“ Ukrajina

Základní informace

Obchodní firma:	TOB “ BeAgro“
Sídlo:	Kačalova 52, Kyjiv, 3126
Identifikační číslo:	00872914
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání:	Živočišná výroba zahrnující chov hospodářských a jiných zvířat či živočichů za účelem získávání, zpracování a výroby živočišných produktů, chov hospodářských zvířat k tahu a chov sportovních a dostihových koní
Základní kapitál:	1 600 000,- UAH
Společník a jednatel:	Vojtěch Novák, nar. 6.6.1975

Podle kategorizace společnost patří mezi malé účetní jednotky, zaměstnává 20 pracovníků a její roční obrat nepřesahuje 172 350 000 UAH

OÜ “BeAgro “ Estonsko

Základní informace

Obchodní firma:	OÜ “BeAgro “
Sídlo:	Toompuiestee 15, 15041, Tallinn
Identifikační číslo:	25640374
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání:	Živočišná výroba zahrnující chov hospodářských a jiných zvířat či živočichů za účelem získávání, zpracování a výroby živočišných produktů, chov hospodářských zvířat k tahu a chov sportovních a dostihových koní
Základní kapitál:	46 000,- EUR
Společník a jednatel:	Vojtěch Novák, nar. 6.6.1975

Podle kategorizace společnost patří mezi malé účetní jednotky, zaměstnává 20 pracovníků a její roční obrat nepřesahuje 5 000 000 EUR

4.2 Vnitřní účetní směrnice pro odpisování dlouhodobého majetku

Pro sestavení odpisového plánu na území České republiky, Ukrajiny a Estonska je nutný se řídit vnitřní účetní směrnicí společnosti. V tomto dokumentu je uvedena veškerá informace o vedení účetnictví v podniku včetně odpisování majetku na základě platných právních předpisů země na jejíž území společnost působí. V rámci zpracování diplomové práce pro každou ze tří společností byla vytvořena vlastní účetní směrnice, ve které je nalézána východiska pro odpisování dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku.

4.2.1 Směrnice pro odpisování DM BeAgro, s.r.o ČR

Odpisový plán představuje způsob stanovuje postupy odpisování dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku, které musí podnik dodržovat při provedení amortizace majetku.

Účetní odpisy

Problematika účetních odpisů je zohledněna v zákonu o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů a ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Účetní odpisy představují morální a fyzické opotřebení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, nepřímo snižují jeho hodnotu, tedy formou oprávek. Metody odpisování majetku společnost BeAgro, s.r.o ČR určí samostatně na základě druhu odpisovaného majetku.

Dlouhodobá aktiva se začínají odpisovat následující měsíc od jeho zarážení do používání. Odepisuje se měsíčně a odpisová částka je zaokrouhlená na celé koruny směrem nahoru.

Minimální vstupní cena pro daňové odpisování u dlouhodobého nehmotného majetku se rovna 40 000 Kč u dlouhodobého hmotného majetku – 60 000 Kč. Výše odpisované částky je zaokrouhlená na celé koruny směrem nahoru.

4.2.2 Směrnice pro odpisování DM TOV “ BeAgro“ Ukrajina

Účetní zásady podniku jsou souborem zásad, metod a postupů používaných podnikem k přípravě a prezentaci účetní závěrky, zejména postupy a metody účetních a daňových odpisů. Společnost TOB “ BeAgro“ Ukrajina stanovila účetní zásady nezávisle na

dohodě s vlastníkem nebo autorizovaným orgánem v souladu se zákonem o účetnictví č. 2545-VIII od 18.09.2018.

Účetní odpisy

Problematika účetních odpisů je znázorněna v zákonu o účetnictví č. 2545-VIII od 18.09.2018 a národním účetním standardu č. 7. Účetní odpisy jsou představené jako systematické přidělování odpisové hodnoty dlouhodobého majetku, tj. počáteční anebo přeceněné hodnoty dlouhodobého majetku po dobu jeho životnosti.

Společnost TOB “ BeAgro“ Ukrajina stanoví metody odpisování nezávislé na základě druhu opotřebení majetku. Odpisy se začínají účtovat měsícem následujícím po měsíci uvedení do provozu a zastavují se měsícem následujícím po měsíci vyrážení objektu z dlouhodobého majetku.

4.2.3 Směrnice pro odpisování DM OÜ “BeAgro “ Estonsko

Dlouhodobý nehmotný majetek, který se používá pro nevýrobní účely, jako jsou počítačový software a mnoho dalších nehmotných aktiv jsou vzhledem k rychlým změnám v technologii citlivé na technické stárnutí.

4.3 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku – software

Dlouhodobý majetek, který bude analyzován v této kapitole je dlouhodobý nehmotný majetek a konkrétně software. Software byl vybrán pro všechny zvolené státy stejný, jen je pořizovací cena upravena s ohledem na měnu, která se používá v jednotlivých státech.

Software představuje nejtypičtější druh dlouhodobého nehmotného majetku, který je používán účetními jednotkami bez ohledu na to, v jakém státě působí.

V rámci zpracování práce v České republice a na Ukrajině a v Estonsku jsou zobrazeny postupy odpisování účetních odpisů, vzhledem k pravidlům vedení účetnictví zvoleného území.

Veškeré údaje týkající pořizovací ceny, doby odpisování jsou uvedené bezprostředně u každé podkapitoly. Pořizovací ceny byly stanovené u všech států přibližně stejný.

4.3.1 Odpisování software v ČR

Společnost BeAgro, s.r.o ČR v roce 2019 rozhodla pro pořízení nového účetního software. Dosavadně používaný software již nesplňoval požadavky, které byly ne nejkladeny a byl celkem zastaralý. Z toho důvodu BeAgro, s.r.o ČR rozhodla o nákupu nového.

Účetní jednotka pořídila software k 20. červnu 2019 v pořizovací ceně 383 600,-Kč. Software okamžitě byl zaražen k dlouhodobému nehmotnému majetku a začal se odepisovat 1. července 2019. Na základě toho, že je to dlouhodobý nehmotný majetek, který není zaražen do žádné odpisové skupiny, v kupní smlouvě bylo vyřešeno, že doba odpisování byla stanovena na 8 let, tedy 96 měsíců.

Metoda odpisování byla pro účetní odpisy vybraná lineární (rovnoměrná).

Účetní odpisy

Pro to, aby bylo možný začít odpisovat dlouhodobý nehmotný majetek je třeba aby on splňoval řadu nutných k tomu podmínek. Tak majetek může být zaražen mezi dlouhodobý nehmotný majetek jehož minimální vstupní cena musí být více než 60 000,- Kč a doba použitelnost více než 1 rok. Software, který byl pořízen podnikem BeAgro, s.r.o ČR tyto podmínky plně splňuje, a tedy i může se odpisovat.

Jak již bylo zmíněno dlouhodobý nehmotný majetek nepatří k žádné odpisové skupině z daňového hlediska, a proto jeho odpisování se provádí na základě doby sjednané ve smlouvě o koupi, pokud software byl pořízen na omezenou dobu anebo podle délky stanovené v Danovém zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

Společnost BeAgro, s.r.o ČR odpisuje software po dobu 36 měsíců (3 roky). Odpisy účetní musí být stanovené přesnosti na měsíce a jejich výše je zaokrouhlovaná ne celé koruny směrem nahoru.

V tabulce č. 8 jsou zohledněny výpočty odpisování účetních odpisů během prvního roku provozování (2019), pořizovací (vstupní) cena je vydělena počtem měsíců provozu pořízeného majetku.

Tabulka 8 - ČR – Výpočet účetních odpisů

Měsíc	Výpočet	Výše účetních odpisů
7.2019	383 600/36	10 656
8.2019	383 600/36	10 656
9.2019	383 600/36	10 656
10.2019	383 600/36	10 656
11.2019	383 600/36	10 656
12.2019	383 600/36	10 656
Celkem		63 936

Zdroj: Vlastní zpracování, 2020

Každopádně účetní se počítají na základě počtů používaných měsíců. Tabulka č. 9 představuje souhrn všech let odpisování software.

Tabulka 9 - ČR - Souhrn všech let odpisování

Druh majetku	Dlouhodobý nehmotný majetek
Název majetku	Software
Pořizovací cena	383 600,- Kč
Datum pořízení	20.06.2019
Datum začátku provedení odpisování	01.07.2019
Způsob odpisování	Rovnoměrný (lineární)

Odpis za období		Cena na začátku období	Odpis	Zůstatková cena na konci období
Od	Do			
01.07.2019	31.12.2019	383 600	63 936	319 664
01.01.2020	31.12.2020	319 664	127 872	191 792
01.01.2021	31.12.2021	191 792	127 872	63 920
01.01.2022	31.12.2022	63 920	63 920	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

4.3.2 Odpisování software na Ukrajině

Společnost TOB “ BeAgro“ Ukrajina v roce 2019 rozhodla pro pořízení nového účetního software. Dosavadně používaný software již nesplňoval požadavky, které byly ne nej kladeny a byl celkem zastaralý. Z toho důvodu TOB “ BeAgro“ Ukrajina rozhodla o nákupu nového.

Účetní jednotka pořídila software k 20. červnu 2019 v pořizovací ceně 460 320 UAH. Software okamžitě byl zaražen k dlouhodobému nehmotnému majetku a začal se odepisovat 1. července 2019. Na základě toho, že je to dlouhodobý nehmotný majetek, který není zaražen do žádné odpisové skupiny, v kupní smlouvě bylo vyřešeno, že doba odpisování byla stanovena na 8 let, tedy 96 měsíců.

Metoda odpisování byla pro účetní odpisy vybraná lineární (rovnoměrná). Metoda byla vybrána jako nejvíc vyhovující, s ohledem na to, že majetek nevyžaduje každoročního přecenění nebo vylepšení. Náklady jsou rozdělené rovnoměrně, v účetní závěrce nebudou zaznačené žádné výkyvy.

Účetní odpisy

Stejně jako v České republice amortizace nehmotných aktiv může být uskutečněna za určitých podmínek. Z jedné strany působení vlivu mezinárodních účetních standardů IFRS, ve kterých je zmíněno, že nehmotný majetek je majetkem s dobou použitelnosti 12

měsíců nebo jeden provozní (hospodářsky) cyklus. Z druhé strany působení vnitrostátních národních standardů, kde je zaznačeno, že majetek má být identifikovatelným, tedy když aktivum může být odděleno od účetní jednotky a prodáno, převedeno, licencováno, pronajato nebo vyměněno jednotlivě nebo ve spojení se související smlouvou, identifikovaným aktivem nebo závazkem, bez ohledu na to, zda účetní jednotka hodlá tak nebo vzniká v důsledku smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda mohou být převedeny nebo odděleny od účetní jednotky nebo od jiných práv a povinností. Software, který byl pořízen společnosti TOB “ BeAgro“ Ukrajina splňuje zadané podmínky a v důsledku může být odpisován.

Společnost TOB “ BeAgro“ Ukrajina pořídila software na dobu 96 měsíců (8 let). Odpisy účetní musí být stanovené přesnosti na měsíce a jejich výše je zaokrouhlovaná ne celé hřivny směrem nahoru.

V tabulce č.10 jsou představeny výpočty účetních odpisů během prvního roku odpisování. Pořizovací (vstupní) cena je vydělena počtem měsíců provozu pořízeného majetku, metoda odpisování – lineární.

Tabulka 10 - Ukrajina – výpočet účetních odpisů

Měsíc	Výpočet	Výše účetních odpisů
7.2019	460 320/96	4795
8.2019	460 320/96	4795
9.2019	460 320/96	4795
10.2019	460 320/96	4795
11.2019	460 320/96	4795
12.2019	460 320/96	4795
Celkem		28770

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Následující tabulka představuje souhrn všech let odpisování dlouhodobého nehmotného majetku.

Tabulka 11 - Ukrajina - Souhrn všech let odpisování

Druh majetku	Dlouhodobý nehmotný majetek
Název majetku	Software
Pořizovací cena	460 320 UAH
Datum pořízení	20.06.2019
Datum začátku odpisování	1.7.2019
Metoda odpisování	Lineární (rovnoměrná)

Odpis za období		Cena na počátku období	Odpis	Zůstatková cena na konci období
Od	Do			
1.7.2019	31.12.2019	460 320	28770	431550
1.1.2020	31.12.2020	431550	57540	374010
1.1.2021	31.12.2021	374010	57540	316470
1.1.2022	31.12.2022	316470	57540	258930
1.1.2023	31.12.2023	258930	57540	201390
1.1.2024	31.12.2024	201390	57540	143850
1.1.2025	31.12.2025	143850	57540	86310
1.1.2026	31.12.2026	86310	57540	28770
1.1.2027	30.6.2027	28770	28770	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

4.3.3 Odpisování software v Estonsku

Společnost OÜ “BeAgro “ Estonsko v roce 2019 rozhodla pro pořízení nového účetního software. Dosavadně používaný software již nesplňoval požadavky, které byly ne nej kladeny a byl celkem zastaralý. Z toho důvodu OÜ “BeAgro “ Estonsko rozhodla o nákupu nového.

Účetní jednotka pořídila software k 20. červnu 2019 v pořizovací ceně 14 874 EUR. Software okamžitě byl zaražen k dlouhodobému nehmotnému majetku a začal se odepisovat 1. července 2019. Na základě toho, že je to dlouhodobý nehmotný majetek, který není zaražen do žádné odpisové skupiny, v kupní smlouvě bylo vyřešeno, že doba odpisování byla stanovena na 5 let, tedy 60 měsíců.

Na základě toho, že účetnictví v Estonsku nemá svoje národní účetní standardy a plně navazuje na mezinárodní standardy IFRS byla vybrána metoda rovnoměrného odpisování (lineární). Stejně jako v předchozích státech metody byla posouzena jako nejlepší pro odpisování softwaru, protože se během celkové doby odpisování neplánuje podnik provedení jeho modernizace a přecenění.

Účetní odpisy

Vzhledem k tomu, že účetnictví v Estonsku se provádí v souvislosti s mezinárodními standardy IFRS, odpisování dlouhodobého nehmotného majetku pro nevýrobní účely jakož je software se provádí lineární metodou. Doba odpisování softwaru je 5 let. Pro odpisování byla zvolena rovnoměrná metoda.

Tabulka č.12 představuje proces odpisování během prvního roku používání software použitím lineární metody.

Tabulka 12 - Estonsko - Výpočet účetních odpisů

Měsíc	Odpis	Výše účetních odpisů
7.2019	14874/60	248
8.2019	14874/60	248
9.2019	14874/60	248
10.2019	14874/60	248
11.2019	14874/60	248
12.2019	14874/60	248
Celkem		1 488

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Dále je uvedeno souhrn všech let odpisování dlouhodobého nehmotného majetku pro nevýrobní účely.

Tabulka 13 - Estonsko - Souhrn všech let odpisování

Druh majetku	Dlouhodobý nehmotný majetek
Název majetku	Software
Pořizovací cena	14 874 EUR
Datum pořízení	20.6.2019
Datum začátku provedení procesu amortizace	1.7.2019
Metoda odpisování	Rovnoměrná (lineární)

Odpis za období		Cena na počátku období	Odpis	Zůstatková cena na konci období
Od	Do			
1.7.2019	31.12.2019	14 874	1 488	13 386
1.1.2020	31.12.2020	13 386	2 976	10 410
1.1.2021	31.12.2021	10 410	2 976	7 434
1.1.2022	31.12.2022	7 434	2 976	4 458
1.1.2023	31.12.2023	4 458	2 976	1 482
1.1.2024	31.12.2024	1 482	1 482	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

4.4 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku – budova

Daná kapitola je zaměřena na zohlednění odpisování dlouhodobého hmotného majetku, a hlavně administrativní budovy ve které se spravují veškeré administrativní procesy zvoleného podniku. To je jeden z nejvíce typických druhů majetku, protože

představuje místnost pro vedení administrativní činnosti podniku jako vedení účetnictví, řízení lidskými zdroji atd.

V průběhu zpracování kapitoly bude zohledněno proces odpisování administrativní budovy v ČR a na Ukrajině, v Estonské republice bude představeno účetními odpisy vzhledem k pravidlům vedení účetnictví ve státě.

Podmínky, které jsou nutné pro správný postup amortizace jsou uvedené u každé kapitoly. Pořizovací ceny vzhledem k měně každého území jsou stanoveny přibližně na stejné úrovni.

4.4.1 Odpisování administrativní budovy v ČR

Společnost BeAgro, s.r.o. ČR v první půlce roku 2019 rozhodla o nákupu administrativní budovy. Hlavním cílem nákupu bylo zajištění místnosti pro provedení různorodých činností spojených s provozováním podniku, jednání se zákazníky, uzavření smluv.

Celková pořizovací cena budovy byla ve výši 9 000 000 Kč, odhadovaná doba životnosti stanoví přibližně 30 let (360 měsíců). Předpokládá se mírné opotřebení budovy, tedy pro odpisování byla vybraná rovnoměrná (lineární) časová metoda. Rovnoměrný způsob odpisování je pro svou jednoduchost ve výpočtech nejrozšířenější na světě. Tato metoda se používá pro ty položky dlouhodobého hmotného majetku, které po celou dobu své životnosti vykonávají přibližně stejné množství práce. Tato metoda však nezohledňuje vliv následujících faktorů:

- morální opotřebení aktiva;
- výrobní kapacita zařízení v různých letech provozu;
- zvýšení nákladů na opravy v posledních letech provozu.

V roce 2022 v kanceláři byly provedené následující změny:

- byly instalované sádkartonové příčky do kanceláře, které rozdělují jednu kancelář na dvě menší části;
- jedna z těchto částí byla upravena na prodejnu s volným přístupem z ulice.

V obou případech se jedná o technické zhodnocení budovy. Provedení oprav souvisejících s technickým zhodnocením stalo společnosti 350 000 CZK a vstupní cena se zvýšila na 9 350 000 CZK. Tím, že náklady na technické zhodnocení byly vyšší než 40 000 CZK, byly aktivované do pořizovací ceny majetku.

Účetní odpisy

Pro to, aby bylo možné odpisovat dlouhodobý hmotný majetek je nutné, aby byly dodržena podmínka délky předpokládané doby využití majetku, která musí přesahovat 12 kalendářních měsíců.

Budova je součástí dlouhodobého hmotného nemovitého majetku. Odpisování se začíná od prvního dne následujícího měsíce po nákupu majetku na základě předem stanoveného odpisového plánu. Výše odpisů je zokrouhlena na celé koruny směrem nahoru.

V tabulce č. 14 jsou zohledněny odpisy během prvního roku užívání.

Tabulka 14 - ČR - Účetní odpisy - admin. budova

Měsíc	Odpis	Výše účetních odpisů
3.2019	9 000 000 / 720	12 500
4.2019	9 000 000 / 720	12 500
5.2019	9 000 000 / 720	12 500
6.2019	9 000 000 / 720	12 500
7.2019	9 000 000 / 720	12 500
8.2019	9 000 000 / 720	12 500
9.2019	9 000 000 / 720	12 500
10.2019	9 000 000 / 720	12 500
11.2019	9 000 000 / 720	12 500
12.2019	9 000 000 / 720	12 500
Celkem		125 000

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Během prvního roku evidence administrativní budovy výše odpisu stanovila 125 000 CZK. Následující dva roky odpisování budovy výše ročního odpisu byla na úrovni 150 000 CZK. V červnu 2022 byla provedena řada uprav spojena s technickým zhodnocením a následné zvýšení vstupní ceny na 9 350 000 CZK.

V tomto případě vstupní cena po provedeném odpisování vypadá následujícím způsobem:

$$9\,000\,000\text{ CZK} / 720\text{ měsíců} * 6\text{ měsíců} = 75\,000\text{ CZK}$$

$$9\,000\,000 - 125\,000 - 150\,000 - 150\,000 - 75\,000 + 350\,000 = 8\,850\,000\text{ CZK}$$

V důsledku provedení technického zhodnocení v průběhu doby odpisování vstupní cena vzrostla, a tím vzrostly náklady na odpisování, což sníží výsledek hospodaření před zdaněním a zobrazí se v příloze k účetní závěrce. Výše ročního odpisu budovy vzrostla na 156 180 CZK oproti 150 000 CZK v předchozích letech.

Další tabulka ukazuje přehled prvního roku odpisování po provedeném technickém zhodnocení.

Tabulka 15 - ČR - Odpisování po technickém zhodnocení

Měsíc	Odpis	Výše účetního odpisu
7.2022	8 850 000 / 680	13 015
8.2022	8 850 000 / 680	13 015
9.2022	8 850 000 / 680	13 015
10.2022	8 850 000 / 680	13 015
11.2022	8 850 000 / 680	13 015
12.2022	8 850 000 / 680	13 015
Celkem		78 090

Zdroj: Vlastní zpracování 2021

Celkový přehled je zobrazen v příloze č.8.

Tabulka 16 - ČR - Rovnoměrná metoda odpisování - admin. budova

Druh majetku	Dlouhodobý hmotný majetek
Název majetku	Administrativní budova
Pořizovací cena	9 000 000 Kč
Datum pořízení	4.2.2019
Datum začátku provedení amortizace	1.3.2019
Metoda odpisování	Rovnoměrná (lineární) časová

Odpis za období		Cena na počátku období	Odpis	Cena na konci období
Od	Do			
1.3.2019	31.12.2019	9 000 000	125 000	11 875 000
1.1.2020	31.12.2020	11 875 000	150 000	11 725 000
1.1.2021	31.12.2021	11 725 000	150 000	11 575 000
1.1.2022	31.12.2022	11 575 000	150 000	11 425 000
1.1.2023	31.12.2023	11 425 000	150 000	11 275 000

1.1.2095	31.12.2095	625 000	150 000	475 000
1.1.2096	31.12.2096	475 000	150 000	325 000
1.1.2097	31.12.2097	325 000	150 000	175 000
1.1.2098	31.12.2098	175 000	150 000	25 000
1.1.2099	28.2.2099	25 000	25 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

4.4.2 Odpisování administrativní budovy na Ukrajině

Společnost TOB “BeAgro“ Ukrajina v roce 2019 rozhodla o nákupu administrativní budovy. Účelem pořízení bylo zajistit místnost pro vedení administrativní činnosti podniku, provedení jednání se zákazníky.

Účetní jednotka pořídila budovy k 4. únoru 2019 v pořizovací ceně 11 700 000 UAH. Administrativní budova byla zaražena k dlouhodobému hmotnému odpisovanému majetku a začala se odpisovat 1. března 2019. Jelikož se očekává pozvolné morální a fyzické opotřebení budovy pro odpisování byla vybrána rovnoměrná metoda odpisování, při tom že doba použitelnosti majetku je na úrovni 30 let (360 měsíců).

V červnu 2022 v kanceláři byly instalované sádkartonové příčky do kanceláře, které rozdělují jednu kancelář na dvě menší části a jedna z těchto částí byla upravena na prodejnu s volným přístupem z ulice.

Jak i v případě České republiky jedna se o technickém zhodnocení, které zvyšuje vstupní cenu dlouhodobého hmotného majetku na 12 155 000 UAH a zobrazí se na odpovědném analytickém účtu v rozvaze.

Účetní odpisy

Budova je součástí dlouhodobého hmotného majetku. Odpisy se provádí v měsíčním horizontu a začínají se narůstat od prvního dne následujícího měsíce, kdy byl aktivum zaražen do používání. Účetní odpisy jsou staveny lineární (rovnoměrnou) metodou. Metoda byla zvolena z důvodu rovnoměrného použití majetku během celkové doby používání. Zaokrouhlení odpisů účetní jednotka stanoví sama, tedy TOB “ BeAgro“ Ukrajina rozhodla o zaokrouhlení na cele hřívny směrem nahoru.

Základní informace potřebné pro provedení amortizace administrativní budovy:

- datum pořízení;
- datum zahájení odpisování;
- pořizovací cena;
- zvolená metoda odpisování;
- doba životnosti majetku.

Tabulka č.17 představuje odpisování během prvního roku využívání administrativní budovy.

Tabulka 17 - Ukrajina – Účetní odpisování lineární metodou - admin. budova

Měsíc	Způsob výpočtu	Výše odpisu
3.2019	11 700 000 / 720	16 250
4.2019	11 700 000 / 720	16 250
5.2019	11 700 000 / 720	16 250
6.2019	11 700 000 / 720	16 250
7.2019	11 700 000 / 720	16 250
8.2019	11 700 000 / 720	16 250

9.2019	11 700 000 / 720	16 250
10.2019	11 700 000 / 720	16 250
11.2019	11 700 000 / 720	16 250
12.2019	11 700 000 / 720	16 250
Celkem		162 500

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Po provedení uprav dlouhodobého majetku v červnu 2022, které byly zavezené jako technické zhodnocení, vzrostla vstupní cena na 12 155 000 UAH a tím vzrostly odpisy na dlouhodobý majetek, konkrétně odpisy budovy.

Cena, kterou se bude odpisovat po technickém zhodnocení vypadá:

$$11\,700\,000 \text{ UAH} / 720 \text{ měsíců} * 6 \text{ měsíců} = 97\,500 \text{ UAH}$$

$$11\,700\,000 - 162\,500 - 195\,000 - 195\,000 - 97\,500 + 455\,000 = 11\,505\,000 \text{ UAH}$$

Další tabulka ukazuje proces odpisování po technickém zhodnocení během prvního roku.

Tabulka 18 - Ukrajina - Odpisování po technickém zhodnocení

Měsíc	Odpis	Výše odpisu
7.2022	11 505 000 / 680	16 919
8.2022	11 505 000 / 680	16 919
9.2022	11 505 000 / 680	16 919
10.2022	11 505 000 / 680	16 919
11.2022	11 505 000 / 680	16 919
12.2022	11 505 000 / 680	16 919
Celkem		101 514

Zdroj: Vlastní zpracování 2021

Měsíční odpis vzrostl na 16 919 UAH oproti 16 250 UAH, tím roční suma odpisů stanoví 203 028 UAH.

Další tabulka znázorňuje první a poslední pět let odpisování administrativní budovy. Celkový souhrn všech let odpisování je možné nalézt v příloze č 9.

Tabulka 19 - Ukrajina - Souhrn odpisování lineární metodou - admin. budova

Druh majetku	Dlouhodobý hmotný majetek
Název majetku	Administrativní budova
Pořizovací cena	16 500 000 UAH
Datum pořízení	4.2.2019
Datum zahájení odpisování	1.3.2019
Metoda odpisování	Rovnoměrná (lineární)
Doba životnosti majetku	80 let (960 měsíců)

Odpis za období		Cena na počátku období	Odpis	Cena na konci období
Od	Do			
1.3.2019	31.12.2019	16 500 000,00	171875,00	16 328 125,00
1.1.2020	31.12.2020	163 328 125,00	206250,00	16 121 875,00
1.1.2021	31.12.2021	16 121 875,00	206250,00	15 915 625,00
1.1.2022	31.12.2022	15 915 625,00	206250,00	15 709 375,00
1.1.2023	31.12.2023	15 709 375,00	206250,00	15 503 125,00

1.1.2095	31.12.2095	859 375,00	206 250,00	653 125,00
1.1.2096	31.12.2096	653 125,00	206 250,00	446875,00
1.1.2097	31.12.2097	446 875,00	206 250,00	240 625,00
1.1.2098	31.12.2098	240 625,00	206 250,00	34 375,00
1.1.2099	28.2.2099	34 375,00	34 375,00	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

4.4.3 Odpisování administrativní budovy v Estonsku

Společnost OÜ “BeAgro “ Estonsko v roce 2019 rozhodla o nákupu administrativní budovy. Hlavním úkolem budovy je zajištění místnosti pro vedení administrativní činnosti podniku a pohodlného zázemí pro jednání se zákazníky.

Budova byla pořízena účetní jednotkou v roce 2019, pořizovací cena byla ve výši 360 000 EUR. Administrativní budova byla zaražena k dlouhodobému hmotnému majetku a začala se odpisovat v měsíci v němž byla pořízena, tedy v únoru. Stanovená doba životnosti v Estonsku stanoví 30 let a očekává se pozvolné fyzické a morální opotřebení budovy byla vybrána metoda rovnoměrná (lineární).

Účetní odpisy

Administrativní budova je součástí dlouhodobého hmotného majetku, protože splňuje podmínku, že dlouhodobý hmotný majetek je majetek, který slouží více než jeden rok nebo více než jeden hospodářsky cyklus. Odpisy se provádí v měsíčním horizontu a začínají se ode měsíce kdy byl majetek pořízen. Účetní odpisy jsou staveny lineární (rovnoměrnou) metodou. Odpisy se zaokrouhluji na celé eura směrem nahoru. Zbytková hodnota byla odhadnuta ve výši 60 000 EUR.

V červnu 2022 účetní jednotka uskutečnila technické zhodnocení budovy provedením instalaci sádkokartonových příček do kanceláře, které rozdělují jednu kancelář na dvě menší části a jedna z těchto částí byla upravena na prodejnu s volným přístupem

z ulice. Provedené technické zhodnocení stalo společností za 14 000 EUR, přičemž vstupní cena stoupla na 374 000 EUR.

Estonsko se řídí výhradně mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a proto technické zhodnocení je kvalifikováno jako „*následné výdaje*“, a zvyšuje účetní hodnotu aktiva.

Následující tabulka ukazuje přehled odpisování během prvního roku používání.

Tabulka 20 - Estonsko - Odpisování rovnoměrnou metodou

Měsíc	Odpis	Výše odpisu.
3.2019	$(360\,000 - 60\,000) / 360$	833
4.2019	$(360\,000 - 60\,000) / 360$	833
5.2019	$(360\,000 - 60\,000) / 360$	833
7.2019	$(360\,000 - 60\,000) / 360$	833
8.2019	$(360\,000 - 60\,000) / 360$	833
9.2019	$(360\,000 - 60\,000) / 360$	833
10.2019	$(360\,000 - 60\,000) / 360$	833
11.2019	$(360\,000 - 60\,000) / 360$	833
12.2019	$(360\,000 - 60\,000) / 360$	833
Celkem		8 333

Zdroj: Vlastní zpracování 2021

V prvním roce výše odpisu budovy rovnoměrnou metodou činí 8 333 EUR. V průběhu dvou let bez provedených změn roční odpis byl ve výši 10 000 EUR. Technické zhodnocení bylo provedeno v červnu v roce 2022, odpisování zahájeno v červenci, následujícím měsíci po jeho provedení. Vstupní cena stoupla na 374 000 EUR, zvýšila se i účetní hodnota budovy.

Následující tabulka ukazuje přehled odpisování během prvního roku používání po provedeném technickém zhodnocení.

Tabulka 21 - Estonsko - Odpisování po technickém zhodnocení

Měsíc	Odpis	Výše odpisu
7.2022	$(326\,667 + 14\,000 - 60\,000) / 320$	877
8.2022	$(326\,667 + 14\,000 - 60\,000) / 320$	877
9.2022	$(326\,667 + 14\,000 - 60\,000) / 320$	877
10.2022	$(326\,667 + 14\,000 - 60\,000) / 320$	877
11.2022	$(326\,667 + 14\,000 - 60\,000) / 320$	877
12.2022	$(326\,667 + 14\,000 - 60\,000) / 320$	877
Celkem		5263

Zdroj: Vlastní zpracování 2021

Jak je vidět z tabulky výše měsíčního odpisu se zvýšila na 877 EUR a výše ročního odpisu teď je ve výši 10 525 EUR.

Celkový přehled je nalezen v příloze č.10

Tabulka 22 - Estonsko - Souhrn účetních odpisů - admin. budova

Druh majetku	Dlouhodobý hmotný majetek
Název majetku	Administrativní budova
Pořizovací cena	461 538 EUR
Datum pořízení	4.2.2019
Datum zahájení odpisování	4.2.2019
Metoda odpisování	Lineární (rovnoměrná)
Doba životnosti majetku	30 let (360 měsíců)

Odpis za období		Cena na počátku období	Odpis	Cena na konci období
Od	Do			
1.2.2019	31.12.2019	461 538	8462	453 076
1.1.2020	31.12.2020	453 076	9231	443 846
1.1.2021	31.12.2021	443 846	9231	434 615
1.1.2022	31.12.2022	434 615	9231	425 384
1.1.2023	31.12.2023	425 384	9231	416 153

1.1.2064	31.12.2064	37 692	9231	28 462
1.1.2065	31.12.2065	28 462	9231	19 231
1.1.2066	31.12.2066	19 231	9231	10 000
1.1.2067	31.12.2067	10 000	9231	796
1.1.2068	31.1.2068	796	796	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

4.5 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku – traktor

Kapitola se zabývá problematikou odpisování traktoru, který je součástí dlouhodobého hmotného majetku, ale v daném případě patří mezi hmotné movité věci. Traktor je potřebný pro vykonání různorodé činnosti s ohledem na předmět podnikání – chov koní.

V rámci zpracování kapitoly bude znázorněno odpisování daného druhu majetku v České republice a na Ukrajině a v Estonsku účetního hlediska a vliv na účetní závěrku.

Podmínky nutné pro správný postup odpisování jsou uvedené u každého státu zvlášť. Pořizovací ceny s ohledem na měnu každého území jsou stanovené přibližně na stejné úrovni.

4.5.1 Odpisování traktoru v ČR

Společnost „BeAgro“ s.r.o. ČR v roce 2019 rozhodla o nákupu traktoru. Jeho účelem zajištění vyživovacích prostředků pro koně a vykonání různé zemědělské provozní činnosti na farmě.

Účetní jednotka pořídila traktor k 6. března 2019 v pořizovací ceně 630 000 CZK. Traktor byl zaražen do evidence dlouhodobého hmotného odpisovaného majetku a začal se odpisovat prvního dne následujícího měsíce, kdy byl pořízen, tedy 1. dubna 2019. Účetní jednotkou byla zvolena metoda zmenšujícího se základu z důvodu, že největší intenzita využití traktoru připadá na první roky používání majetku. Doba životnosti majetku stanoví 9 let (108 měsíců).

Účetní odpisy

Traktor patří mezi dlouhodobý hmotný majetek, protože jeho doba životnosti přesahuje 1 rok. Odpisy se provádějí každý měsíc a počátkem odpisovacího období je, jak již bylo uvedeno, první den následujícího měsíce, kdy byl traktor pořízen. V případě odpisování traktoru, hmotné movité věci, byla vybrána metoda zrychlených odpisů, vzhledem k jeho vysoké intenzivnosti na začátku využívání. Zbytková hodnota je odhadnuta ve výši 30 000 CZK. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny směrem nahoru.

Odpisová sazba činí 30%.

Dále jsou zobrazeny odpisy během prvního roku využívání traktoru.

Tabulka 23 - ČR - Účetní odpisy metodou zmenšujícího se základu- traktor

Měsíc	Způsob výpočtu	Odpis
4.2019	$(630\,000 * 30\%) / 12$	15 750
5.2019	$(630\,000 * 30\%) / 12$	15 750
6.2019	$(630\,000 * 30\%) / 12$	15 750
7.2019	$(630\,000 * 30\%) / 12$	15 750
8.2019	$(630\,000 * 30\%) / 12$	15 750
9.2019	$(630\,000 * 30\%) / 12$	15 750
10.2019	$(630\,000 * 30\%) / 12$	15 750
11.2019	$(630\,000 * 30\%) / 12$	15 750
12.2019	$(630\,000 * 30\%) / 12$	15 750
Celkem		141 750

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Následující tabulka představuje souhrn všech let odpisování traktoru.

Tabulka 24 - ČR - Souhrn všech účetních odpisů – traktor

Druh majetku	Dlouhodobý hmotný majetek
Název majetku	Traktor
Datum pořízení	6.3.2019
Datum zahájení odpisování	1.4.2019
Pořizovací cena	630 000 CZK
Metoda odpisování	Metoda zmenšujícího se základu
Doba životnosti	9 let (108 měsíců)

Odpis za období		Cena na počátku období	Výše odpisu	Cena na konci období
Od	Do			
1.4.2019	31.12.2019	630 000	141 750	488 250
1.1.2020	31.12.2020	488 250	146 475	341 775
1.1.2021	31.12.2021	341 775	102 533	239 242
1.1.2022	31.12.2022	239 242	71 773	167 468
1.1.2023	31.12.2023	167 468	50 240	117 228
1.1.2024	31.12.2024	117 228	35 168	82 060
1.1.2025	31.12.2025	82 060	24 618	57 442
1.1.2026	31.12.2026	57 442	17 233	40 209
1.1.2027	31.3.2027	40 209	12 063	28 146
Celkem			601 854	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Z tabulky je vidět, že na konci účetního období v roce 2027 zůstatková cena traktoru stanoví 28 146 CZK, což je na úrovni zbytkové hodnoty. Od začátku příštího účetního období se odpisování neprovádí, protože dosáhli jsme výše zbytkové hodnoty.

Další tabulka ukazuje metod rovnoměrného odpisování pro porovnání celkové částky odpisů.

Tabulka 25 - ČR - odpisování traktoru lineární metodou

Odpis za období		Cena na počátku období	Výše odpisu	Cena na konci období
Od	Do			
1.4.2019	31.12.2019	600 000	50 004	549 996
1.1.2020	31.12.2020	549 996	66 666	483 330
1.1.2021	31.12.2021	483 330	66 666	416 664
1.1.2022	31.12.2022	416 664	66 666	349 998
1.1.2023	31.12.2023	349 998	66 666	283 332
1.1.2024	31.12.2024	283 332	66 666	216 666
1.1.2025	31.12.2025	150 000	66 666	83 334
1.1.2026	31.12.2026	83 334	66 666	16 662
1.1.2027	31.3.2027	16 662	16 662	0
Celkem			600 000	

Zdroj: Vlastní zpracování 2021

Jak vidíme, volba různých způsobů odpisování nemá vliv na celkovou výši odpočtů za celé období, protože náklad se převádí do výše původní (přeceněné) hodnoty minus likvidační hodnota. Taková volba by měla zohledňovat ekonomické výnosy z používání dlouhodobého hmotného, jak je uvedeno v odstavci 61 IAS 16.

U rovnoměrné metody odpisování odpisovací náklady budou stejné po celou dobu používání majetku, což nebude mít zásadní vliv na výsledek hospodaření, tedy na zisk nebo ztrátu. V případě metody zmenšujícího se základu odpisovací náklady budou mnohem větší na začátku doby odpisování, v důsledku čeho účetní jednotka bude mít nižší výnosy než v případě kdyby použila rovnoměrnou odpisovací metodu.

Na závěr lze říct, že nejlepší metodou pro odpisování dlouhodobého majetku z hlediska sestavování účetní závěrky a vlivu na výsledek hospodaření je rovnoměrná metoda odpisování.

4.5.2 Odpisování traktoru na Ukrajině

Společnost TOV „BeAgro“ Ukrajina v roce 2019 rozhodla o nákupu nového traktoru. Jeho účelem zajištění vyživovacích prostředků pro koně a vykonání různé zemědělské provozní činnosti na farmě.

Účetní jednotka nakoupila traktor k 6. března 2019 pořizovací ceně 819 000 UAH. Traktor byl zařazen do evidence dlouhodobého hmotného majetku a začal se odpisovat prvního dne následujícího měsíce kdy byl traktor zařazen do evidence, od 1. dubna 2019. Doba životnosti traktoru byla odhadnuta na 9 let (108 měsíců), přičemž byla zvolená lineární metoda odpisování majetku pro účetní odpisy.

Účetní odpisy

Traktor je součástí dlouhodobého hmotného majetku, protože jeho doba životnosti je více než jeden rok nebo přesahuje jeden hospodářský cyklus. Odpisy se provádějí každý měsíc a počátkem odpisovacího období je, jak již bylo uvedeno, první den následujícího měsíce, kdy byl traktor pořízen. Účetní jednotka zvolila rovnoměrnou (lineární) metodu odpisování, s dobou životnosti aktiva 9 let (108 měsíců). Účetní jednotka rozhodla o matematické zaokrouhlení na dvě desetinná místa.

Tabulka č. 26 představuje odpisy vypočítané během prvního roku používání traktoru.

Tabulka 26 - Ukrajina - Odpisování lineární metodou - traktor

Měsíc	Způsob výpočtu	Odpis
4.2019	819 000 / 108	7583
5.2019	819 000 / 108	7583
6.2019	819 000 / 108	7583
7.2019	819 000 / 108	7583
8.2019	819 000 / 108	7583
9.2019	819 000 / 108	7583
10.2019	819 000 / 108	7583
11.2019	819 000 / 108	7583
12.2019	819 000 / 108	7583
Celkem		68250

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Další tabulka tvoří kompletní souhrn všech let účetního odpisování traktoru lineární metodou.

Tabulka 27 - Ukrajina - Souhrn účetních odpisů lineární metodou - traktor

Druh majetku	Dlouhodobý hmotný majetek
Název majetku	Traktor
Pořizovací cena	819 000 UAH
Datum pořízení	6.3.2019
Datum zahájení odpisování	1.4.2019
Metoda odpisování	Lineární (rovnoměrná)
Doba životnosti majetku	9 let (108 měsíců)

Odpis za období		Cena na počátku období	Odpis	Cena na konci období
Od	Do			
1.4.2019	31.12.2019	819 000	76 500	841 500
1.1.2020	31.12.2020	841 500	102 000	739 500
1.1.2021	31.12.2021	739 500	102 000	637 500
1.1.2022	31.12.2022	637 500	102 000	535 500
1.1.2023	31.12.2023	535 500	102 000	433 500
1.1.2024	31.12.2024	433 500	102 000	331 500
1.1.2025	31.12.2025	331 500	102 000	229 500
1.1.2026	31.12.2026	229 500	102 000	127 500
1.1.2027	31.12.2027	127 500	102 000	25 500
1.1.2028	31.3.2028	25 500	25 500	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

4.5.3 Odpisování traktoru v Estonsku

Společnost OÜ “BeAgro “ Estonsko v roce 2019 rozhodla o nákupu traktoru, jehož účelem bylo zajištění vyživovacích prostředků pro koně a vykonání různé zemědělské provozní činnosti na farmě.

Traktor byl pořízen účetní jednotkou k 6. března 2019, pořizovací cena byla ve výši 24 231 EUR. Traktor byl zařazen k evidenci dlouhodobého hmotného majetku a začal se odpisovat od prvního dne následujícího měsíce, kdy byl pořízen. Účetní jednotkou byla zvolena lineární odpisovací metoda.

Účetní odpisy

Traktor je součástí dlouhodobého hmotného majetku, protože jeho doba životnosti přesahuje jeden rok nebo jeden hospodářsky cyklus. Odpisy se provádí v měsíčním horizontu a začínají se ode měsíce kdy byl majetek pořízen. Účetní odpisy jsou staveny lineární (rovnoměrnou) metodou a zaokrouhluji se na celé eura směrem nahoru. Doba životnosti je ve výši 9 let.

Dále je zobrazen souhrn účetních odpisů během prvního roku využívání majetku.

Tabulka 28 - Estonsko - Lineární metoda odpisování účetních odpisů - traktor

Měsíc	Způsob výpočtu	Odpis
4.2019	24 231 / 108	224
5.2019	24 231 / 108	224
6.2019	24 231 / 108	224
7.2019	24 231 / 108	224
8.2019	24 231 / 108	224
9.2019	24 231 / 108	224
10.2019	24 231 / 108	224
11.2019	24 231 / 108	224
12.2019	24 231 / 108	224
Celkem		2 016

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Tabulka č. 29 zobrazuje souhrn účetních odpisů provedených lineární metodou v období 9 let.

Tabulka 29 - Estonsko - Souhrn účetních odpisů lineární metodou - traktor

Odpis za období		Cena na počátku období	Odpis	Cena na konci období
Od	Do			
1.3.2019	31.12.2019	24 231	2 016	22 215
1.1.2020	31.12.2020	22 215	2 688	19 527
1.1.2021	31.12.2021	19 527	2 688	16 839
1.1.2022	31.12.2022	16 839	2 688	14 151
1.1.2023	31.12.2023	14 151	2 688	11 463
1.1.2024	31.12.2024	11 463	2 688	8 775

1.1.2025	31.12.2025	8 775	2 688	6 087
1.1.2026	31.12.2026	6 087	2 688	3 399
1.1.2027	31.12.2027	3 399	2 688	711
1.1.2028	29.2.2028	711	711	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

4.6 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku – kůň

Další kapitola se zabývá odpisováním dlouhodobého hmotného majetku v kategorii dospělá zvířata, a hlavně bude zobrazeno postup odpisování koně. Daný typ představuje jeden z vedoucích předmětu činnosti podniku, protože jak již bylo zmíněno na začátku hlavní předmět činnosti společnosti je chov plemenných koní.

V rámci zpracování této části budou zobrazeny metody opisování v kategorii „Dospělá zvířata“ v České republice a na Ukrajině, v Estonsku z hlediska účetního s ohledem na účetní politiku každého státu.

Podmínky, které jsou nutné pro správný postup amortizace jsou uvedené u každé kapitoly. Pořizovací ceny vzhledem k měně každého území jsou stanoveny přibližně na stejné úrovni.

Při výběru způsobu odepisování je nutný pamatovat, že produktivní zvířata jsou živé organismy a podle této produkce z nich má arytmičtý, sezónní charakter. Jinými slovy, v jiném časových období se liší objem produkce a jejich produktivita závisí na řadě faktorů, jako jsou: podmínky bydlení, věk, povětrnostní podmínky, krmná sezóna atd.

S přihlédnutím k těmto vlastnostem je z pěti tradičních způsobů odepisování nejběžněji používaný výrobní způsob, ale v případě chovu plemenných koně dany metod je považovaný za nevhodný, protože kůň není definován jako produktivní zvíře a není určen k barakci. V tomto případě pro všechny tři státy byla zvolena rovnoměrná metoda odpisování.

4.6.1 Odpisování koně v ČR

Společnost „BeAgro“ s.r.o. ČR v roce 2019 rozhodla o nákupu hřebce. Hlavním důvodem nákupu bylo zvýšení počtu hřebců pro pravděpodobnější nárůst potomků a zlepšení plemene koní.

Účetní jednotka pořídila koně k 15. dubnu 2019 v pořizovací ceně 325 000 CZK. Kůň okamžitě byla zaražen do evidence dlouhodobého hmotného majetku, a jeho odpisování se začalo 1. května 2019, tedy první den následujícího měsíce, kdy byl hřelec pořízen. Jeho

odpisovací doba byla odhadnuta ve výši 10 let (120 měsíců), tedy předpokládaný počet let života zvířete.

Účetní odpisy

Dospělá zvířata a jejich skupiny jsou součástí dlouhodobého hmotného majetku. Odpisování dospělých zvířat prochází nepřímo přes účet č. 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám. Tato skupina ve většině případů se odpisuje skupinově, výjimku tvoří tažná zvířata, dostihová a plemenní koně, oni se odpisují pouze individuálně. Při stanovení odpisů se postupuje tak, že na základě předpokládané doby zařazení koně v chovu a vstupní ceny se vypočítá odpisová sazba. Pro výpočet odpisů účetní jednotkou byla vybrána lineární metoda odpisování. V případě ukončení doby odpisování zvířata se převádějí do skupiny „Zvířata ve výkrmu“.

Tabulka č. 33 představuje souhrn odpisových sazeb během prvního roku účetní evidence koně. Z tabulky je vidět, že měsíční odpis činí 1083 Kč.

Tabulka 30 - ČR - Výpočet odpisové sazby během prvního roku - kůň

Měsíc	Způsob výpočtu	Odpis
5.2019	325 000 / 120	2 708
6.2019	325 000 / 120	2 708
7.2019	325 000 / 120	2 708
8.2019	325 000 / 120	2 708
9.2019	325 000 / 120	2 708
10.2019	325 000 / 120	2 708
11.2019	325 000 / 120	2 708
12.2019	325 000 / 120	2 708
Celkem		18 956

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Další tabulka představuje souhrn všech let odpisování plemenného koně.

Tabulka 31 - ČR - Souhrn všech let účetních odpisů lineární metodou - kůň

Druh majetku	Dlouhodobý hmotný majetek
Název majetku	Plemenný kůň
Pořizovací cena	325 000 CZK
Datum pořízení	15.4.2019
Datum zahájení odpisování	1.5.2019
Metoda odpisování	Lineární
Doba odpisování	10 let

Odpis za období		Cena na počátku období	Odpis	Cena na konci období
Od	Do			
1.5.2019	31.12.2019	325 000	18 956	306 044
1.1.2020	31.12.2020	306 044	32 496	273 548
1.1.2021	31.12.2021	273 548	32 496	241 052
1.1.2022	31.12.2022	241 052	32 496	208 556
1.1.2023	31.12.2023	208 556	32 496	176 060
1.1.2024	31.12.2024	176 060	32 496	143 564
1.1.2025	31.12.2025	143 564	32 496	111 068
1.1.2026	31.12.2026	111 068	32 496	78 572
1.1.2027	31.12.2027	78 572	32 496	46 076
1.1.2028	31.12.2028	46 076	32 496	13 580
1.1.2029	31.5.2029	13 580	13 580	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

4.6.2 Odpisování koně na Ukrajině

Společnost TOV „BeAgro“ Ukrajina v roce 2019 rozhodla o nákupu hřebce. Hlavním účelem nákupu bylo zvýšení počtu hřebců pro pravděpodobnější nárůst potomků a zlepšení plemene koní.

Kůň byl nakoupen účetní jednotkou k 3.4.2019 v pořizovací ceně 422 500 UAH a byl okamžitě zaražen do evidence dlouhodobého hmotného majetku. Jeho odpisování se zahájilo dne 1.kvetna 2019 tedy první den následujícího měsíce, kdy byl hřelec pořízen. Odpisovací doba koně byla stanovena na úrovni 10 let (120 měsíců), na základě předpokládané doby života zvířete.

Účetní odpisy

Kůň je součástí dlouhodobého hmotného majetku v kategorii „Dospělá zvířata a jejich skupiny“, jehož doby životnosti přesahuje 1 rok nebo jeden hospodářsky cyklus. Odpisy se provádějí každý měsíc a počátkem odpisovacího období je, jak již bylo uvedeno, první den následujícího měsíce, kdy byl kůň pořízen. Účetní jednotka zvolila rovnoměrnou (lineární) metodu odpisování, s dobou životnosti aktiva 10 let (120 měsíců). Účetní jednotka rozhodla o zaokrouhlení na cele hřívny směrem nahoru.

Další tabulka představuje způsob výpočtu odpisů lineární metodou během prvního roku životnosti, ze které vychází, že měsíční odpis je ve výši 3 521 UAH.

Tabulka 32 - Ukrajina - Odpisování rovnoměrnou metodou - kůň

Měsíc	Způsob výpočtu	Odpis
5.2019	422 500/ 120	3 521
6.2019	422 500/ 120	3 521
7.2019	422 500/ 120	3 521
8.2019	422 500/ 120	3 521

9.2019	422 500/ 120	3 521
10.2019	422 500/ 121	3 521
11.2019	422 500/ 120	3 521
12.2019	422 500/ 120	3 521
Celkem		24 647

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Další tabulka ukazuje souhrn všech let využívání aktiva.

Tabulka 33 - Ukrajina - Souhrn všech let odpisování

Druh majetku	Dlouhodobý hmotný majetek
Název majetku	Plemenný kůň
Pořizovací cena	422 500 UAH
Datum pořízení	3.4.2019
Datum zahájení odpisování	1.5.2019
Metoda odpisování	Lineární
Doba životnosti	10 let (120 měsíců)

Odpis za období		Cena na počátku období	Odpis	Cena na konci období
Od	Do			
1.5.2019	31.12.2019	422 500	24 647	397 853
1.1.2020	31.12.2020	397 853	42 252	355 601
1.1.2021	31.12.2021	355 601	42 252	313 349
1.1.2022	31.12.2022	313 349	42 252	271 097
1.1.2023	31.12.2023	271 097	42 252	228 845
1.1.2024	31.12.2024	228 845	42 252	186 593
1.1.2025	31.12.2025	186 593	42 252	144 341
1.1.2026	31.12.2026	144 341	42 252	102 089
1.1.2027	31.12.2027	102 089	42 252	59 837
1.1.2028	31.12.2028	59 837	42 252	17 585
1.1.2029	30.4.2029	17 585	17 585	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

4.6.3 Odpisování koně v Estonsku

Společnost OÜ “BeAgro“ Estonsko v roce 2019 rozhodla o nákupu hřebce. Hlavním účelem nákupu bylo zvýšení počtu hřebců pro pravděpodobnější nárůst potomků a zlepšení plemene koní.

Účetní jednotka pořídila koně ke dni 3. dubna 2019 v pořizovací ceně 12 500 EUR. Kůň byl zaražen do evidence dlouhodobého majetku a začal se odpisovat v měsíci v němž byl pořízen Účetní jednotkou byla zvolena lineární odpisovací metoda.

Účetní odpisy

Kůň je součástí dlouhodobého hmotného majetku, protože jeho doba životnosti přesahuje jeden rok nebo jeden hospodářsky cyklus. Odpisy se provádí v měsíčním horizontu a začínají od prvního dne následujícího kdy byl majetek pořízen. Účetní odpisy jsou staveny lineární (rovnoměrnou) metodou s tím a zaokrouhluji se na celé eura směrem nahoru. Doba životnosti je ve výši 10 let.

Dále je zobrazen souhrn účetních odpisů během prvního roku využívání majetku. Měsíční odpis ve výši 42 EUR.

Tabulka 34 – Estonsko - Odpisování lineární metodou - kůň

Měsíc	Způsob výpočtu	Odpis
5.2019	12 500 / 120	105
6.2019	12 500 / 120	105
7.2019	12 500 / 120	105
8.2019	12 500 / 120	105
9.2019	12 500 / 120	105
10.2019	12 500 / 120	105
11.2019	12 500 / 120	105
12.2019	12 500 / 120	105
Celkem		735

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Další tabulka zobrazuje souhrn všech let odpisování.

Tabulka 35 - Estonsko – Souhrn všech let odpisování

Odpis za období		Cena na počátku období	Odpis	Cena na konci období
Od	Do			
1.5.2019	31.12.2019	12 500	735	11 765
1.1.2020	31.12.2020	11 765	1260	10 505
1.1.2021	31.12.2021	10 505	1260	9 245
1.1.2022	31.12.2022	9 245	1260	7 985
1.1.2023	31.12.2023	7 985	1260	6 725
1.1.2024	31.12.2024	6 725	1260	5 465
1.1.2025	31.12.2025	5 465	1260	4 205
1.1.2026	31.12.2026	4 205	1260	2 945
1.1.2027	31.12.2027	2 945	1260	1 685
1.1.2028	31.12.2028	1 685	1260	425
1.1.2029	30.4.2029	425	425	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

5 Výsledky a diskuse

V rámci zpracování této kapitoly jsou zahrnuty všechny rozdíly, které navazují na provedenou aplikaci zákonných odepisovacích metod a odpisů provedených během zpracování vlastní části a jaký mají vliv při tvorbě účetní závěrky.

Zprvé byly provedené odpisy dlouhodobého nehmotného majetku a hlavně software. Proces odpisování DNM ve všech státech probíhá stejným způsobem, vzhledem k tomu, že pravidla odpisování se nicméně navazují na mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Hlavní ukazatele, které se berou v úvahu při výpočtu odpisů dlouhodobého nehmotného majetku ve všech státech, jsou:

- životnost objektu;
- likvidační hodnota objektu;
- způsob odpisování.

Doba použitelnosti (provozu) je předpokládaná doba, po kterou bude dlouhodobý majetek podnikem využíván nebo s jeho použitím bude vyroben (proveden) očekávaný objem výrobků (práce, služby). Tuto dobu stanoví společnost ve správním aktu při uznání předmětu NMA jako aktiva, tj. při jeho zaúčtování do rozvahy. Při stanovení doby životnosti aktiva, každý stát se řídí vlastními právními úpravami ohledně odpisování DNM. V České republice doba použití softwaru stanoví 36 měsíců (3 roky), na Ukrajině je to minimálně 2 roky, v Estonsku doba použití DNM je 5 let.

Zbytková hodnota je definována jako objem finančních prostředků nebo hodnota jiného majetku, kterou společnost očekává získat prodejem (likvidací) dlouhodobého majetku po skončení jeho životnosti (provozem), sníženou o náklady spojené s prodejem (likvidací). Jinými slovy, zbytková hodnota je hodnota možné realizace každého konkrétního předmětu DNM po uplynutí jeho životnosti. Obvykle je zbytková hodnota objektů DNM nulová.

Nejllepší metodou pro odpisování dlouhodobého nehmotného majetku je považovaná metoda lineární, protože u DNM ve řadě případů je těžké odhadnout vývoj budoucích užitek očekávaných od nehmotného aktiva, proto v každém státě software byl odpisován metodou rovnoměrnou. Taky její výhodou je, že během doby odpisování majetku náklady na odpisování se rozdělí rovnoměrně vůči výsledku hospodaření, tedy na rozdíl od zrychlených metod odpisování nebude mít zásadní vliv na jeho snížení či zvýšení.

Následně bylo provedeno odpisování dlouhodobého hmotného majetku: budovy, traktoru a koně. Během použití budovy se předpokládá postupné opotřebení majetku, tedy nevhodnější variantou je rovnoměrná metoda odpisování ve všech státech. Odpisování se začíná první den následujícího měsíce po pořízení majetku. Rovnoměrný způsob odpisování je pro svou jednoduchost ve výpočtech nejrozšířenější na světě. Tato metoda se používá pro ty položky dlouhodobého hmotného majetku, které po celou dobu své životnosti vykonávají přibližně stejné množství práce. Podmínky pro zaražení budovy do dlouhodobého majetku, stejně jako způsob a ostatní informace týkající odpisování jsou zaznamenány v příloze k účetní závěrce. Ve všech státech odpisování budovy bylo zkomplikováno technickým zhodnocením provedeným ve 3. roce po začátku použití majetku.

Technické zhodnocení v České republice se rozumí jako určitý zásah do majetku, který má za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Charakteristickým pro technické zhodnocení je to, že po jeho provedení se jeho pořizovací cena je zvýšena o cenu technického zhodnocení. V důsledku dochází k tomu, že rostou náklady na odpisování, což snižuje výsledek hospodaření před zdaněním.

Na Ukrajině zvýšena cena budovy po provedení technického zhodnocení je zobrazena na příslušném analytickém účtu. Účtování odpisů se provádí stejně jako v České republice.

Estonsko se řídí výhradně mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a proto technické zhodnocení je kvalifikováno jako „*následné výdaje*“, a zvyšuje účetní hodnotu aktiva. Byla odhadnuta zbytková hodnota ve výši 60 000 EUR, což znamená, že majetek se odpisuje do výše této hodnoty. Zbytková hodnota by měla být uvedena v dokladech (nařízení účetního postupu, nařízení uvedení do provozu) při zařazení majetku do rozvahy. Zbytková hodnota a doba použitelnosti aktiva by měly být přezkoumány alespoň na konci každého hospodářského roku, a pokud se očekávání liší od předchozích odhadů, měla by se změna (změny) projevit jako změna v účetnictví v souladu s IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.

Pro účely účetního odpisování traktoru v České republice byla zvolena metoda zmenšujícího se základu, protože nejvíc efektivně je používán je v prvních letech. Podstatný rozdíl mezi touto metodou a metodou rovnoměrného odpisování je v tom, že odpisový poměr se nepoužije na pořizovací cenu, ale na zůstatkovou (účetní hodnotu) dlouhodobého

hmotného majetku. Při této metodě se od zbytkové hodnoty podle této metody odečte částka odpisů za poslední rok (tj. odpisy se časově rozlišují, dokud se účetní hodnota majetku nezačne rovnat likvidaci). Z tabulky je vidět, že vyze odpisů v prvních letech je vyšší a proto jsou vyšší náklady na odpisování snižující výsledek hospodaření před zdaněním. Výhodou tohoto metodu je, že volbou dané metody se společnost zajišťuje proti riziku nesprávného stanovení sazby odepisování majetku a také neúspěšného stanovení doby životnosti. V prvních letech aplikace zrychlených metod odpisování bude zaznamenán pokles zisku a tím nižší odvod daní do rozpočtu. Na druhou stranu použití zrychlených metod odpisování může zvýšit cenu vyráběných produktů, což může snížit poptávku a následně snížit zisky z jejich prodeje.

Pro porovnání metod bylo současné provedeno odpisování lineární metodou, kde náklady na odpisování byly rovnoměrně rozdělené během doby odpisování, což znamená, že výsledek hospodaření bude poměrně stejný během doby používání traktor, tedy nebudou vyskytovat výkyvy v nákladech snižující výsledek hospodaření. Jako důsledek, lineární metoda je nejvíc vyhovující metodou pro pohodlné sestavování účetní závěrky, a proto na Ukrajině a Estonsky byla použita daná metoda jako základní pro odpisování traktoru.

V poslední části bylo provedeno odpisování koně. Kůň byl vybrán jako základní biologická aktiva, vzhledem k předmětu činnosti účetní jednotky. Doby životnosti si stanoví účetní jednotka na základě předpokládaného počtu let zařazení zvířat v chovu, který je ovlivněn technologií chovu, chovatelským záměrem, popřípadě dalšími ekonomickými zřeteli. Povinné faktory při určování doby použitelnosti zvířat jsou:

- věk zvířete při registraci;
- produktivita;
- fyzická kondice (např. živá váha).

Tažná zvířata, dostihová a plemenní koně se odpisují individuálně, ostatní zvířata základního stáda lze odpisovat skupinově.

Při výběru způsobu odepisování je nutný pamatovat, že produktivní zvířata jsou živé organismy a podle toho produkce z nich má arytmiický, sezónní charakter. Jinými slovy, v jiném časových období se liší objem produkce a jejich produktivita závisí na řadě faktorů, jako jsou: podmínky bydlení, věk, povětrnostní podmínky, krmná sezóna atd.

Vzhledem k tomu, že plemenné koně nepřinášejí žádnou produkce bylo rozhodnuto o použití odpisování rovnoměrnou metodou, který mírně rozdělí náklady na odpisování, na

rozdíl od výrobní metoda, která je jednou ze zrychlených odpisovacího metod u kterých v prvních letech se odpisuje větší částka než v posledních kvůli větší intenzivnosti produktivity.

6 Závěr

Cílem dané diplomové práce bylo vyhodnotit odpisovací metody dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a posoudit jejich vliv při sestavování účetní závěrky ve zvolených státech, kterými jsou Česká republika, Ukrajina a Estonsko. Pro tyto účely bylo vytvořeno tři fiktivní společnosti, jejichž předmětem činnosti je chov plemenných koní. V teoretické části práce byly definovány základní pojmy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku s důrazem na právní úpravy, popsán princip ocenění majetku a jeho odpisovací metody. Dalé byl popsán pohled na informace o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku, která se uvádí v účetní závěrce.

Praktická část se primárně zaměřuje na vypracování jednotlivých metod odpisování a posouzení jejich vlivu při tvorbě účetní závěrky. Pro tyto účely ve všech státech byla vytvořena fiktivní účetní jednotka, která se zabývala chovem plemenných koní. Každá ze společností má ve Majetek ve své evidenci následující majetek: software, administrativní budova, traktor a plemenní hřebec. Zvolené státy se řídí nejenom vlastními legislativními úpravami, ale taky využívají mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS. Vzhledem k tomu, že software není zaražen do žádné odpisové skupiny a předpokládá se jeho mírné použití během doby odpisování, pro jeho odpisování byla použita lineární odpisovací metoda. Podle stejného principu lineární metoda po celou dobu byla zvolena i pro odepisování budovy. Po uplynutí první poloviny 3. roku evidenci bylo provedeno technické zhodnocení, jehož důsledkem bylo zvýšení vstupní ceny aktiva, což následně způsobilo zvýšení nákladu na odpisování. Růst vstupní ceny byl důvodem snížení výsledku hospodaření před zdaněním účetní jednotky.

Odpisování traktoru ve společnosti nacházející na území České republiky bylo provedeno metodou snižujícího se základu. Při této metodě roční výše odpisu je stanovena jako součin zůstatkové ceny aktiva na počátku účetního období nebo počáteční hodnoty k datu odpisování a roční odpisové sazby. Princip metody spočívá v tom, že na začátku doby životnosti náklady na odepsání jsou vyšší, než na konci kvůli vyšší intenzivnosti využití aktiva, proto náklady jsou rozdělené nerovnoměrně po celou dobu odpisování a výsledek hospodaření v prvních letech je nižší než v posledních. Pro porovnání bylo v práci uvedeno navíc odpisování lineární metodou, kde náklady na odpisování jsou rozdělené rovnoměrně a nevedou k zásadním výkyvům ve výsledku hospodaření. V důsledku lze říct, že nejvhodnější odpisovací metodou při sestavování účetní závěrky je metoda lineární.

Zvířata, které jsou součástí dlouhodobého hmotného majetku, většinou podléhají výrobní metodě odpisování. Podle daného způsobu odepisování měsíční výše odpisů definována jako součin skutečného měsíčního objemu výrobků (práce, služby) a výrobní sazby odpisů. Výrobní odpisová sazba se vypočítává tak, že odepisovatelná hodnota se vydělí celkovým objemem výrobků (práce, služby), které podnik předpokládá vyrobit (provést) pomocí předmětu dlouhodobého majetku. To je jeden z druhu zrychlených metod odpisování a vykazuje vysoké náklady na odpisování v prvních letech. Plemenný kůň ale není určen k barakci. Vzhledem k tomu pro pohodlné sestavování účetní závěrky v daném případě byla zvolena metoda lineárního odpisování.

Na základě provedené analýzy lze udělat výsledek, že nejlepší metodou z hlediska sestavování účetní závěrky je lineární metoda odpisování. Daná metoda odpisování zahrnuje rovnoměrné rozdělení odpisové hodnoty po dobu použitelnosti položky dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Tedy v rámci sestavování každoroční účetní závěrky nevyskytuje zásadní zvýšení či snížení výsledku hospodaření ze strany nákladů na odpisování.

7 Seznam použitých zdrojů

Literární zdroje

HINKE, Jana a Dana BÁRKOVÁ. *Účetnictví*. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada, 2017. ISBN 978-80-271-0331-7.

HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0048-4.

CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, Dagmar PROCHÁZKOVÁ, R. SEDLÁK, Jana SKÁLOVÁ a Pavel VLACH. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2020*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2020. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-250-2

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

BRYCHTA, Ivan, Miroslav BULLA, Tereza KRUPOVÁ, Ivana KUCHAROVÁ, Ivana PILAŘOVÁ, Yveta PŠENKOVÁ a Jiří STROUHAL. *Účetnictví podnikatelů 2019: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2019*. 16. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Meritum (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7598-271-1.

NOVOTNÝ, Pavel. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2019*. Třinácté vydání. Praha: Grada Publishing, 2019. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2251-6.

STROUHAL, Jiří. *Účetnictví ...: velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0154-1.

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy ...*. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4114-7.

PRUDKÝ, Pavel a Milan OŠŤÁK, 2019. Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-219-9.

Elektronické zdroje

ДАВИДЮК, Т.В. *БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК* [online]. Харків, 2016 [cit. 2020-07-20]. ISBN 978-966-916-097-3. Dostupné z: http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/23551/1/Davydiuk_Bukhhalterskyi_oblik_2016.pdf

ШЕВЕЛЬ, О.М. *ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ* [online]. Київ: Аграрна освіта, 2009 [cit. 2020-07-22]. ISBN 978-966-7906-51-1. Dostupné z: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/8959/1>

БРУХАНСЬКИЙ, Р. Ф. *БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК* [online]. Тернопіль: ТНЕУ, 2016 [cit. 2020-07-22]. ISBN 978-966-654-428-8. Dostupné z: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/8959/1/202016.pdf>

ALVER, Lehte a Jaan ALVER. *Finantsarvestus:Põhikursus* [online]. 9. trükis. Tallinn: DeebetOÜ, 2017 [cit. 2020-08-02]. ISBN 9789949813339. Dostupné z: <https://www.digar.ee/arhiiv/et/raamatud/76743>

Обзор действующей системы бухгалтерского учёта Эстонской республики [online]. [cit. 2020-08-07]. Dostupné z: http://www.skylaser.ee/buh_help/obzory/Buh%20uchet%20system.htm

International Accounting Standards [online]. [cit. 2020-08-08]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards>

International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) [online]. [cit. 2020-08-08]. Dostupné z: https://library.croneri.co.uk/cch_uk/iast/ifrssme1-200907

Legislativní zdroje

ČESKÁ REPUBLIKA. *Zákon č. 563/1991 Sb.: Zákon o účetnictví*. In: Sbíрка zákonů. 1991, ročník 1991, částka 107, číslo 563.

ČESKÁ REPUBLIKA. *Vyhláška č. 500/2002 Sb.: Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví*. In: Sbíрка zákonů. 2002, ročník 2002, 174/2002, číslo 500.

ČESKÁ REPUBLIKA. *Zákon č. 586/1992 Sb.: Zákon České národní rady o daních z příjmů*. In: . 1992, ročník 1992, 117/1992, číslo 586. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586#cast3>

UKRAJINA. *ЗАКОН УКРАЇНИ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні*. In: . Київ, 1999, № 996-XIV. Dostupné také z: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2000_06_22/an/83/t990996.html

UKRAJINA. *Наказ Міністерства фінансів України: Про положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи"*. In: . Київ, 1999, № 242. Dostupné také z: http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-ministerstva-finansiv-ukrajini-vid-18-zhovtnya-1999-r-242?app_id=23

UKRAJINA. *Наказ Міністерства фінансів України: Про Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби"*. In: . Київ, 2000, № 92. Dostupné také z: http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-ministerstva-finansiv-ukrajini-vid-27-kvitnya-2000-r-92?app_id=23

UKRAJINA. *ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ*. In: . Київ, 2010. Dostupné také z: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

ESTONSKO. *Raamatupidamise seadus*. In: . 2002. Dostupné také z: <https://www.riigiteataja.ee/akt/13278917?leiaKehtiv>

ESTONSKO. *Määrus nr 105: RTJ 5 MATERIAALSED JA IMMATERIAALSED PÕHIVARAD*. In: . Tallinn, 2012. Dostupné také z: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/easb/aruandluskorraldus>

ESTONSKO. *Määrus nr 105: RTJ 6 KINNISVARAINVESTEERINGUD*. In: . Tallinn, 2012. Dostupné také z: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/easb/aruandluskorraldus>

8 Přílohy

Příloha 1 - ČR - Rozvaha (Výkaz o finanční situaci).....	94
Příloha 2 - ČR - Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu – druhové členění	98
Příloha 3 - ČR - Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu – účelové členění.....	99
Příloha 4 - Ukrajina - Rozvaha (Výkaz o finanční situaci).....	100
Příloha 5 - Ukrajina - Výkaz zisků a ztráty	102
Příloha 6 - Estonsko - Rozvaha (Výkaz o finanční situaci).....	104
Příloha 7 - Estonsko - Výkaz zisků a ztrát.....	106
Příloha 8 - ČR - Účetní odpisy lineární metodou - admin. budova	108

Příloha 1 - ČR - Rozvaha (Výkaz o finanční situaci)

Zpracováno v souladu s vyhláškou č.
500/2002 Sb. ve znění pozdějších
předpisů

**ROZVAHA
(BALANCE)**

ke dni dd.mm.2016

(v celých tisících Kč)

IČ

Obchodní firma nebo jiný
název účetní jednotky

Sídlo, bydliště nebo místo
podnikání účetní jednotky

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 37 + 74)	001				
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 14 + 27)	003				
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 + 06 + 09 + 010 + 011)	004				
B. I. 1	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	005				
	2 Ocenitelná práva	006				
	<i>B.I.2.1. Software</i>	007				
	<i>B.I.2.2. Ostatní ocenitelná práva</i>	008				
	3 Goodwill	009				
	4 Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010				
	5 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
	<i>B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek</i>	012				
	<i>B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek</i>	013				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 15 + 18 + 19 + 20 + 24)	014				
B. II. 1	Pozemky a stavby	015				
	<i>B.II.1.1. Pozemky</i>	016				
	<i>B.II.1.2. Stavby</i>	017				
	2 Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	018				
	3 Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019				
	4 Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020				
	<i>B.II.4.1. Pěstičské celky trvalých porostů</i>	021				
	<i>B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny</i>	022				
	<i>B.II.4.3. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek</i>	023				
	5 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024				
	<i>B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek</i>	025				
	<i>B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek</i>	026				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 28 až 34)	027				
B. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028				
	2 Zápůjčka a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoby	029				
	3 Podíly - podstatný vliv	030				
	4 Zápůjčka a úvěry - podstatný vliv	031				
	5 Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032				
	6 Zápůjčky a úvěry - ostatní	033				
	7 Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034				
	<i>B.III.7.1. Jiný dlouhodobý finanční majetek</i>	035				
	<i>B.III.7.2. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek</i>	036				

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období Netto 4
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
C.	Oběžná aktiva (ř. 38 + 46 + 68 + 71)	037				
C. I.	Zásoby (ř. 39 + 40 + 41 + 44 + 45)	038				
C. I. 1	Materiál	039				
2	Nedokončená výroba a polotovary	040				
3	Výrobky a zboží	041				
	<i>C.I.3.1. Výrobky</i>	042				
	<i>C.I.3.2. Zboží</i>	043				
4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044				
5	Poskytnuté zálohy na zásoby	045				
C. II.	Pohledávky (ř. 47 + 57)	046				
C. II. 1	Dlouhodobé pohledávky	047				
	<i>C.II.1.1. Pohledávky z obchodních vztahů</i>	048				
	<i>C.II.1.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</i>	049				
	<i>C.II.1.3. Pohledávky - podstatný vliv</i>	050				
	<i>C.II.1.4. Odložená daňová pohledávka</i>	051				
	<i>C.II.1.5. Pohledávky - ostatní</i>	052				
	<i>C.II.1.5.1. Pohledávky za společníky</i>	053				
	<i>C.II.1.5.2. Dlouhodobé poskytnuté zálohy</i>	054				
	<i>C.II.1.5.3. Dohadné účty aktivní</i>	055				
	<i>C.II.1.5.4. Jiné pohledávky</i>	056				
2	Krátkodobé pohledávky	057				
	<i>C.II.2.1. Pohledávky z obchodních vztahů</i>	058				
	<i>C.II.2.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</i>	059				
	<i>C.II.2.3. Pohledávky - podstatný vliv</i>	060				
	<i>C.II.2.4. Pohledávky - ostatní</i>	061				
	<i>C.II.2.4.1. Pohledávky za společníky</i>	062				
	<i>C.II.2.4.2. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění</i>	063				
	<i>C.II.2.4.3. Stát - daňové pohledávky</i>	064				
	<i>C.II.2.4.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy</i>	065				
	<i>C.II.2.4.5. Dohadné účty aktivní</i>	066				
	<i>C.II.2.4.6. Jiné pohledávky</i>	067				
C. III.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 69 až 70)	068				
C. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	069				
2	Ostatní krátkodobý finanční majetek	070				
C. IV.	Peněžní prostředky (ř. 72 až 73)	071				
C. IV. 1	Peněžní prostředky v pokladně	072				
2	Peněžní prostředky na účtech	073				
D. I.	Časové rozlišení (ř. 75 až 77)	074				
D. I. 1	Náklady příštích období	075				
2	Komplexní náklady příštích období	076				
3	Příjmy příštích období	077				

označ	PASIVA	řád	Běžné úč.	Min.úč.
a	b	c	období	období
			5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 79 + 101 + 141)	078		
A.	Vlastní kapitál (ř. 80 + 84 + 92 + 95 + 99 + 100)	079		
A. I.	Základní kapitál (ř. 81 až 73)	080		
1	Základní kapitál	081		
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	082		
3	Změny základního kapitálu	083		
A. II.	Ážio (ř. 85 až 86)	084		
A. II. 1	Ážio	085		
2	Kapitálové fondy	086		
	A.II.2.1.Ostatní kapitálové fondy	087		
	A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	088		
	A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	089		
	A.II.2.4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací	090		
	A.II.2.5.Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	091		
A. III.	Fondy ze zisku (ř. 93 + 94)	092		
A. III. 1	Ostatní rezervní fondy	093		
2	Statutární a ostatní fondy	094		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 96 + 98)	095		
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	096		
2	Neuhrazená ztráta minulých let	097		
3	Jiný výsledek hospodaření minulých let	098		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (ř. 01 - (+ 80 + 84 + 92 + 95 + 100 + 101 + 141))	099		
A. VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku	100		
B. + C.	Cizí zdroje (ř. 102 + 107)	101		
B. I.	Rezervy (ř. 103 až 106)	102		
B. I. 1	Rezerva na důchody a podobné závazky	103		
2	Rezerva na daň z příjmů	104		
3	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	105		
4	Ostatní rezervy	106		
C.	Závazky (ř. 108 + 123)	107		
C. I.	Dlouhodobé závazky (ř. 109 + 112 + 113 + 114 + 115 + 116 + 117 + 118 + 119)	108		
C. I. 1	Vydané dluhopisy	109		
	C.I.1.1. Vyměnitelné dluhopisy	110		
	C.I.1.2. Ostatní dluhopisy	111		
2	Závazky k úvěrovým institucím	112		
3	Dlouhodobé přijaté zálohy	113		
4	Závazky z obchodních vztahů	114		
5	Dlouhodobé směnky k úhradě	115		
6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	116		
7	Závazky - podstatný vliv	117		
8	Odložený daňový závazek	118		
9	Závazky - ostatní	119		
	C.I.9.1. Závazky ke společníkům	120		
	C.I.9.2. Dohadné účty pasivní	121		
	C.I.9.3. Jiné závazky	122		

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období	Min.úč. období
a	b	c	5	6
C. II.	Krátkodobé závazky (ř. 124 + 127 + 128 + 129 + 130 + 131 + 132 + 133)	123		
C. II. 1	Vydané dluhopisy	124		
	<i>C.II.1.1. Vyměnitelné dluhopisy</i>	125		
	<i>C.II.1.2. Ostatní dluhopisy</i>	126		
2	Závazky k úvěrovým institucím	127		
3	Krátkodobé přijaté zálohy	128		
4	Závazky z obchodních vztahů	129		
5	Krátkodobé směnky k úhradě	130		
6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	131		
7	Závazky - podstatný vliv	132		
8	Závazky ostatní	133		
	<i>C.II.8.1. Závazky ke společníkům</i>	134		
	<i>C.II.8.2. Krátkodobé finanční výpomoci</i>	135		
	<i>C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům</i>	136		
	<i>C.II.8.4. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění</i>	137		
	<i>C.II.8.5. Stát - daňové závazky a dotace</i>	138		
	<i>C.II.8.6. Dohadné účty pasivní</i>	139		
	<i>C.II.8.7. Jiné závazky</i>	140		
D. I.	Časové rozlišení (ř. 142 + 143)	141		
D. I. 1	Výdaje příštích období	142		
2	Výnosy příštích období	143		
Právní forma účetní jednotky :				
Předmět podnikání nebo jiné činnosti :				
Okamžik sestavení				
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou		

Příloha 2 - ČR - Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu – druhové členění

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		ke dni 31. prosince 2019			
		(v celých tisících Kč)			
		IČ		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu - druhové členění					
Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období		
			sledovaném 1	minulém 2	
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01			
II.	Tržby za prodej zboží	02			
A.	Výkonová spotřeba	03			
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	04			
C.	Aktivace	05			
D.	Osobní náklady	06			
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	07			
III.	Ostatní provozní výnosy	08			
F.	Ostatní provozní náklady	09			
*	Provozní výsledek hospodaření	10	0	0	
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	11			
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	12			
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	13			
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	14			
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	15			
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	16			
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	17			
VII.	Ostatní finanční výnosy	18			
K.	Ostatní finanční náklady	19			
*	Finanční výsledek hospodaření	20	0	0	
**	Výsledek hospodaření před zdaněním	21	0	0	
L.	Daň z příjmů	22			
**	Výsledek hospodaření po zdanění	23	0	0	
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	24			
***	Výsledek hospodaření za účetní období	25	0	0	
	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	26	0	0	
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou			

Příloha 3 - ČR - Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu – účelové členění

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		ke dni 31. prosince 2019			
		(v celých tisících Kč)			
		IČ		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu - účelové členění					
Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období		
a	b	c	1	2	
I.	Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb	01			
A.	Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)	02			
*	Hrubý zisk nebo ztráta (ř. 01 - 02)	03	0	0	
B.	Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)	04			
C.	Správní náklady (včetně úprav hodnot)	05			
II.	Ostatní provozní výnosy	06			
D.	Ostatní provozní náklady	07			
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 03 - 04 - 05 + 06 - 07)	08	0	0	
III.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	09			
E.	Náklady vynaložené na prodané podíly	10			
IV.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	11			
F.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	12			
V.	Výnosové úroky a podobné výnosy	13			
G.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	14			
H.	Nákladové úroky a podobné náklady	15			
VI.	Ostatní finanční výnosy	16			
I.	Ostatní finanční náklady	17			
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 09 - 10 + 11 - 12 + 13 - 14 - 15 + 16 - 17)	18	0	0	
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř. 08 + 18)	19	0	0	
J.	Daň z příjmů	20			
**	Výsledek hospodaření po zdanění (ř. 19 - 20)	21	0	0	
K.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	22			
***	Výsledek hospodaření za účetní období (ř. 21 - 22)	23	0	0	
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV + V + VI.	24	0	0	
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou			

Пříloha 4 - Ukrajina - Rozvaha (Výkaz o finanční situaci)

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової
звітності"

Підприємство
Територія
Форма власності
Орган державного управління
Галузь
Вид економічної діяльності
Одиниця виміру
Адреса

тис.грн.

Дата (рік/місяць/число)
за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за КФВ
за СПОДУ
за ЗКГНГ
за КВЕД
Контрольна сума

Коди

БАЛАНС (Звіт про фінансовий стан)

за _____

Форма №1

Код за ДКУД _____

Актив	Код рядку	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1.	2.	3.	4.
I. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ			
Нематеріальні активи	1000	0.0	0.0
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	0.0	0.0
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Інвестиційна нерухомість	1015	0.0	0.0
первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016		
знос інвестиційної нерухомості	1017		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	0.0	0.0
II. ОБОРОТНІ АКТИВИ			
Запаси	1100	0.0	0.0
виробничі запаси	1101		
незавершене виробництво	1102		
готова продукція	1103		
товари	1104		
Поточні біологічні активи	1110		
Векселі одержані	1120		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140		
дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	0.0	0.0
	1146		
	1147		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Грошові кошти та їх еквіваленти:	1165		
у тому числі готівка	1166		
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	0.0	0.0
III. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ ТА ГРУПИ ВИБУТТЯ			
	1200		

БАЛАНС	1300	0.0	0.0
--------	------	-----	-----

ПАСИВ	Код рядку	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1.	2.	3.	4.
I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400.		
Капітал у дооцінках	1405.		
Додатковий капітал	1410.		
Резервний капітал	1415.		
Нерозподілений прибуток звітного періоду	1419.		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) минулих періодів	1420.		
Неоплачений капітал	1425.		
Вилучений капітал	1430.		
Інші резерви	1435.		
Усього за розділом I	1495.	0.0	0.0
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500.		
Довгострокові кредити банків	1510.		
Інші довгострокові зобов'язання	1515.		
Довгострокові забезпечення	1520.		
в тому числі забезпечення витрат персоналу	1521.		
Цільове фінансування	1525.		
Усього за розділом II	1595.	0.0	0.0
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600.		
Векселі видані	1605.		
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610.		
товари, роботи, послуги	1615.		
розрахунки з бюджетом	1620.		
у тому числі з податку на прибуток	1621.		
розрахунками зі страхування	1625.		
розрахунками з оплати праці	1630.		
одержаними авансами	1635.		
розрахунками з учасниками	1640.		
із внутрішніх розрахунків	1645.	0.0	0.0
Поточні забезпечення	1646.		
	1647.		
	1660.		
Доходи майбутніх періодів	1665.		
Інші поточні зобов'язання	1690.		
Усього за розділом III	1695.	0.0	0.0
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700.		
БАЛАНС	1900.	0.0	0.0

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

Пříloha 5 - Ukrajina - Výkaz zisků a ztráty

Додаток до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 3

Підприємство
Територія
Форма власності
Орган державного управління
Галузь
Вид економічної діяльності
Одиниця виміру
Адреса

тис. грн. з одним знаком

Дата
(рік/місяць/число)
за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за КФВ
за СПОДУ
за ЗКГНГ
за КВЕД
Контрольна сума

Коди

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за _____ (пусто)

Форма №2

Код за ДКУД

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ				
Стаття	Код рядку	За звітний період	За попередній період	
1.	2.	3.	4.	
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	дов	0.0		
Податок на додану вартість	дов	0.0		
Акцизний збір	дов	0.0		
Рента	дов	0.0		
Інші вирахування з доходу	дов	0.0		
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000.	0.0	0.0	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050.	0.0		
Валовий:				
прибуток	2090.	0.0	0.0	
збиток	2095.	0.0	0.0	
Інші операційні доходи	2120.	0.0		
Адміністративні витрати	2130.	0.0		
Витрати на збут	2150.	0.0		
Інші операційні витрати	2180.	0.0		
Фінансовий результат від операційної діяльності:				
прибуток	2190.	0.0	0.0	
збиток	2195.	0.0	0.0	
Доход від участі в капіталі	2200.	0.0		
Інші фінансові доходи	2220.	0.0		
Інші доходи	2240.			
Фінансові витрати	2250.	0.0		
Втрати від участі в капіталі	2255.	0.0		
Інші витрати	2270.			
Фінансові результати до оподаткування:				
прибуток	2290.	0.0	0.0	
збиток	2295.	0.0	0.0	
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300.			
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності	2305.			
Чистий фінансовий результат:				
прибуток	2350.	0.0	0.0	
збиток	2355.	0.0	0.0	

II. СУКУПНИЙ ДОХІД				
Найменування показника	Код рядку	За звітний період	За попередній період	
1.	2.	3.	4.	
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400.			
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405.			
Накопичені курсові різниці	2410.			
Частка іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств	2415.			
Інший сукупний дохід	2445.			
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450.	0.0	0.0	
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455.			
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460.	0.0	0.0	
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355, та 2460)	2465.	0.0	0.0	

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ			
Найменування показника	Код рядку	За звітний період	За попередній період
1.	2.	3.	4.
Матеріальні затрати	2500.		
Витрати на оплату праці	2505.		
Відрахування на соціальні заходи	2510.		
Амортизація	2515.		
Інші операційні витрати	2520.		
Разом	2550.	0.0.	0.0.
IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ			
Назва статті	Код рядку	За звітний період	За попередній період
1.	2.	3.	4.
Середньорічна кількість простих акцій	2600.		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605.		
Чистий прибуток(збиток), що припадає на одну просту акцію	2610.		
Скоригований чистий прибуток(збиток), що припадає на одну просту акцію	2615.		
Дивіденди на одну просту акцію	2650.		

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

Příloha 6 - Estonsko - Rozvaha (Výkaz o finanční situaci)

Aktiva (varad)

Käibevara

Raha

Lühiajalised finantsinvesteeringud

Nõuded ja ettemaksed

 Nõuded ostjate vastu

 Maksude ettemaksed ja tagasinõuded

 Ettemaksed teenuste eest

 Kokku

Varud

 Tooraine ja materjal

 Lõpetamata toodang

 Valmistoodang

 Müügiks ostetud kaubad

 Ettemaksed varude eest

 Kokku

Käibevara kokku

Põhivara

Pikaajalised finantsinvesteeringud

Kinnisvarainvesteeringud

Materiaalne põhivara

 Maa

 Ehitised

 Masinad ja seadmed

 Muu materiaalne põhivara

 Lõpetamata chitised ja ettemaksed

 Kokku

Immateriaalne põhivara

 Firmaväärtus

 Arenguväljaminekud

 Muu immateriaalne põhivara

 Ettemaksed immateriaalse põhivara eest

 Kokku

Põhivara kokku

Aktiva (varad) kokku

Passiiva (kohustused ja omakapital)

Kohustused

Lühiajalised kohustused

Laenukohustused

Lühiajalised laenud ja võlakirjad

Pikaajaliste laenukohustuste tagasimaksed järgmisel perioodil

Konverteeritavad võlakohustused

Kokku

Võlad ja ettemaksud

Võlad tarnijatele

Võlad töövõtjatele

Maksuvõlad

Muud võlad

Saadud ettemaksud

Kokku

Lühiajalised kohustused kokku

Pikaajalised kohustused

Pikaajalised laenukohustused

Laenud, võlakirjad ja kapitalirendi kohustused

Konverteeritavad võlakohustused

Kokku

Muud pikaajalised võlad

Pikaajalised eraldised

Pikaajalised kohustused kokku

Kohustused kokku

Omakapital

Aksiakapital või osakapital nimiväärtuses

Ülekurs

Oma osad või aktsiad (miinus)

Kohustuslik reservkapital

Muud reservid

Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)

Aruandeaasta kasum (kahjum)

Omakapital kokku

Passiiva (kohustused ja omakapital) kokku.

KASUMIARUANDE SKEEMID

Skeem 1

Müügitulud

Muud äritulud

Põllumajandusliku toodangu varude jääkide muutus

Kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt

Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus

Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivarade valmistamisel

Kaubad, toore, materjal ja teenused

Mitmesugused tegevuskulud

Tööjõukulud

Põhivarade kulum ja väärtuse langus

Olulised käibevara allahindlused

Muud äriikulud

Kokku ärikasum (-kahjum)

Kasum (kahjum) tütarettevõtjatelt

Kasum (kahjum) sidusettevõtjatelt

Kasum (kahjum) finantsinvesteeringutelt

Intressitulud

Intressikulud

Muud finantstulud ja -kulud

Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist

Tulumaks

Aruandeaasta kasum (kahjum)

Sh: Emaettevõtja aktsionäride või osanike osa kasumist¹

Vähemusosaluse osa kasumist¹

Příloha 8 - ČR - Účetní odpisy lineární metodou - admin. budova

Druh majetku	Dlouhodobý hmotný majetek
Název majetku	Administrativní budova
Pořizovací cena	9 000 000 CZK
Datum pořízení	4.2.2019
Datum zahájení odpisování	1.3.2019
Metoda odpisování	Rovnoměrná (lineární)
Doba životnosti	30 let (360 měsíců)

Rok	Cena na počátku období	Odpis	Cena na konci období	Rok	Cena na počátku období	Odpis	Cena na konci období
2019	9 000	250	8 750	2034	4 749	313	4 436
2020	8 750	300	8 450	2035	4 436	313	4 123
2021	8 450	300	8 150	2036	4 123	313	3 810
6.2022	8 150	150	8 000	2037	3 810	313	3 497
12.2022	8 350	157	8 193	2038	3 497	313	3 183
2023	8 193	313	7 880	2039	3 183	313	2 870
2024	7 880	313	7 567	2040	2 870	313	2 557
2025	7 567	313	7 254	2041	2 557	313	2 244
2026	7 254	313	6 941	2042	2 244	313	1 931
2027	6 941	313	6 628	2043	1 931	313	1 618
2028	6 628	313	6 315	2044	1 618	313	1 305
2029	6 315	313	6 002	2045	1 305	313	991
2030	6 002	313	5 688	2046	991	313	678
2031	5 688	313	5 375	2047	678	313	365
2032	5 375	313	5 062	2048	365	313	52
2033	5 062	313	4 749	2049	52	52	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Příloha 9 - Ukrajina - Účetní odpisy lineární metodou – admin. budova

Druh majetku	Dlouhodobý hmotný majetek
Název majetku	Administrativní budova
Pořizovací cena	11 700 000 UAH
Datum pořízení	4.2.2019
Datum zahájení odpisování	1.3.2019
Metoda odpisování	Rovnoměrná (lineární)
Doba odpisování	30 let (360 měsíců)

Rok	Cena na počátku období	Odpis	Cena na konci období	Rok	Cena na počátku období	Odpis	Cena na konci období
2019	11 700	325	11 375	2034	6 174	407	5 767
2020	11 375	390	10 985	2035	5 767	407	5 360
2021	10 985	390	10 595	2036	5 360	407	4 953
6.2022	10 595	195	10 400	2037	4 953	407	4 546
12.2022	10 855	204	10 651	2038	4 546	407	4 138
2023	10 651	407	10 244	2039	4 138	407	3 731
2024	10 244	407	9 837	2040	3 731	407	3 324
2025	9 837	407	9 430	2041	3 324	407	2 917
2026	9 430	407	9 023	2042	2 917	407	2 510
2027	9 023	407	8 616	2043	2 510	407	2 103
2028	8 616	407	8 209	2044	2 103	407	1 696
2029	8 209	407	7 802	2045	1 696	407	1 289
2030	7 802	407	7 395	2046	1 289	407	882
2031	7 395	407	6 988	2047	882	407	475
2032	6 988	407	6 581	2048	475	407	68
2033	6 581	407	6 174	2049	68	68	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Příloha 10 - Estonsko - Účetní odpisy lineární metodou - admin.budova

Druh majetku	Dlouhodobý hmotný majetek
Název majetku	Administrativní budova
Pořizovací cena	300 000 EUR
Datum pořízení	4.2.2019
Datum zahájení odpisování	4.2.2019
Metoda odpisování	Rovnoměrná (lineární)
Doba odpisování	30 let (360 měsíců)

Rok	Cena na počátku období	Odpis	Cena na konci období	Rok	Cena na počátku období	Odpis	Cena na konci období
2019	300	8	292	2034	160	11	149
2020	292	10	282	2035	149	11	139
2021	282	10	272	2036	139	11	128
6.2022	272	5	267	2037	128	11	118
12.2022	281	5	275	2038	118	11	107
2023	275	11	264	2039	107	11	96
2024	264	11	254	2040	96	11	86
2025	254	11	244	2041	86	11	75
2026	244	11	233	2042	75	11	65
2027	233	11	223	2043	65	11	54
2028	223	11	212	2044	54	11	44
2029	212	11	202	2045	44	11	33
2030	202	11	191	2046	33	11	23
2031	191	11	181	2047	23	11	12
2032	181	11	170	2048	12	11	2
2033	170	11	160	2049	2	2	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021