

meritum

ÚČETNICTVÍ PODNIKATELŮ

2014
11. vydání

Průběžná aktualizace na
www.wolterskluwer.cz/obchod



Wolters Kluwer

meritum

ÚČETNICTVÍ PODNIKATELŮ

2014

11. vydání

Výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2014



Wolters Kluwer

Vzor citace: *Meritum Účetnictví podnikatelů 2014.*

Praha : Wolters Kluwer, 2014, s. 536

Odpovědná redaktorka: Zlata Švédová

Redakční zpracování: Petra Oremusová

Autorský kolektiv (v abecedním pořadí):

Ing. Miroslav Bulla	díly 3, 4, 18, 22
RNDr. Ivan Brychta	díl 14
Ing. Mgr. Tereza Krupová	díl 2
Ing. Ivana Kuchařová	díly 16, 21, 23
Ing. Jitka Náhlavská, Ph.D.	díly 5, 6, 7
Ing. Ivana Pilařová	díly 1, 11, 12, 19, 20
Ing. Yveta Pšenková, Ph.D.	díl 15
doc. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D.	díly 8, 9, 10, 13, 17, 24

Aktualizace

Součástí tohoto výkladu je **bezplatná elektronická aktualizace** při zásadních legislativních změnách do konce roku 2014. Aktualizaci naleznete ve formátu pdf v detailu knihy na **www.wolterskluwer.cz/obchod**.

Zákazníci, kteří si knihu zakoupili v e-shopu Wolters Kluwer, automaticky obdrží o nových aktualizacích informační e-mail.

Upozornění

Všechna práva vyhrazena. Žádná část tohoto díla nesmí být reprodukována nebo kopírována v jakékoliv formě, bez předchozího souhlasu nakladatele. Dílo nebo jeho části nelze přetisknout, ani jinak užít, včetně užití v elektronické podobě. Chráněno je textové uspořádání i grafická úprava a zapovídá se i jejich napodobování. Právo na ochranu před nekalou soutěží zůstává nedotčeno.

eBook k dostání na **www.wolterskluwer.cz/obchod**



Wolters Kluwer, a. s.
U Nákladového nádraží 6

130 00 Praha 3

tel.: 246 040 400, fax: 246 040 401

www.wolterskluwer.cz

e-mail: meritum@wolterskluwer.cz

obchod@wolterskluwer.cz

© Wolters Kluwer, a. s., 2014

ISBN 978-80-7478-447-7 (kroužková)

ISBN 978-80-7478-448-4 (pdf)

11. vydání

Sazba Grafima, www.grafima.cz

Tisk **SERIFA**®, s. r. o., Jinonická 80, Praha 5

Předmluva	XI
Přehled zkratk	XII

Díl 1	Úvod do účetnictví – účetní jednotky a principy vedení účetnictví	
KAPITOLA 1	Účetní jednotky a účetní období	1
	1.1 Účetní jednotky	1
	1.2 Účetní období	2
KAPITOLA 2	Vedení účetnictví a zahajovací rozvaha	3
	2.1 Základní předpoklady a povinnosti pro vedení účetnictví ..	3
	2.2 Rozsah vedení účetnictví	4
	2.3 Použití mezinárodních účetních standardů	5
	2.4 Zahajovací rozvaha	6
KAPITOLA 3	Účetní záznamy, účetní knihy, účetní předpisy	6
	3.1 Účetní záznamy	6
	3.2 Předpisy upravující účetnictví	8
DÍL 2	Nový občanský zákoník – hlavní změny a jejich dopady do účetnictví	
KAPITOLA 1	Východiska a dopady NOZ na právní předpisy	11
KAPITOLA 2	Systematika NOZ	13
KAPITOLA 3	Změny a novinky NOZ	15
	3.1 Věc	16
	3.2 Správa cizího majetku	20
	3.3 Závazkové právo	20
	3.4 Přejchod smluv na NOZ	22
DÍL 3	Dlouhodobý majetek	
KAPITOLA 1	Obecné vymezení dlouhodobého majetku	23
	1.1 Vnitřní účetní směrnice	24
	1.2 Účtový rozvrh	25
KAPITOLA 2	Oceňování dlouhodobého majetku	26
	2.1 Ocenění při pořizení	26
	2.2 Odpisy	30
	2.3 Opravné položky	31
	2.4 Rezervy	33
KAPITOLA 3	Účtování o dlouhodobém majetku	33
KAPITOLA 4	Dlouhodobý nehmotný majetek	39
KAPITOLA 5	Dlouhodobý hmotný majetek	42
	5.1 Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	42
	5.2 Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	47
KAPITOLA 6	Technické zhodnocení dlouhodobého majetku	50
KAPITOLA 7	Dlouhodobý finanční majetek	52
KAPITOLA 8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek	55

DÍL 4		Zásoby
KAPITOLA 1	Obecné principy zásob	59
KAPITOLA 2	Oceňování zásob	61
KAPITOLA 3	Opravné položky	66
KAPITOLA 4	Materiál	69
KAPITOLA 5	Zásoby vlastní výroby	74
KAPITOLA 6	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	77
KAPITOLA 7	Zboží	78
KAPITOLA 8	Poskytnuté zálohy na zásoby	81
KAPITOLA 9	Inventarizace zásob	83

DÍL 5		Pokladna
KAPITOLA 1	Obecné principy pokladny	87
KAPITOLA 2	Peníze	87
KAPITOLA 3	Ceniny	89
KAPITOLA 4	Peníze na cestě	91

DÍL 6		Účetní operace ve vztahu k bance
KAPITOLA 1	Obecné principy účetních operací ve vztahu k bance	93
KAPITOLA 2	Účty v bankách	93
KAPITOLA 3	Úvěry	94

DÍL 7		Účetní operace vyjádřené v cizí měně
KAPITOLA 1	Obecné principy účetních operací v cizí měně	97
KAPITOLA 2	Pokladní a bankovní operace	98
KAPITOLA 3	Kursově rozdíly	99

DÍL 8		Pohledávky
KAPITOLA 1	Obecné principy pohledávek	103
KAPITOLA 2	Pohledávky z obchodního styku	107
	2.1 Pohledávky za odběrateli	107
	2.2 Poskytnuté provozní zálohy	110
	2.3 Pohledávky z titulu reklamací	111
KAPITOLA 3	Pohledávky za společníky sdruženými ve společnosti	112
	3.1 Pohledávky za společníky obchodní korporace	112
	3.2 Pohledávky za společníky sdruženými ve společnosti	114
KAPITOLA 4	Ostatní pohledávky	114
KAPITOLA 5	Rizikové a nedobytné pohledávky	115
	5.1 Metoda přímého odpisu	115
	5.2 Metoda odhadu	115
	5.3 Opravné položky tvořené v souladu se ZoR	116

DÍL 9		Dluhy
KAPITOLA 1	Obecné principy dluhů	119
KAPITOLA 2	Závazky z obchodního styku	122
	2.1 Závazky vůči dodavatelům	122

	2.2 Přijaté zálohy	129
KAPITOLA 3	Závazky vůči zaměstnancům	127
KAPITOLA 4	Závazky vůči státu	130
KAPITOLA 5	Závazky ke společníkům a ke členům sdružení	131
	5.1 Závazky ke společníkům obchodní korporace	131
	5.2 Závazky ke společníkům sdruženým ve společnosti	133
KAPITOLA 6	Dlouhodobé závazky	134
KAPITOLA 7	Ostatní závazky	135

DÍL 10	Oceňování	
KAPITOLA 1	Obecné principy oceňování	137
KAPITOLA 2	Ocenění při pořízení majetku a dluhů	138
KAPITOLA 3	Oceňování k rozvahovému dni	142
	3.1 Přecenění na reálnou hodnotu	142
	3.2 Ostatní alternativy	143
KAPITOLA 4	Vedlejší pořizovací náklady	144
KAPITOLA 5	Oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty	145
KAPITOLA 6	Kursový rozdíly u cenných papírů a podílů	146
KAPITOLA 7	Techniky ocenění úbytku zásob	147

DÍL 11	Opravné položky	
KAPITOLA 1	Opravné položky k majetku	151
	1.1 Obecná ustanovení opravných položek	151
	1.2 Tvorba a použití opravných položek	152
	1.3 Opravné položky k různým typům majetku	153
	1.3.1 Opravné položky k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku	153
	1.3.2 Opravné položky k zásobám	154
	1.3.3 Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku	155
	1.3.4 Opravné položky k pohledávkám	156
KAPITOLA 2	Zákonné opravné položky	158

DÍL 12	Časové rozlišení	
KAPITOLA 1	Zásady časového rozlišení nákladů a výnosů	161
KAPITOLA 2	Náklady příštích období	165
KAPITOLA 3	Komplexní náklady příštích období	167
KAPITOLA 4	Výdaje příštích období	170
KAPITOLA 5	Výnosy příštích období	172
KAPITOLA 6	Příjmy příštích období	173
KAPITOLA 7	Dohadné položky aktivní	174
KAPITOLA 8	Dohadné položky pasivní	177
	8.1 Dohadné položky v cizí měně	180
KAPITOLA 9	Následné opravy chybného účtování nákladů a výnosů	181

DÍL 13	Cenné papíry, podíly a deriváty	
KAPITOLA 1	Obecné principy cenných papírů, podílů a derivátů	185
KAPITOLA 2	Akcie a podíly	187
KAPITOLA 3	Dluhopisy	192

KAPITOLA 4	Směnky	196
KAPITOLA 5	Deriváty	199
	5.1 Pevné termínované operace	200
	5.1.1 Forwardy	200
	5.1.2 Swapy	203
	5.2 Opční kontrakty	204
	5.3 Zajišťovací účetnictví	207
KAPITOLA 6	IFRS a cenné papíry	211

DÍL 14	Zúčtování se zaměstnanci
---------------	---------------------------------

KAPITOLA 1	Mzdy	217
	1.1 Mzda z pohledu zdanitelného příjmu zaměstnance	218
	1.2 Odvody z mezd	220
	1.2.1 Odvody z mezd – daně	220
	1.2.2 Odvody z mezd - zdravotní a sociální pojištění a důchodové spoření	223
	1.3 Výpočet a účtování mzdy	226
	1.4 Mzdová dokumentace zaměstnavatele	230
	1.5 Náhrada mzdy za dočasnou pracovní neschopnost nebo karanténu.	231
	1.6 Pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu či nemoci z povolání („úrazové“ pojištění)	232
KAPITOLA 2	Pracovní cesty	233
	2.1 Úkony před vysláním zaměstnance na pracovní cestu	233
	2.1.1 Způsob dopravy.	235
	2.1.2 Předpokládaná doba pracovní cesty	236
	2.1.3 Zálohy na ostatní výdaje	237
	2.1.4 Sazby stravného	237
	2.1.5 Ostatní ujednání	239
	2.2 Povinnosti zaměstnance při průběhu pracovní cesty	239
	2.3 Vyúčtování nároku na cestovní náhradu po návratu	241

DÍL 15	Daně a dotace
---------------	----------------------

KAPITOLA 1	Daně	245
	1.1 Obecné principy daní	245
	1.2 Daň z příjmů	246
	1.2.1 Daň z příjmů splatná	246
	1.2.2 Daň z příjmů odložená	250
	1.2.3 Ostatní přímé daně	251
	1.3 Daň z nemovitých věcí	253
	1.4 Daň silniční	256
	1.5 Daň z nabytí nemovitých věcí	258
	1.6 Daň z přidané hodnoty	261
	1.7 Spotřební daně	275
	1.8. Energetické daně	276
KAPITOLA 2	Dotace	277

DÍL 16	Leasing
---------------	----------------

KAPITOLA 1	Obecné principy leasingu	279
KAPITOLA 2	Druhy leasingu a jejich srovnání.	279

	2.1 Operativní leasing	280
	2.2 Finanční leasing	280
	2.3 Zpětný leasing	281
	2.4 Výhody a nevýhody finančního leasingu	282
KAPITOLA 3	Leasingová smlouva	283
	3.1 Leasingová smlouva a její náležitosti	283
	3.2 Předčasné ukončení leasingové smlouvy	285
KAPITOLA 4	Daňová problematika leasingu	286
	4.1 Leasing a daň z příjmů	286
	4.2 Leasing a DPH	291
	4.2.1 Finanční leasing	292
KAPITOLA 5	Účetní problematika leasingu	293

DÍL 17	Základní kapitál, fondy
---------------	--------------------------------

KAPITOLA 1	Obecné principy základního kapitálu a fondů	301
KAPITOLA 2	Právní formy podnikání	302
	2.1 Akciová společnost	303
	2.2 Společnost s ručením omezeným	304
	2.3 Veřejná obchodní společnost	304
	2.4 Komanditní společnost	305
	2.5 Družstvo	306
	2.6 Další formy obchodních společností v souvislosti se členstvím v EU	307
KAPITOLA 3	Základní kapitál a jeho změny	307
	3.1 Úpis a splácení kapitálu	307
	3.2 Zvýšení kapitálu v různých formách účetní jednotky	309
	3.3 Snížení základního kapitálu v různých formách účetní jednotky	314
KAPITOLA 4	Kapitálové fondy	317
	4.1 Ážio	317
	4.2 Ostatní kapitálové fondy	319
	4.3 Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	320
	4.4 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	321
	4.5 Rozdíly z přeměn obchodních korporací	322
	4.6 Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	322
KAPITOLA 5	Fondy ze zisku, převedené výsledky hospodaření	322
	5.1 Fondy ze zisku	323
	5.2 Výsledky hospodaření minulých let	324
KAPITOLA 6	Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	325
KAPITOLA 7	Časté chyby při účtování o základním kapitálu a fondech	328

DÍL 18	Rezervy
---------------	----------------

KAPITOLA 1	Obecné principy rezerv	329
KAPITOLA 2	Účtování o rezervách, zachycení rezerv ve výkazech	331
KAPITOLA 3	Rezervy podle zvláštních právních předpisů (zákonné rezervy)	332
	3.1 Rezerva na opravy hmotného majetku	334
	3.2 Bankovní rezervy	337
	3.3 Rezervy v pojišťovnictví	338
	3.4 Rezerva na pěstební činnost	338
	3.5 Ostatní rezervy tvořené na základě ZoR	339

KAPITOLA 4	Rezervy tvořené na základě účetních předpisů (účetní rezervy)	340
	4.1 Rezerva na rizika a ztráty	341
	4.2 Rezerva na daň z příjmů	342
	4.3 Rezerva na důchody a podobné závazky	343
	4.4 Rezerva na restrukturalizaci	343
	4.5 Ostatní rezervy neuvedené v zákoně o účetnictví	344
KAPITOLA 5	Časté chyby při tvorbě a účtování rezerv	345

DÍL 19	Odložená daňová povinnost	
KAPITOLA 1	Obecné principy odložené daňové povinnosti	347
KAPITOLA 2	Výpočet odložené daně	348
KAPITOLA 3	Interpretace Národní účetní rady k odložené daňové povinnosti	355

DÍL 20	Účetní odpisy	
KAPITOLA 1	Účetní odpisy majetku	361
	1.1 Obecná ustanovení účetních odpisů	361
	1.2 Účetní jednotky a odpisované předměty	362
	1.3 Průběh odpisování	370
	1.4 Účtování odpisů	377
KAPITOLA 2	Odpisy pohledávek	377

DÍL 21	Tržby	
KAPITOLA 1	Obecné principy tržeb	381
KAPITOLA 2	Tržby za vlastní výroby	383
KAPITOLA 3	Tržby z prodeje služeb	384
KAPITOLA 4	Tržby za zboží	386
	4.1 Prodej zboží s přijatou zálohou	386
	4.2 Prodej zboží do jiného členského státu EU	388
	4.3 Reklamace zboží	388
	4.4 Skonta a bonusy	391
	4.5 Ostatní druhy tržeb	395

DÍL 22	Náklady	
KAPITOLA 1	Obecné principy nákladů	401
KAPITOLA 2	Náklady v účetnictví	402
	2.1 Zachycení nákladů ve výkazech	402
	2.2 Vnitřní účetní směrnice, účtový rozvrh	403
	2.3 Základní postupy při účtování nákladů	404
KAPITOLA 3	Základní účetní zásady týkající se nákladů	405
KAPITOLA 4	Náklady v provozní oblasti	410
KAPITOLA 5	Náklady ve finanční oblasti	416
KAPITOLA 6	Mimořádné náklady	418
KAPITOLA 7	Daňové a nedaňové náklady, daň z příjmů	422
	7.1 Daňové a nedaňové náklady	422
	7.2 Náklady na daň z příjmů – splatná a odložená daň	422
KAPITOLA 8	Časté chyby při účtování nákladů	424

DÍL 23	Výnosy	
KAPITOLA 1	Obecné principy výnosů	429
KAPITOLA 2	Účtová skupina 60 – Výnosy za vlastní výkony a zboží	433
KAPITOLA 3	Účtová skupina 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti	434
KAPITOLA 4	Účtová skupina 62 – Aktivace	440
KAPITOLA 5	Účtová skupina 64 – Jiné provozní výnosy	444
KAPITOLA 6	Účtová skupina 66 – Finanční výnosy	450
KAPITOLA 7	Účtová skupina 68 – Mimořádné výnosy	458
KAPITOLA 8	Účtová skupina 69 – Převodové účty	458

DÍL 24	Účetní závěrka	
KAPITOLA 1	Obecná ustanovení účetní závěrky	459
KAPITOLA 2	Účetní závěrka	459
	2.1 Řádná účetní závěrka	460
	2.2 Mimořádná účetní závěrka	460
	2.3 Mezitímní účetní závěrka	461
	2.4 Povinný obsah účetní závěrky	461
KAPITOLA 3	Inventarizace	461
	3.1 Druhy inventur	462
	3.2 Provádění inventarizace jednotlivých položek rozvahy	
	a práce na účetní závěrce	463
	3.2.1 Dlouhodobý majetek	463
	3.2.2 Zásoby	465
	3.2.3 Pohledávky	465
	3.2.4 Finanční majetek	466
	3.2.5 Závazky, úvěry	466
	3.2.6 Rezervy	467
	3.2.7 Ostatní aktiva a pasiva	467
	3.2.8 Náklady a výnosy	467
KAPITOLA 4	Uzavření účetních knih	468
KAPITOLA 5	Výkazy, příloha a přehledy	469
	5.1 Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty	469
	5.2 Příloha k účetní závěrce	469
	5.3 Přehled o peněžních tocích (cash-flow)	470
	5.4 Přehled o změnách vlastního kapitálu	472
	5.5 Výroční zpráva	473
KAPITOLA 6	Účetní závěrka a mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)	480
	6.1 IAS 1 – Prezentace účetní závěrky	481
	6.1.1 Výkaz o finanční situaci	482
	6.1.2 Výkaz o finanční výkonnosti	484
	6.1.3 Výkaz o úplném hospodářském výsledku	485
	6.1.4 Výkaz změn vlastního kapitálu	486
	6.1.5 Výkaz peněžních toků	487
	6.1.6 Komentář	488
	6.2 Rozdíly v oceňování dle českých předpisů a dle IFRS	488
	6.2.1 Nehmotný majetek	489
	6.2.2 Hmotný majetek	489
	6.2.3 Zásoby	490
	6.2.4 Finanční nástroje	490
	6.2.5 Rezervy	491

KAPITOLA 7	Overení účetní závěrky auditorem	492
	7.1 Obecné principy ověření účetní závěrky auditorem	492
	7.2 Testování rozvahových a výsledkových položek	493
	7.3 Zpráva auditora	495
KAPITOLA 8	Rozbor hospodaření účetní jednotky	499
	8.1 Horizontální a vertikální analýza	500
	8.2 Poměrové ukazatele	500
	8.2.1 Ukazatele rentability	501
	8.2.2 Ukazatele likvidity	501
	8.2.3 Ukazatele aktivity	502
	8.2.4 Ukazatele zadluženosti	503
	8.2.5 Využití českých účetních výkazů pro potřeby finanční analýzy	503
	8.3 Ekonomická přidaná hodnota	504

Účetnictví podnikatelů 2014

meritum Účetnictví podnikatelů 2014 je koncipováno jako praktická každodenní pomůcka pro účetní a pro všechny, kteří se chtějí v oblasti účetnictví orientovat. Publikace je rozdělena do 24 dílů a obsahuje srozumitelný výklad všech účetních oblastí, které se v praxi při vedení účetnictví běžně vyskytují, a to ve znění předpisů pro rok 2014.

Výklad je zpracován jednoduše, přehledně a je doplněn názornými příklady pro snadné pochopení problematiky.

meritum obsahuje všechny důležité informace nezbytné pro správné vedení účetnictví.

Výhodou **meritum** je **přehledná a praktická struktura textů**, které odpovídá i **grafické odlišení** jeho jednotlivých částí.

V publikaci **meritum** se budete snadno orientovat také díky tzv. **marginálním číslům**, která jsou uvedena na okraji stran, na úrovni stejného řádku či odstavce, kde se nachází pojem, k němuž se vztahují. Marginální čísla vám pomohou jednoduše vyhledávat požadované oblasti buď ucelené, nebo jejich jednotlivé dílčí části či pojmy (pomocí *Věcného rejstříku* na konci publikace). Marginální čísla jsou uváděna také v textu jako odkaz na pojem, kapitolu či díl, který s danou problematikou souvisí nebo je na jiném místě publikace podrobněji rozebrán (odkazy jsou značeny symbolem ¶, za nímž následuje příslušné marginální číslo, např. „¶1000“).

Pro případné **vyhledání právní úpravy** vysvětlovaného problému jsou v textech uváděny na okraji stran, příp. v závorkách v textu, konkrétní odkazy (např. [§ 5 odst. 1 ZÚ]). Ke snadné orientaci v textu a práci s ním přispívá také *Přehled zkratk*.

Součástí tohoto výkladu je **bezplatná elektronická aktualizace** při zásadních legislativních změnách do konce roku 2014. Aktualizaci naleznete ve formátu pdf v detailu knihy na www.wolterskluwer.cz/obchod.

Zákazníci, kteří si knihu zakoupili v e-shopu Wolters Kluwer, automaticky obdrží o nových aktualizacích informační e-mail.

Věříme, že oceníte přehlednost a srozumitelnost výkladu a že vám **meritum** Účetnictví podnikatelů 2014 poskytne řešení vašich každodenních problémů. Vítejme jakékoli vaše podněty či připomínky k obsahu i formě výkladu. Vaše názory zasílejte e-mailem na adresu meritum@wolterskluwer.cz.

Redakce **meritum** Účetnictví podnikatelů

Přehled zkratk

Zkratky užitých právních předpisů

Zkratka	Název předpisu	Číslo předpisu
CUS	Český(é) účetní standard(y)	České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
DŘ	Daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb.
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)	
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)	
INZ	Zákon o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)	Zákon č. 182/2006 Sb.
NOZ	Nový občanský zákoník	Zákon č. 89/2012 Sb.
OBZ	Obchodní zákoník	Zákon č. 513/1991 Sb.
OZ	Občanský zákoník	Zákon č. 40/1964 Sb.
VPU	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 podvojném účetnictví	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
ZCP	Zákon o cenných papírech	Zákon č. 591/1992 Sb.
ZDL	Zákon o dluhopisech	Zákon č. 190/2004 Sb.
ZDNNV	Zákonnné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí	Zákon č. 340/2013 Sb.
ZDNV	Zákon o dani z nemovitých věcí	Zákon č. 338/1992 Sb.
ZDP	Zákon o daních z příjmů	Zákon č. 586/1992 Sb.
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty	Zákon č. 235/2004 Sb.
ZDS	Zákon o dani silniční	Zákon č. 16/1993 Sb.
ZDuP	Zákon o důchodovém pojištění	Zákon č. 155/1995 Sb.
ZDuS	Zákon o důchodovém spoření	Zákon č. 458/2011 Sb.
ZKV	Zákon o konkurzu a vyrovnání	Zákon č. 328/1991 Sb.
ZNP	Zákon o nemocenském pojištění	Zákon č. 187/2006 Sb.
ZoA	Zákon o auditorech	Zákon č. 93/2009 Sb.
ZOK	Zákon o obchodních korporacích	Zákon č. 90/2012 Sb.
ZOPSZ	Zákon o organizaci a provádění sociálního zabezpečení	Zákon č. 582/1991 Sb.
ZoR	Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů	Zákon č. 593/1992 Sb.
ZP	Zákoník práce	Zákon č. 262/2006 Sb.
ZPDuS	Zákon o pojistném na důchodové spoření	Zákon č. 397/2012 Sb.

Zkratka	Název předpisu	Číslo předpisu
ZPOSD	Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev	Zákon č. 125/2008 Sb.
ZPSZ	Zákon o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti	Zákon č. 589/1992 Sb.
ZPZP	Zákon o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění	Zákon č. 592/1992 Sb.
ZSD	Zákon o spotřebních daních	Zákon č. 353/2003 Sb.
ZSVR	Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů	Zákon č. 261/2007 Sb.
ZÚ	Zákon o účetnictví	Zákon č. 563/1991 Sb.
ZVZP	Zákon o veřejném zdravotním pojištění	Zákon č. 48/1997 Sb.
ŽZ	Živnostenský zákon	Zákon č. 455/1991 Sb.
zákon o archivnictví	Zákon o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů	Zákon č. 499/2004 Sb.

Ostatní zkratky

Zkratka	Pojem
CP	cenný papír
CZK	česká koruna
ČNB	Česká národní banka
ČSÚ	Český statistický úřad
D	Dal
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
EUR	euro
GW	goodwill
IČO	identifikační číslo
IF	investiční fond
KAČR	Komora auditorů ČR
MD	Má dáti
MF	Ministerstvo financí
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
N	náklady
NV	nedokončená výroba
OP	opravné položky
OR	oceňovací rozdíl
PC	pořizovací cena
PF	podílový fond

Zkratka	Pojem
PL	podílový list
pol.	položka
PS	počáteční stav
PZ	počáteční zůstatek
RUZ	řádná účetní závěrka
Sb.	Sbírka zákonů
SP	sociální pojištění
t	tuna
UZ	účetní závěrka
V	výnosy
VH	výsledek hospodaření
VK	vlastní kapitál
ZC	zůstatková cena
ZK	základní kapitál
ZP	zdravotní pojištění
ZVČ	zásoby vlastní činnosti

Úvod do účetnictví – účetní jednotky a principy vedení účetnictví

KAPITOLA 1

Účetní jednotky a účetní období

1.1 Účetní jednotky

Účetními jednotkami, na které se vztahuje ZÚ, se rozumí:

Právnícké osoby, které mají sídlo na území České republiky.

Právnícká osoba je definována jako organizovaný útvar, kterému zákon přiznává právní osobnost. NOZ stanoví jednotlivé právní formy právníckých osob (korporace, fundace, ústavy). Právníckou osobu jsou i zájmová sdružení právníckých osob a obecně prospěšné společnosti, které NOZ již nedefinuje, existují však na základě již zrušených právních předpisů, a to s oporou přechodných ustanovení NOZ.

Zahraniční právnícké osoby a zahraniční jednotky

Jedná se o takové právnícké osoby, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů.

Organizační složky státu

Organizační složky státu vznikají podle veřejnoprávních předpisů. Jedná se například o ministerstva, soudy, státní zastupitelství, NKÚ, Kancelář Poslanecké sněmovny, Kancelář Senátu, Akademie věd České republiky, Úřad pro ochranu osobních údajů a další.

Fyzické osoby

Fyzické osoby se stávají účetní jednotkou z těchto důvodů:

- fyzičké osoby jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- fyzičké osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle § 4a ZDPH, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu (po rok 2014 nově například osvobozené nájemné vybraných nemovitých věcí podle § 56a ZDPH), v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč. Účetní jednotkou jsou pak od prvního dne kalendářního roku,

- c) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí, přičemž se ani nemusí jednat o podnikatele, ale například i o pronajímatele,
- d) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je účetní jednotkou,
- e) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis.

Účetní jednotky bez právní subjektivity

Novinkou jsou účetní jednotky, které samy o sobě nejsou právními osobami, zákon jin nepřiznává právní osobnost. Jedná se o:

- a) svěřenské fondy,
- b) fondy ohospodářované penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- c) investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy.

Účetní jednotkou je i takový subjekt, kterému povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu.

Vybraná účetní jednotka

Od roku 2010 jsou některé účetní jednotky povinny podávat Ministerstvu financí informace potřebné pro vedení centrální informační soustavy státu a účetních výkazů za stát. Těmito účetními jednotkami jsou organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

1.2 Účetní období

Účetní jednotky vedou účetnictví za účetní období. Definici a druhy účetních období stanoví § 3 ZÚ.

Rozeznáváme tyto základní **druhy účetních období**:

- a) Kalendářní rok.
- b) Hospodářský rok – je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden.
- c) Přechodové období mezi kalendářním a hospodářským rokem, případně mezi dvěma hospodářskými roky. Toto období pak může být kratší i delší než 12 měsíců, přičemž v obou případech se jedná o účetní období.
- d) Účetní období související s přeměnami obchodních korporací s výjimkou změny právní formy a příhraničního přemístění sídla. Účetní období začíná rozhodným dnem a končí posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis uvedených skutečností do obchodního rejstříku, jde-li o nástupnickou účetní jednotku, o účetní jednotku rozdělovanou odštěpením nebo o přejímajícího společníka v případě převodu jmění na společníka. U zúčastněných účetních

jednotek končí účetní období dnem předcházejícím rozhodnému dni podle zvláštního právního předpisu.

- e) Účetní období delší než 12 měsíců – toto období je možné zvolit jen v těchto případech:
- při vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku,
 - při zániku účetní jednotky v období 3 měsíců po skončení kalendářního roku nebo hospodářského roku,
 - případně-li rozhodný den u nástupnické účetní jednotky, u účetní jednotky rozdělované odštěpením nebo u přejímajícího společníka v případě převodu jmění na společníka do období 3 měsíců před skončením kalendářního nebo hospodářského roku a dojde-li v tomto období zároveň k zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku.

Způsob přechodu na hospodářský rok

Účetní jednotky mohou uplatnit hospodářský rok pouze po oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období nebo před koncem běžného účetního období, a to podle toho, který z termínů nastává dříve, jinak účetní období zůstává nezměněno. Toto však neplatí pro organizační složku státu a územní samosprávný celek.

Hospodářský rok je možné uplatnit i **při vzniku účetní jednotky**, a to za předpokladu, že tento úmysl účetní jednotka správci daně oznámí do 30 dnů od svého vzniku, v případě přeměny pak do 30 dnů ode dne zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku.

KAPITOLA 2

Vedení účetnictví a zahajovací rozvaha

2.1 Základní předpoklady a povinnosti pro vedení účetnictví

Základními předpoklady pro vedení účetnictví je:

- **akruální princip**, čímž se rozumí účtování podvojnými zápisy do období, kdy dochází k uskutečnění účetního případu, bez ohledu na to, kdy dochází ke změně stavu nebo struktury aktiv či pasív,
- předpoklad **nepřetržitého trvání účetní jednotky** znamená, že účetní jednotka je schopna platit své dluhy a nezamýšlí ani nemusí ukončit svou činnost nebo významným způsobem omezit její rozsah,
- **věrný a poctivý obraz skutečnosti**, který má podávat účetní závěrka, je základním požadavkem, který má účetnictví splňovat. Poctivého obrazu je dosaženo tehdy, když při zobrazení předmětu účetnictví v účetní závěrce jsou účetní metody použity takovým způsobem, který nepovede ke zkreslování skutečnosti.

Předmětem účetnictví je sledování stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv. Do předmětu účetnictví patří též zjišťování nákladů a výnosů a výsledku hospodaření.

Pro dosažení cíle – tedy naplnění předmětu účetnictví, musí být účetnictví vedeno jako:

- **správné** – tj. v souladu se zákonem a podzákonnými účetními předpisy, přičemž není zároveň porušen ani jiný právní předpis,
- **úplné** – tj. došlo k zaúčtování všech účetních případů, které s tímto obdobím věcně a časově souvisí, byla sestavena účetní závěrka, pokud je pro účetní jednotku předepsána, tak také sestavena výroční zpráva, případně konsolidovaná účetní závěrka a výroční zpráva, pro účetní jednotky, pro které tato povinnost vyplývá ze zákona, jsou údaje účetní závěrky odpovídajícím způsobem zveřejněny. Teprve při splnění všech uvedených povinností je možné konstatovat, že účetnictví je úplné;
- **průkazné** – tj. účetní záznamy odpovídají skutečnosti a byla provedena inventarizace,
- **srozumitelné** – tj. je možné jednotlivě i v souvislostech určit obsah účetních případů a účetních záznamů,
- **přehledné a trvanlivé** – tj. účetní záznamy jsou vytvořeny a uloženy ve formě zaručující trvanlivost a musí být zpracovány a uloženy tak, aby je bylo možné bez zbytečných obtíží vyhledat a musí být vyhotoveny tak, aby byly pro fyzickou osobu čitelné po celou dobu povinného uschování či aby je bylo možno do čitelné formy po celou tuto dobu převést;
- **vedené v českém jazyce** – účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v českém jazyce, přičemž účetní doklady mohou být vyhotoveny v cizím jazyce. Musí však být splněna podmínka srozumitelnosti pro uživatele;
- **vedené v české měně** – účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, práv z cenných papírů a zaknihovaných cenných papírů a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, a cizích měn, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu. Tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně;
- **zákaz vzájemného zúčtování** – tento zákaz platí obecně, výjimky stanoví § 58 VPU.

Odpovědnost za vedení účetnictví leží na statutárním orgánu účetní jednotky, či na fyzické osobě, která je sama účetní jednotkou. Účetní jednotky mohou pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou nebo fyzickou osobu, čímž se však nezabývají odpovědnosti za vedení účetnictví.

2.2 Rozsah vedení účetnictví

ZÚ připouští vedení účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Základním pravidlem je vedení účetnictví v plném rozsahu. Při vedení účetnictví v plném rozsahu jsou účetní jednotky povinny dodržovat všechna ustanovení zákona. **Vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu** je výjimkou, kterou mohou využít:

- a) spolky, které mají právní osobnost, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou právnickou osobou, obecně prospěšné společnosti, honební společenstva, nadační fondy a společenství vlastníků jednotek,
- b) bytová družstva, která nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, a družstva, která jsou založena výhradně za účelem zajišťování hospodářských, sociálních anebo jiných potřeb svých členů,
- c) příspěvkové organizace, které nejsou konsolidovanou účetní jednotkou podle tohoto zákona, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel,
- d) fyzické osoby, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem.

Odlišnosti vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, mohou volit následující zjednodušení proti vedení účetnictví v plném rozsahu:

- sestavují účtový rozvrh, v němž mohou uvést pouze účtové skupiny,
- mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize, což v době vedení účetnictví pomocí výpočetní techniky prakticky ztrácí význam,
- omezeně používají zásadu opatrnosti, nepoužijí ustanovení o tvorbě rezerv a opravných položek,
- sestavují účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu.

2.3 Použití mezinárodních účetních standardů

Účetní jednotky a konsolidující účetní jednotky, které jsou emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky **mezinárodní účetní standardy**, upravené právem Evropské unie. Konsolidující účetní jednotky, které neúčtují podle mezinárodních účetních standardů povinně, mohou při konsolidaci podle mezinárodních účetních standardů postupovat, přičemž dodrží české účetní předpisy.

Mezinárodní účetní standardy mohou též použít konsolidované účetní jednotky u kterých lze přepokládat, že k rozhodnému dni se budou muset podrobit konsolidaci za pomoci mezinárodních účetních standardů, pokud to schválí nejvyšší orgán účetní jednotky. Ustanovení § 19a ZÚ stanoví podrobné podmínky a postupy platné při přechodu na účtování a sestavování účetní závěrky podle mezinárodních účetních standardů a naopak pro ukončení jejich používání.

Důležité je uvědomit si, že účetní jednotky, které se oprávněně řídí mezinárodními standardy, nepoužijí při účtování a sestavování účetní závěrky a výroční zprávy české účetní předpisy. Platí to ale i naopak. Pokud účetní jednotka podle mezinárodních účetních standardů podle § 19a ZÚ neúčtuje, není možné si některá jejich ustanovení „vypůjčit“ a uplatňovat je v účetnictví vedeném podle českých předpisů.

2.4 Zahajovací rozvaha

Zahajovací rozvaha se sestavuje ke dni, ke kterému účetní jednotka vzniká (nejčasněji se jedná datum zápisu do rejstříku), dále pak k prvnímu dni každého dalšího účetního období, a dále:

- ke dni vstupu do likvidace,
- ke dni následujícímu po dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku nebo ke dni následujícímu po dni zpracování zprávy o naložení s majetkem podle zvláštních právních předpisů,
- ke dni, ke kterému nastanou účinky rozhodnutí o úpadku, nebo ke kterému nastanou účinky rozhodnutí soudu o přeměně reorganizace v konkurs,
- ke dni následujícímu po dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu, nebo schválení reorganizačního plánu.

Zcela rozdílná je zahajovací rozvaha zcela nové účetní jednotky a zahajovací rozvaha k prvnímu dni období, která se shoduje s obsahem konečné rozvahy sestavené na konci uplynulého účetního období. **Obsahem zahajovací rozvahy** nově vzniklé účetní jednotky je stručně řečeno obsah zakladatelské smlouvy či listiny, nebo statutu. Jedná se zejména o údaje o výši:

- základního kapitálu,
- případného emisního či vkladového ažia,
- splaceného vkladu,
- pohledávky za hodnotu nesplaceného vkladu,
- závazku vůči společníkovi, který se případně vztahuje k hodnotě splaceného vkladu.

Zcela specifickou zahajovací rozvahou by byla rozvaha nové společnosti založené vkladem obchodního závodu nebo jeho části.

O účetních případech, které se uskutečnily před vznikem účetní jednotky, speciálně pak obchodní korporace, se účtuje až po otevření účetních knih. Mohou tak vzniknout zřizovací výdaje, které jsou zároveň závazkem obchodní korporace vůči zakladatelům obchodní korporace, nebo náklady spojené se založením a vznikem obchodní korporace.

KAPITOLA 3

Účetní záznamy, účetní knihy, účetní předpisy

3.1 Účetní záznamy

Účetní jednotky jsou povinny zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, účetními doklady. Skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, se nazývají

účetními případy. Průkazné účetní případy účetní jednotka zaznamenává v účetních knihách.

Účetní záznam jako pojem není přímo definován, jedná se o každý dokument, jehož obsahem jsou data – informace, které jsou zobrazením skutečnosti účetní jednotky. Účetní záznamy mohou mít listinnou, technickou nebo smíšenou formu, přičemž se pro účely ZÚ považuje za:

- a) **listinnou formu** – účetní záznam provedený na analogový nosič rukopisem, psacím strojem, tiskařskými nebo reprografickými technikami anebo tiskovým výstupním zařízením výpočetní techniky, jehož obsah je pro fyzickou osobu čitelný,
- b) **technickou formu** – účetní záznam provedený elektronickým, optickým nebo jiným způsobem nespádajícím pod vymezení listinného záznamu, který umožňuje jeho převedení do formy, v níž je jeho obsah pro fyzickou osobu čitelný,
- c) **smíšenou formu** – účetní záznam v listinné formě obsahující též informace v technické formě pro fyzickou osobu nečitelné, který umožňuje jeho převedení do formy, v níž je jeho obsah pro fyzickou osobu čitelný.

Zákon dále neuvádí žádné priority jednotlivých forem účetních záznamů, nepředepisuje povinné formy ani pro archivaci, vše je na uvážení každé účetní jednotky.

Průkazným účetním záznamem je takový záznam,

- a) jehož obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam prokazuje,
- b) jehož obsah je prokázán obsahem jiných průkazných účetních záznamů, nebo
- c) účetní záznam týkající se výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky, k němuž je připojen podpisový záznam osoby oprávněné a odpovědné.

Zcela neopominutelná je podmínka souladu se skutečností, pokud toho není dosaženo, jedná se bez dalšího o neprůkazný účetní záznam.

Podpisový záznam je takový účetní záznam, kterým je identifikována osoba, který ho učinila. Podpisovým záznamem může být:

- a) vlastnoruční podpis, pokud je umístěn na listinném účetním záznamu a odpovídá podpisovému vzoru účetní jednotky,
- b) v případě účetního záznamu v technické formě jeho podepsání uznávaným elektronickým podpisem podle zvláštního právního předpisu, anebo obdobným průkazným účetním záznamem v technické formě,
- c) v případě účetního záznamu ve smíšené formě jeho podepsání vlastnoručním podpisem na listinné části a současně u částí účetního záznamu v technické formě obsahující digitální data jejich podepsání uznávaným elektronickým podpisem podle zvláštního právního předpisu, anebo obdobným průkazným účetním záznamem v technické formě.

Pro praxi je stěžejní skutečnost, že k jednomu účetnímu záznamu může být připojeno více podpisových záznamů.

Účetní doklad je účetní záznam (listinný či v technické – elektronické podobě) vystavený účetní jednotkou, jehož obsahem je některá ze skutečností, která je předmětem účetnictví, a který musí obsahovat tyto náležitosti:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníky,
- peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písm. d),
- podpisový záznam podle osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

Účetní doklad podle ZÚ a daňový doklad pro účely DPH mají odlišné náležitosti, pokud je doklad účetním dokladem, nemusí být zároveň také daňovým dokladem, podle kterého je možné uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu.

Účetní knihy jsou účetní záznamy v technické nebo listinné podobě, ve které jsou zapsány účetní případy. Účetními knhami jsou:

- Deník,
- Hlavní kniha,
- Knihy analytických účtů,
- Knihy podrozvahových účtů.

Způsoby účtování v jednotlivých účetních knihách v dnešní době zajišťují software, je tedy zbytečné rozvádět podrobně obsah jednotlivých účetních knih.

3.2 Předpisy upravující účetnictví

Hierarchie **předpisů upravujících účetnictví** se odvíjí od ZÚ, který upravuje účetní jednotky, účetní období, předmět účetnictví, základní požadavky na vedení účetnictví, účetní závěrku, výroční zprávu, zásady pro oceňování, inventarizace, archivaci účetních dokladů, formální náležitosti účetních záznamů, podmínky pro ověření účetní závěrky auditorem a v neposlední řadě sankce vyplývající ze správních deliktů.

Podzákonými předpisy jsou:

- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a
- České účetní standardy pro jednotlivé typy účetních jednotek, přičemž tato publikace je zaměřena na České účetní standardy podnikatele.

Prováděcí právní předpisy pro účetní jednotky, které jsou podnikateli, upravuje tyto oblasti:

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky a počínaje 1. 1. 2014 také vyhotovení výroční zprávy,

- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce, včetně uspořádání, označování a obsahového vymezení podrozvahových účtů,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce,
- uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce,
- uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu,
- směrnou účtovou osnovu,
- účetní metody, zejména způsoby oceňování a jejich použití včetně oceňování souboru majetku, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, postupy tvorby a použití rezerv, metodu přeměny obchodní korporace včetně úprav prováděných v rámci přeměn obchodní korporace k datu zápisu do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne, metodu sestavení zahajovací rozvahy a úpravy při přeshraniční přeměně, vkladu nebo prodeji podniku,
- metody přechodu z jednoduchého účetnictví nebo daňové evidence na účetnictví,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky, metody konsolidace účetní závěrky, postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku.

České účetní standardy rozvádí konkrétní způsoby účtování podle jednotlivých skupin aktiv, pasiv, nákladů a výnosů. CUS poskytují největší detail účetních postupů včetně konkrétních souvztažností.

Seznam jednotlivých CUS

001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kursově rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty (obsahuje odkaz na VPU)
010	Zvláštní operace s pohledávkami – aktuálně je zrušen
011	Operace s podnikem
012	Změny vlastního kapitálu

013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převezech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích

Neopominutelnou roli hrají také **Interpretace Národní účetní rady**. Nejedná se o podzákonné předpisy, nicméně pokud budou jednotlivé Interpretace užity v souladu s předmluvou Národní účetní rady, zaručují postupy, které jsou v souladu s českými účetními předpisy. V současné době je vydáno a schváleno 26 Interpretací. Důležitou skutečností je, že Interpretace NÚR nikdy neřeší problematiku daní.

Nový občanský zákoník – hlavní změny a jejich dopady do účetnictví

KAPITOLA 1

Východiska a dopady NOZ na právní předpisy

Nová úprava občanského práva, jmenovitě zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále „NOZ“), spolu se zákonem č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích); dále „ZOK“, jsou součástí právního řádu od března roku 2012, kdy nabyly platnosti a byly publikovány ve Sbírce zákonů České republiky.

Od doby nabytí platnosti se tyto zákony staly předmětem debat a terčem kritiky odborné i laické veřejnosti, a to z mnoha důvodů. Jedním z nich, na první pohled zřejmě nejvýraznějším, i když pravděpodobně ne tím nejzásadnějším, je změna terminologie, kterou s sebou **rekodifikace soukromého práva**, jak se tomuto počínu odborně říká, přináší. Další z novinek jsou změny věcné, které budou mít pravděpodobně dopad do praxe závažnější než terminologie. NOZ spolu se ZOK nabyly účinnosti dnem 1. ledna 2014.

Nabytím účinnosti jmenovaných zákonů byl dovršen téměř patnáctiletý proces, jehož cílem bylo sepsání nového kodexu civilního práva. Tím, že v březnu 2012 spatřily NOZ a ZOK světlo světa, začal další proces, kterým bylo třeba upravit i dosavadní právní předpisy (včetně těch účetních) tak, aby korespondovaly s terminologií a také s novinkami nových zákonů. Výsledkem prací bylo několik zákonů, z nichž je důležité zmínit:

- zákon č. 303/2013 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva (někdy také „doprovodný zákon k NOZ“), tento zákon je novelou více jak sedmdesát právních předpisů (např. zákon o oceňování majetku, o státní památkové péči, o bankách, o cenách, zákoník práce a mnoho dalších).
- zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, který nově upravuje jak hmotně právní, tak i procesně-právní úpravu zápisů do veřejných rejstříků. Zákon upravuje obchodní rejstřík, rejstřík nadací, nadačních fondů, spolků (dnešních občanských sdružení) a ústavů. V zákoně jsou upravena i pravidla, kterými se právnické a fyzické osoby v případě, že chtějí být do rejstříku zapsány, musí řídit, náležitosti návrhu na zápis a postup soudu, který dané subjekty zapisuje.
- zákonná opatření Senátu, z nichž je pro účely tohoto článku nejdůležitější č. 344/2013 Sb., zákonné opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.

Proč muselo dojít v oblasti zejména daňové k tomu, že úprava zákonů v gesci Ministerstva financí byla přijata formou zákonných opatření Senátu a nikoliv zákonem tak, jak je běžné? Ministerstvo financí se z různých důvodů při úpravě „svých“ zákonů nepřipojilo k výše zmíněnému zákonu č. 303/2013 Sb., tedy doprovodnému zákonu k NOZ. Hlavním důvodem bylo, že navrhované novely zejména daňových zákonů v sobě měly obsahovat také změny vedoucí k dokončení projektu jednoho inkasního místa a také jiných věcných změn, které s novou úpravou občanského práva nesouvisely. Návrh zákonů však během legislativního procesu neuspěl, a to konkrétně při projednávání v Senátu. Vzhledem k tomu, že Senát návrh zamítl, došlo k velmi zajímavé situaci, a to z toho důvodu, že v momentu zamítnutí byla rozpuštěna Poslanecká sněmovna, která by za obvyklých okolností mohla Senát přehlasovat, případně, návrhy zákonů přijmout ve znění upraveném Senátem atd. Nastala proto patová situace, ze které byly v podstatě pouze dvě východiska — prvním z nich odložení účinnosti rekodifikace s tím, že v mezidobí by nově vzniklá Poslanecká sněmovna přijala novely zákonů. Druhým řešením, ke kterému se nakonec přistoupilo, bylo přijetí změn předmětných zákonů formou zákonného opatření, což je institut, který umožňuje Ústava ČR Senátu v době, kdy není Poslanecká sněmovna. Zákonné opatření je tak zjednodušeně řečeno právní předpis s právní silou zákona, ovšem o zákon se nejedná, jelikož zákonem dělá mimo jiné to, že ho přijmou obě komory Parlamentu. K tomu, aby zákonné opatření mohlo v praxi fungovat, je nutné, aby bylo legitimizováno také Poslaneckou sněmovnou, a to na její první schůzi. To se v případě předmětných zákonných opatření stalo, když na své schůzi dne 27. listopadu 2013 nová Poslanecká sněmovna zákonná opatření posvětila, tzv. ratifikovala. Pro praxi tak dále není podstatné, zda se jedná o zákon, nebo zákonné opatření, právní důsledky obou jsou shodné.

Zákonné opatření obsahuje také novelu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů („ZÚ“). V návaznosti na změny ZÚ byly také ve Sbírce zákonů České republiky na samotném konci loňského roku vyhlášeny novelizované prováděcí vyhlášky, které zapracovaly věcné i terminologické změny NOZ.

- zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon), jedná se o nový zákon, který ruší dosavadní zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), nový katastrální zákon reaguje například na nové pravidlo o tom, že stavba je součástí pozemku, mění se také počet zapisovaných skutečností a procesní pravidla pro zápis (např. se výrazně prodlouží doba, ve které katastr skutečnosti zapisuje).

Velmi důležitou změnou, která v souvislosti s rekodifikací nastala, je také to, že NOZ vyjmenovává celou řadu právních předpisů, které byly ke dni nabytí jeho účinnosti, tedy k 1. lednu 2014, zrušeny. Zmíněné ustanovení čítá celkem 238 položek. Logicky je NOZ zrušen ten starý, byť to neznamená, že se podle něj nebudou ještě nějaké vztahy řídit. Jedním z nejdůležitějších rušených předpisů je zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů („OBZ“). Dualita občanského a obchodního práva je opuštěna, velkou většinu obchodně-právní problematiky tak nalezneme v NOZ, jde zejména o vyjasnění pojmu podnikatel, obchodní závod, cenné papíry, dochází také ke sjednocení závazkového (zejména smluvního) práva. Nadále tedy nebude nutné zkoumat (a někdy velmi pracně), zda se uzavřená kupní smlouva řídí OZ nebo OBZ. Takové určení mělo výrazné dopady na práva a povinnosti stran, délku promlčecích lhůt a podobně. V souvislosti se zrušením OBZ došlo také k opuštění pravidel známých z § 39 a § 40 OBZ o účetnictví podnikatelů. Tyto dva paragrafy, které v podstatě jen deklarovaly povinnost účetnictví vést, stejně neměly pro praxi

hlubšího významu, když tatáž pravidla byla a jsou stanovena v účetních předpisech.

V NOZ nenalezneme část obchodního zákoníku, která upravuje obchodní společnosti a družstva – tato úprava je, jak je zřejmé z jeho názvu, ponechána zvláštnímu zákonu, a tím je právě ZOK.

Další z významných rušených předpisů jsou například:

- zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), úprava bytového spoluvlastnictví je nově upravena právě v NOZ;
- obsahová část (část druhá) zákona č. 37/2004 Sb., o pojistné smlouvě a o změně souvisejících zákonů (zákon o pojistné smlouvě), pojistná smlouva a úprava soukromého pojištění opouští úpravu v samostatném zákoně a je začleněna mezi smlouvy v NOZ;
- zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, NOZ opouští pojem občanského sdružení a nahrazuje ho podle autorů vhodnějším pojmem „spolek“, úprava spolků je také začleněna do NOZ. Zde je nutné upozornit, že všechna občanská sdružení, která tu byla před lednem 2014, jsou nově spolky, jelikož NOZ ve svých přechodných ustanoveních provedl „automatickou“ transformaci občanských sdružení, když v § 3045 uvádí: *„Sdružení podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů, se považují za spolky podle tohoto zákona.“*;
- zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, úprava cenných papírů, tak jako úprava většiny obchodně-právních institutů je upravena v NOZ v jeho první části týkající se pojmu věc a jejího dělení.

KAPITOLA 2

Systematika NOZ

NOZ proti úpravě „starého“ OZ podstatně zbytněl. Svými 3081 paragrafy představuje velmi obsáhlé dílo, které svým dopadem zahrnuje celou škálu lidského života od jeho běžných záležitostí jako narození, manželství, vlastnictví majetku či uzavírání smluv až po oblastí obchodního práva. Pokud se jedná o **systematiku NOZ**, je tento dělen do pěti částí:

- **Obecná část**, která obsahuje definice základních pojmů a zásad, se kterými je pracováno v dalších částech zákona a se kterými je pracováno také v ZOK. Obecná část definuje pojem osoba, dělí jej na fyzickou a právnickou, a dále se zde dozvíme jak je definována věc, cenný papír, podnikatel, spotřebitel a další.
- **Rodinné právo**. Úprava rodinného práva byla do konce roku 2013 provedena zákonem o rodině, nově je s určitými změnami obsažena v NOZ.
- **Absolutní majetková práva**. Tato část v sobě zahrnuje ta majetková práva, která se v právní teorii nazývají absolutní, což znamená, že jsou to práva působící tak zvaně vůči všem. Pokud někomu náleží absolutní právo, tomuto právu odpovídá povinnost všech ostatních (právnických, fyzických osob či státu) do jeho práva vyjma zákonných výjimek nezasahovat. Typickým příkladem absolutního majetkového práva je vlastnictví; pokud někdo vlastní určitý majetek, jeho

vlastnickému právu odpovídá povinnost všech nebránit mu v užívání předmětu vlastnictví. Pojem absolutní majetkové právo je pak dáván do protikladu s relativními majetkovými právy, která nalezneme v části čtvrté NOZ. Mezi absolutní majetková práva patří zejména již uvedené vlastnické právo, problematika spoluvlastnictví, věcných práv k věcem cizím (věcná břemena, zástavní a zadržovací právo a novinky, kterými jsou právo stavby a správa cizího majetku). Do skupiny absolutních majetkových práv patří dále úprava dědického práva, tedy pravidla pro přechod majetku po zemřelé osobě (zůstaviteli), ale také pro to, jak lze pořídit o svém majetku pro případ smrti.

- **Relativní majetková práva.** Pokud o nějakém právu řekneme, že je relativní, znamená to, že působí mezi určitými stranami. Relativní majetkové právo je proto právem závazkovým, jelikož právě závazek je vztah, kdy práva a povinnosti vznikají určitým přesně vymezeným subjektům. Ideálním příkladem relativního majetkového práva je kupní smlouva (nebo jakákoliv jiná smlouva). Strany smlouvy, předem určené a dobře specifikované, mají povinnosti si navzájem plnit. Relativní majetková práva zahrnují kromě závazků ze smluv (právního jednání) také závazky z deliktů (protiprávního jednání), tedy problematiku náhrady újmy. V této části nalezneme také úpravu nekalé soutěže, známou z OBZ.
- **Ustanovení společná, přechodná a závěrečná.** Tato část bývá často ve výkladech opomíjena, ačkoliv by tomu tak být nemělo. Právě zde se totiž dozvíme například to, které z právních předpisů jsou NOZ rušeny [§ 3080 NOZ], a také jak se má nahlížet na právní vztahy, které vznikly před nabytím účinnosti NOZ a které pokračují i po 1. lednu 2014.

UPOZORNĚNÍ

S koncem „starého“ OZ, OBZ a dalších rušených právních předpisů nekončí jejich právní život. Naopak, tyto právní předpisy budou i za účinnosti nového civilního práva na spoustu právních vztahů aplikovány, a to klidně i několik desítek let.

Občanské právo, tedy odvětví, které je formováno zejména NOZ a ZOK, je odvětvím soukromého práva. Soukromé právo je kategorie, pod kterou řadíme takové právní vztahy a právní odvětví, pro které platí rovnost subjektů a stejně tak pravidlo takzvané legální licence vyjádřené kromě Ústavy a Listiny základních práv a svobod také v § 1 odst. 2 NOZ. Pravidlo lze shrnout slovy „co není zakázáno, je povoleno“. Proti soukromému právu stojí kategorie práva veřejného, kde výše uvedené neplatí. Naopak veřejné právo stojí na zásadě nerovného postavení subjektů, kdy na jedné straně stojí osoba (právnícká či fyzická) a na straně druhé veřejná (státní) moc. Do této kategorie patří například trestní právo, daňové, účetní právo, stavební právo atd. Na zmíněné dělení práva navazuje důležité pravidlo, které působí mezi právníky dlouhé diskuze, a to ustanovení § 1 odst. 1 druhá věta: *Uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného.* Z tohoto ustanovení plyne jeden důležitý závěr – byť si rekodifikace soukromého práva vyžádala řadu změn napříč právním řádem, neznamená to, že by bylo od ledna 2014 vše naprosto odlišné od předchozí právní úpravy. Vzhledem k tomu, že například účetní předpisy patří do kategorie veřejného práva, bylo třeba v nich provést změny nutné zejména kvůli terminologickým novinkám.

Co se věcných změn v NOZ týče, na ně účetní předpisy reagovaly spíše nutnými úpravami s tím, aby vše mohlo fungovat jako dosud. Pokud například stará právní úprava oddělovala vlastnictví pozemku a stavby a nová úprava v NOZ stojí na principu opačném a považuje stavbu za součást pozemku, bylo třeba účetní předpisy upravit tak, aby byly pozemek a stavba odděleny.

KAPITOLA 3

Změny a novinky NOZ

Autoři NOZ se nechali při práci na zákoníku inspirovat velkou spoustou zdrojů. Jedním z hlavních vzorů sloužil všeobecný zákoník občanský z roku 1811 (ABGB – Allgemeine Bürgerliches Gesetzbuch), který na našem území v některých svých částech platil až do roku 1950; v části týkající se služební smlouvy platil ABGB na našem území dokonce až do roku 1965. Právě inspirace v právní normě z přelomu osmnáctého a devatenáctého století je jedním z důvodů pro zvláštní styl jazyka a pojmů v NOZ.

NOZ zavádí pro velkou řadu institutů nové pojmy, případně zavedeným pojmům přikládá nové významy. Neznamená to, že by účetnictví nutně muselo opustit svou dosavadní terminologii; je ale nutné brát v potaz, že stejný pojem může znamenat něco jiného pro občanské právo a něco jiného pro účetnictví. Jednou z nejmarkantnějších změn je pojem *závazek*. NOZ chápe tento pojem v širším slova smyslu, než jak byl chápán dříve.

Závazkem se rozumí jak část oprávnění (pohledávka), tak i část povinnosti (dluh). To je patrné z ustanovení § 1721 NOZ, které zní: *Ze závazku má věřitel vůči dlužníku právo na určité plnění jako na pohledávku a dlužník má povinnost toto právo splněním dluhu uspokojit.* Dluh je tedy to, co má dlužník ze závazku plnit, závazek je naproti tomu označení vztahu mezi věřitelem a dlužníkem.

Závazek v občanském zákoníku je tedy něčím jiným než účetní kategorií závazků, jak je ostatně zmiňováno i v důvodové zprávě zákonného opatření, které mění ZÚ. Proto není plně pochopitelné, proč zákonodárci upravili § 2 ZÚ tak, že jej doplnili o pojem dluh: „*Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.*“

V této souvislosti je třeba uvést ještě jeden pojem, a tím je dospělost. NOZ totiž hovoří o **dospělosti dluhu**, čímž myslí to, co známe spíše pod pojmem splatnost. Například v § 641 NOZ hovoří o promlčení jednotlivých dílčích plnění, která se stala dospělými, § 1315 NOZ hovoří o ujednáních, která jsou zakázána v zástavní smlouvě, dokud zajištěný dluh nedospěje aj.

Dalším pojmem, který stojí za zmínku, je závod (obchodní závod).

Závod (obchodní závod) je definován jako organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Pojmem obchodní závod je nahrazen termín podnik. Podle důvodové zprávy

nový pojem závod lépe odpovídá skutečnému významu obsahu slova podnik a bude tak lépe vyhovovat praxi, a to zejména v návaznosti na požadavky evropského práva.

Poněkud nešťastným termínem je společnost. Nešťastným proto, že znamená něco jiného pro NOZ a pro ZOK.

NOZ hovoří o společnosti jako o zvláštním smluvním typu, jehož jádrem je sdružení několika osob jako společníků za společným účelem činnosti, nebo věci. Pojmem **společnost** se tedy rozumí sdružení osob bez právní subjektivity podle § 829 a následujících starého OZ. Neoznačuje tedy právnickou osobu, jak by se i na základě běžně užívané terminologie mohlo zdát, nýbrž jeden z typů smluv.

Určitý problém však nastává při pohledu do ZOK, který ve svém § 1 odst. 1 říká, že *obchodními korporacemi jsou obchodní společnosti (dále jen „společnost“) a družstva*. Autoři ZOK totiž také pracují s pojmem společnost, ale zapomněli na to, že v NOZ je termín použit pro něco jiného. Pojem společnost v ZOK znamená zkratku termínu obchodní společnost (veřejnou obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným a akciovou společnost).

ZÚ, ale i ostatní předpisy, zejména daňového práva, byly novelizovány tak, aby nadále obsahovaly pojem **společníci sdružení ve společnosti**, a to namísto dřívějšího pojmu „účastníci sdružení“. Naopak tam, kde dříve bylo v zákoně upraveno pravidlo týkající se společností a družstev ve smyslu právnických osob, bylo třeba pojmy změnit na „obchodní korporace“ [např. § 3 odst. 3, nebo § 3 odst. 4 písm. e) ZÚ].

K důležitým pojmům také patří **právní osobnost** a **svéprávnost**. Tyto pojmy nahrazují dřívější způsobilost k právům a způsobilost k právním úkonům. Jejich obsah je s minulou úpravou totožný, v případě právní osobnosti jde o schopnost pouhou vlastní existencí být subjektem práv a povinností (i roční dítě může dědit, vlastnit majetek). Svéprávnosti naopak nabývá člověk postupně, v úplném rozsahu zpravidla dosažením věku 18 let (roční dítě nebude svéprávné ke koupi majetku, starší dítě již k určité koupi již ano atd.). Obsah těchto kategorií tedy zůstal nezměněn, nová jsou pouze pojmenování.

3.1 Věc

Nová právní úprava zavedla definici pojmu věc. Oproti minulé právní úpravě, která věci pouze rozdělovala podle druhu, ustanovení § 489 NOZ vymezuje pojem věc v právním smyslu jako co vše, je rozdílné od osoby a slouží potřebě lidí.

Věc je definována velmi široce a dá se říci, že věci podle nové právní úpravy je cokoli, co není člověk nebo právnická osoba a je nějak užitečné, popřípadě ovladatelné. Široká definice věci byla přijata zejména z důvodu, aby odpadly problémy jak charakterizovat nehmotné statky typu práv duševního

vlastnictví (patenty, licence atd.). Věcí tedy může být téměř cokoli, a z toho důvodu je například i pohledávka věcí (je odlišná od osoby a slouží potřebě lidí).

Skutečnost, že je pojem „věc“ vymezen velmi široce, je důležitá pro další výklad, zejména pro pravidlo „stavba je součástí pozemku“ a pro novinku, kterou je právo stavby. NOZ dělí věci, stejně jako tomu bylo v minulé právní úpravě, na hmotné a nehmotné, movité a nemovité, přičemž každá z věcí je zařaditelná vždy do jedné ze skupin (hmotná movitá nebo hmotná nemovitá, nehmotná movitá, nebo nehmotná nemovitá).

V rámci ustanovení, která se věnují pojmu „věc“, nalezneme také pojem „obchodní závod (závod)“. Má se za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu. Je charakterizován jako věc hromadná (soubor jednotlivých věcí náležejících téže osobě, považovaný za jeden předmět a jako takový nesoucí společné označení). V souvislosti se závodem je třeba zmínit ještě jeden pojem a tím je obchodní tajemství. Vzhledem k široké definici pojmu věc, je i tajemství věcí.

Obchodní tajemství je charakterizováno jako konkurenčně významné, určitelné, ocenitelné a v příslušných obchodních kruzích běžně nedostupné skutečnosti, které souvisejí se závodem a jejichž vlastníci zajišťují ve svém zájmu odpovídajícím způsobem jejich utajení.

Mezi věci jsou řazeny také cenné papíry. Vzhledem k tomu, že NOZ zrušil ZCP, jsou cenné papíry upraveny § 514 až § 554 NOZ. Základní principy a pravidla, která se na ně vztahují, zůstávají zachována.

NOZ se vrátil k zásadě „**stavba je součástí pozemku**“ (někdy také tzv. superficiální zásada). Stejně pravidlo platilo na našem území do padesátých let 20. století a je známé také většině evropských států. Pravidlo staví na principu, že pokud je na pozemku zřízena stavba, je žádoucí, aby vlastník pozemku i stavby byla jedna a tatáž osoba, jelikož se potenciálně předejde mnoha konfliktům. Zároveň je to právě pozemek, který je hmotným nosičem stavby a oddělené vlastnictví pozemku a stavby proto jde proti přirozené logice.

V případě postavení stavby na pozemku, se tato stavba stává jeho součástí. Stavba je tak součástí věci, kterou je právě a jen pozemek. Není tedy možné chtít prodat stavbu bez toho, aby byl prodán také pozemek pod ní (obdobně jako není možné prodat například jen obrazovku, která je součástí notebooku).

Pokud byl někdo do 31. 12. 2013 vlastníkem jak pozemku, tak stavby na něm zřízené, je za účinnosti NOZ vlastníkem „jen“ pozemku, stavba je pak jeho součástí. Stavby, které byly do konce minulého roku ve vlastnictví jiného subjektu než vlastníka pozemku, se automaticky nestaly s účinností NOZ součástí pozemku. Taková stavba je nadále samostatnou nemovitou věcí.

S cílem, aby v budoucnu došlo k tomu, že se stavby stanou částí pozemku, vzniklo dnem účinnosti NOZ předkupní právo vlastníku stavby k pozemku a naopak. Kdykoliv tedy bude chtít vlastník pozemku či stavby svoji věc prodat, bude mít povinnost nabídnout ji ke koupi vlastníku stavby či pozemku.

Toto pravidlo nepřináší větší problémy v občanském právu, musely se s ním ale vyrovnat účetní a daňové předpisy, a to zejména pro účely odpisů. Vzhledem k tomu, že stavba je do budoucna součástí pozemku a samostatnou věcí je jen a pouze pozemek, nebylo možné ponechat bez dalšího v platnosti pravidlo, které by vylučovalo pozemky z odpisování. V tomto směru byla pak ve VPU upravena definice dlouhodobého hmotného majetku v § 7, který nově definuje obsah rozvahové položky „pozemky“: „*Položka „B.II.1. Pozemky“ obsahuje pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím (§ 9 odst. 5). Tato položka neobsahuje součásti pozemku, které jsou odpisovány a vykazují se jako majetek nebo jeho části v položkách „B.II.2. Stavby“, „B.II.4. Pěstitelské celky trvalých porostů“ a „B.II.6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek“ podle odstavce 6 písmene a)*“.

UPOZORNĚNÍ

Vzhledem k tomu, že si účetní předpisy pro své účely definovaly pojem „pozemek“ tak, že pod něj nebude spadat pojem „stavba“, pak nadále budou stavby na pozemku předmětem odpisů, zatímco pozemek nikoliv. Účetní předpisy váží pojem stavba (stejně jako tomu bylo do konce minulého roku) na definici v zákoně č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon). Pro účetní účely se tedy z hlediska odpisů nic nemění, jen byl tento závěr třeba legislativně upravit do účetních předpisů (kde došlo k právnímu „oddělení“ pozemku a stavby).

Derivátem pravidla „stavba součást pozemku“ je nový institut, který však naše právní úprava opět znala i v minulosti, a tím je právo stavby. Právo stavby řeší situaci, kdy někdo bude chtít mít stavbu či stavět na pozemku, který nevlastní. K takové situaci může dojít v případě, kdy například nebude mít stavebník zájem na tom, aby koupil pozemek, případně nebude disponovat dostatečným majetkem k tomu, aby ho koupil. Může se jednat i o situaci, kdy vlastník pozemku nebude chtít svůj pozemek prodat, ale nebude mu vadit mít ho zatížen právě právem stavby.

Právo stavby je definováno jako oprávnění stavebníka mít na povrchu pozemku stavbu. Jedná se o oprávnění stavět na cizím pozemku, případně o možnost mít na cizím pozemku stavbu. Důležitý závěr je, že tato stavba potom nebude součástí pozemku, ale bude ve vlastnictví toho, komu právo stavby náleží, tedy tzv. stavebníka.

Právo stavby se zpravidla zřídí smlouvou uzavřenou mezi vlastníkem pozemku a stavitel. V této souvislosti je potřeba upozornit na jednu důležitou věc, která souvisí také s výše popsanou definicí pojmu „věc“ v právním smyslu. Právo stavby je označeno za nemovitou věc.

Jako takové je evidováno v katastru nemovitostí. Věcí je tedy již samo právo stavby. Pokud (a nemusí k tomu v praxi vůbec dojít, byť zpravidla dojde) je na pozemku v rámci práva stavby postavena stavba, pak se stane součástí práva stavby. Na první pohled se to může zdát komplikované, NOZ ale stojí na pravidlu, které by se dalo shrnout tak, že stavba má být vždy součástí něčeho. V ideálním případě to bude součástí pozemku (superficiální zásada); v případě, že se chceme vyhnout tomuto důsledku, můžeme si zřídit výše uvedené právo stavby a vystavěná stavba se pak stane součástí práva stavby, které je, stejně jako pozemek, nemovitostí.

Charakteristickým znakem práva stavby je jeho dočasnost.

Může být zřízeno jen jako dočasné, s maximální délkou trvání 99 let (je možné délku trvání prodloužit). Délka trvání práva stavby se zapisuje do veřejného seznamu (katastru nemovitostí). Po skončení trvání práva stavby pak stavba právně splyne s pozemkem a stane se jeho součástí. Je proto věcí smluvních stran, které právo stavby zřídily, aby se dohodly, co s takovou stavbou následně (pokud na pozemku i po 99 letech bude). Zejména půjde o to, zda stavebník bude mít povinnost stavbu odstranit, nebo zda vlastník pozemku poskytne za stavbu, která k jeho pozemku přirostla, stavebníkovi úplatu a podobně. Nedohodnou-li se, pak se bude aplikovat pravidlo § 1255 NOZ: *„Není-li nic jiného ujednáno, dá vlastník stavebního pozemku stavebníkovi při zániku práva stavby uplynutím doby, na kterou bylo zřízeno, za stavbu náhradu. Náhrada činí polovinu hodnoty stavby v době zániku práva stavby, ledaže si strany ujednají jinak.“*

Účetní předpisy se s právem stavby vyrovnaly tím způsobem, že se bude vykazovat:

- v kategorii samostatný dlouhodobý hmotný majetek pod položku „Stavby“ v případě, že není záměrem účetní jednotky realizovat stavbu vyhovující právu stavby (například chce jen zabránit někomu jinému, aby na dotyčném pozemku stavěl);
- jako součást ocenění stavby v případě, kdy je cílem účetní jednotky stavbu realizovat, tedy na pozemku opravdu stavět;
- jako zboží v položce „C.I. Zásoby“, v případech, kdy účetní jednotka bude právo stavby mít jako majetek určený k obchodování (právo stavby je nemovitá věc, je proto možné jej prodat, směnit atd.).

Vzhledem k dočasnosti práva stavby a také k tomu, že i právo stavby je věcí, bylo nutno upravit pravidla pro jeho odpisování. Účetně se má odpisovat po dobu, na kterou je sjednáno. V případě, že právo stavby bude součástí ocenění stavby, odpisy práva stavby se promítnou v rámci odpisů dané stavby. Je nutné zohlednit délku trvání práva stavby a předpokládanou délku užívání stavby, která je součástí práva stavby.

Právo stavby může být zřízeno úplatně (hovoří se o tzv. stavebním platu) či bezplatně. Účetně patrně bude dělat problém ocenění bezplatného práva stavby.

Součástí věci je však také to, co je zapuštěno ve zdech stavby, která je součástí pozemku, nebo zapuštěno v pozemku. Toto na první pohled neškodné ustanovení však bude mít pravděpodobně velký dopad.

PŘÍKLAD

Mějme stavbu, která je součástí pozemku (popřípadě práva stavby). V této stavbě budeme mít nějaký stroj (výrobní linku), který je pevně zapuštěn do dané stavby. Podle zmiňovaného ustanovení je i taková výrobní linka součástí stavby, ergo součástí pozemku (práva stavby). Problém nastává v momentě, kdy výrobní linka bude patřit podnikateli A, který má pozemek/právo stavby (jehož součástí je i stavba) pouze pronajat od osoby B. Podle zákonné úpravy se totiž v momentě instalace výrobní linka stane součástí stavby a tím i pozemku, a případně do vlastnictví majiteli B. Tomuto závěru je možné se vyhnout jedině za použití ustanovení § 508 NOZ: *„Stroj nebo jiné upevněné zařízení (dále jen „stroj“) není součástí nemovité věci zapsané do veřejného seznamu, byla-li se souhlasem jejího vlastníka zapsána do téhož seznamu výhrada, že stroj jeho vlastnictvím není.“*

Aby stroj byl nadále ve vlastnictví původního majitele, je třeba učinit tzv. **výhradu strojů**, tedy do katastru nemovitostí nechat zapsat údaj o tom, že stroj nebude součástí stavby a pozemku. Pro nově instalovaná zařízení a stroje je tedy nezbytná úprava nájemních smluv v popsanych případech tak, aby obsahovaly povinnost vlastníka pozemku (stavby) zapsat do katastru nemovitostí tuto výhradu. U stávajících strojů zabudovaných ve stavbách/pozemcích někoho jiného není podle převládajícího výkladu nutně třeba výhradu učinit, byť pro právní jistotu obou stran to jistě nebude na škodu.

3.2 Správa cizího majetku

ZÚ přináší novinku v podobě nového druhu účetních jednotek, kterými jsou nově takzvané **svěřenské fondy**. Svěřenské fondy spadají pod třetí část NOZ, absolutní majetková práva. Upraveny jsou v 6. díle s názvem Správa cizího majetku.

Institut **správy cizího majetku** je vymezen jako situace, kdy je z vlastnictví nějaké osoby vyčleněn majetek, který bude obhospodařovat někdo jiný, než tato osoba. Jak je patrné z § 1400 NOZ: „*Každý, komu je svěřena správa majetku, který mu nepatří, ve prospěch někoho jiného (dále jen „beneficient“), je správcem cizího majetku.*“ Specifickým typem správy cizího majetku je svěřenský fond, který vzniká opět vyčleněním majetku k určitému účelu. Podstatným rysem svěřenského fondu je to, že vyčleněním majetku vzniká na původním vlastníkov oddělené a nezávislé vlastnictví, které má za úkol obhospodařovat osoba, kterou je svěřenský správce.

Svěřenské fondy podle NOZ jsou tak vyjmenovány ve výčtu účetních jednotek v ustanovení § 1 odst. 2 ZÚ. Pro svěřenský fond je významné, že se nejedná o osobu (fyzickou, nebo právnickou), ale je to tzv. non-subjekt. Jde o majetek, který je vyčleněn za nějakým účelem a poněkud překvapivě tento majetek nikomu nepatří.

Svěřenský správce majetek pouze obhospodařuje, ustanovení § 1456 NOZ uvádí, že „*svěřenskému správci náleží plná správa majetku ve svěřenském fondu*“, ani on se ale nestává vlastníkem věcí či majetku, který do fondu patří. Vzhledem k tomu, že se do právního řádu prostřednictvím svěřenských fondů dostal „majetek bez vlastníka“, bylo nutné upravit účetní dopady tohoto pravidla. Právě proto je za účetní jednotku považován tento fond (být sám o sobě nemá právní osobnost), za fond jedná svěřenský správce, který pak odpovídá za řádné vedení účetnictví.

Pokud je svěřenský fond zřízen ve prospěch nějaké osoby, potom se tato osoba nazývá obmyšleným. Majetek, který obmyšlený ze svěřenského fondu získá, podléhá jak účetní evidenci, tak daňový povinností.

3.3 Závazkové právo

Nová právní úprava s sebou nese také některé novinky v závazkovém právu. **Závazkové právo** patří do části čtvrté NOZ a obsahuje jak závazky z právního jednání, tedy smluvní právo, tak závazky z protiprávního jednání, tedy právo deliktů (povinnost k náhradě újmy). Důležité změny jsou zejména ve smluvním právu, byť

jejich vliv na účetnictví bude minimální. První změna je ta, že vzhledem ke zrušení OBZ nebude třeba u smluv zkoumat, podle které právní normy byly uzavřeny, jelikož většina smluvních typů se podřídí NOZ.

NOZ přináší některé nové pojmy týkající se problematiky sjednávání smluv. Mezi ně patří například následující pojmy.

Závdavek – tento pojem navazuje na úpravu zálohy, kterou NOZ rozumí, stejně jako stará právní úprava, plnění, které dala jedna smluvní strana druhé ještě před uzavřením smlouvy. Jedná se de facto o propadlou zálohu. Závdavek je definován jako plnění, které je jednou ze stran dáno nejpozději při uzavření smlouvy.

Jde o formu potvrzení o tom, že došlo k uzavření smlouvy. V případě, že jedna ze stran neplní řádně uzavřenou smlouvu, závdavek propadá straně, která jej přijala (v případě, že nebude řádně plnit ta strana, které byl závdavek poskytnut, může strana, která jej poskytla, požadovat vydání dvojnásobku). Účetní předpisy byly v této souvislosti doplněny tak, že pojem záloha byl doplněn o pojem závdavek [viz např. § 6 odst. 7, § 7 odst. 9, § 8 odst. 4 VPU].

Kvittance – pod tímto pojmem zákon rozumí potvrzení o splnění dluhu. Kvittance se vydá na žádost dlužníka. V souvislosti s vydáním kvittance se uplatní i zákonná domněnka o tom, že pokud je potvrzení o splnění dluhu, tedy kvittance, vydáno na jistinu, byly plněny i úroky. Pokud tomu tak nebude, bude vhodné do kvittance poznamenat, že úroky uhrazeny nebyly, jelikož v případě sporu by se aplikovala domněnka o tom, že k jejich úhradě došlo a bylo by na věřiteli aby, často obtížně, prokazoval, že dlužník uhradil jen jistinu.

Obdobnou domněnku stanovuje § 1950 NOZ, který předpokládá, že pokud je vydána kvittance na plnění v situaci, kdy jsou mezi věřitelem a dlužníkem poskytována opakovaná plnění téhož druhu (typicky například měsíční platby nájemného), pak se předpokládá, že byly uhrazeny i dříve splatné dluhy. Může jít o situaci, kdy je vydána kvittance na nájemné za jeden měsíc, pak se bude předpokládat, že i všechny dřívější nájemy byly uhrazeny. Pokud tomu tak nebylo, je třeba to opět, kvůli případnému problematickému dokazování, v kvitanci vyznačit.

Další ze změn, které smluvní právo doznalo, jsou nové druhy smluvních typů.

Výprosa – znamená specifický typ půjčky, u které není sjednána doba, na kterou je věc vypůjčena. Půjčitel tak může kdykoliv chtít po výprosníkovi aby mu ji vrátil. Hlavním znakem výprosy je tedy to, že půjčitel (ten, kdo věc přenechal), může, slovy NOZ vyžadovat vrácení věci podle libosti. Dalším znakem výprosy je bezplatnost.

Pacht – tímto pojmem rozumí NOZ specifický typ nájmu. Zatímco charakterem nájmu je uplatnění užívání věci, pro pacht platí, že nejde jen o užívání, ale také požívání věci. Požívacím právem je míněno obhospodařování věci s cílem mít z ní výnos. Pachtýřem bude tedy například ten, kdo si „pronajme“ zemědělskou půdu. Cílem nájmu totiž není jen moci užívat ji, ale zejména požívat (osít, obhospodařit a sklídit úrodu). Proto se podle nové právní úpravy již nebude jednat o nájem, ale právě o pacht.

Vzhledem k výše uvedenému změně pojmu „podnik“ na „obchodní závod (závod)“, byla provedena také změna v institutu nájmu podniku. Nově proto místo smlouvy o nájmu podniku, kterou jsme znali z § 488b až § 488i OBZ, nalezneme v § 2349 a následujících NOZ pacht závodu.

Zápůjčka – jde o vztah, kdy zapůjčitel vydlužiteli přenechá zastupitelnou věc tak, aby ji užil podle libosti a po čase vrátil věc stejného druhu. Starý OZ používal pro tuto skutečnost pojem půjčka a uživatelsky příjemněji strany nazýval věřitelem a dlužníkem. Věcně se úprava smlouvy o půjčce, nově zápůjčce, nemění. Opět bylo třeba provést terminologickou úpravu v předpisech tak, aby nově obsahovaly pojem zápůjčka namísto smlouvy o půjčce.

3.4 Přechod smluv na NOZ

Pro praxi je velmi důležité pravidlo týkající se přechodu „starých“ smluv (tedy smluv, které byly uzavřeny podle právní úpravy před lednem 2014) na novou právní úpravu. NOZ stanoví, že staré smlouvy není třeba měnit a podřizovat je úpravě NOZ, ale naopak, že se budou až do svého konce řídit dosavadní právní úpravou. Z toho plyne závěr, že nebylo a není třeba měnit a podřizovat nové úpravě smlouvy dříve uzavřené. Pokud tedy někdo uzavřel v roce 2013 smlouvu na 10 let, bude se tato smlouva řídit celých 10 let starou právní úpravou. NOZ ovšem nezakazuje, aby si strany ujednaly, že se chtějí řídit novou právní úpravou. Z tohoto pravidla vyjímá NOZ dva typy smluv.

První z nich je nájem nemovitých věcí.

Nájemní smlouvy, jejichž předmětem byla nemovitá věc, se od ledna 2014 řídí novou právní úpravou. Nájemní smlouvy tedy nebylo nutné upravovat, protože v podstatě automaticky, na základě zákona, přešly pod režim NOZ. S ohledem na právní jistotu však lze doporučit, aby strany takových nájemních smluv pečlivě prostudovaly novou úpravu, protože ta se v některých detailech (zejména u nájmu bytu a domu, nájmu „nebytových“ prostor) od minulé právní úpravy liší. Pravidlo o tom, že nájmy nemovitých věcí se od ledna 2014 řídí novou právní úpravou, však neplatí pro pachtovní smlouvy. Pokud byla uzavřena nájemní smlouva, která by dnes odpovídala pachtu, řídí se tato nadále starou právní úpravou. Toto pravidlo může v praxi činit obtíže, jelikož ne vždy bude jednoduché odlišit nájem od pachtu.

Dalším smluvním typem, který se řídí NOZ ode dne jeho účinnosti, je **smlouva o účtu**. Smlouva o účtu, upravená v § 2662 a následující nahrazuje úpravu běžného a vkladového účtu, jež byly upraveny v OBZ. Nově se tedy nerozlišují tyto dva druhy účtů, ale je jen jeden. Ustanovení NOZ ovšem účet rozdělují na platební a jiný než platební účet. Smlouvy o účtu uzavřené podle staré právní úpravy se od ledna 2014 řídí novou právní úpravou. Opět zde tedy platí to, co bylo řečeno u nájmu nemovitých věcí – není třeba obligatorně měnit jednotlivá ustanovení smluv, byť s ohledem na právní jistotu stran to někdy bude vhodné (zejména terminologicky, odkazy na paragrafy apod.).

Dlouhodobý majetek

KAPITOLA 1

Obecné vymezení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je podstatnou a důležitou součástí aktiv (celkového majetku) společnosti. Dlouhodobým majetkem se rozumí zpravidla takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok. Jedná se o dlouhodobá (stálá, fixní) aktiva, která předávají svou hodnotu do hodnoty vyráběné produkce postupně. Tento dlouhodobý majetek se tedy nespotřebovává najednou, ale opotřebovává se postupně během doby své životnosti a poskytuje tak ekonomický prospěch dlouhodobě.

Dlouhodobý majetek se skládá z těchto tří základních skupin:

1. dlouhodobý nehmotný majetek,
2. dlouhodobý hmotný majetek,
3. dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý majetek patří mezi tzv. fixní aktiva, která mají být držena v podniku dlouhodobě, tj. více než 12 měsíců po sobě jdoucích, nebo déle než jeden běžný produkční cyklus. Ve spojení s dlouhodobým majetkem je vymezena **doba použitelnosti** jako: „doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnosti nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků“.

Smyslem a účelem existence dlouhodobého majetku v účetní jednotce je tedy buď jeho užívání (za účelem dosažení ekonomického prospěchu), nebo jeho zhodnocování (uložení dočasně volného kapitálu, který se výnosy z dlouhodobého majetku zvyšuje – zhodnocuje, nebo se zhodnotí při prodeji takového dlouhodobého majetku).

Dlouhodobý majetek se zobrazuje ve finančních (závěrkových) výkazech v rozvaze, a to na straně aktiv. Kromě toho se na straně aktiv jako položky snižující pořizovací hodnotu dlouhodobého majetku odpisovaného vyskytují tzv. oprávky, které snižují jeho hodnotu v průběhu životnosti tohoto majetku, rozdílem těchto dvou položek je tzv. zůstatková cena dlouhodobého majetku. Oprávky představují kumulované odpisy z jednotlivých let životnosti dlouhodobého odpisovaného majetku. Odpisy však nejsou rozvahovou položkou, ale položkou výsledovky. Představují náklady každého jednotlivého účetního období a ovlivňují tak (snižují) hospodářský výsledek.

V rozvaze se dlouhodobý majetek vykazuje v těchto položkách:

B. Dlouhodobý majetek

B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek

B.II. Dlouhodobý hmotný majetek

B.III. Dlouhodobý finanční majetek

1.1 Vnitřní účetní směrnice

Pro vedení evidence dlouhodobého majetku a účtování o tomto majetku je nutné mít sestaveny **vnitřní účetní směrnice**, které by měly obsahovat pravidla a postupy týkající se především následujících oblastí:

- vymezení dlouhodobého majetku,
- odpisové plány pro účetní a daňové odpisy,
- tvorba a čerpání rezerv,
- tvorba a rušení opravných položek,
- provádění inventarizace majetku.

Pro jednotlivé druhy majetku je vhodné v těchto vnitřních účetních směrnících mimo jiné stanovit následující pravidla:

- vymezení dlouhodobého majetku (cenové limity, doba použitelnosti atd.),
- způsob oceňování,
- postupy účtování,
- doba odpisování,
- metoda (způsob) odpisování (rovnoměrné, zrychlené, výkonové atd.), příp. odpisové sazby,
- od kdy do kdy se majetek odpisuje (tj. zda se odpisuje i v měsíci zařazení, resp. vyřazení).

Účetní jednotky jsou podle § 28 odst. 6 ZÚ povinny sestavovat **odpisový plán**, který slouží jako podklad k vyčíslení účetních odpisů dlouhodobého majetku v průběhu jeho používání tak, aby odpisy věrně vyjadřovaly jeho ekonomické opotřebení. Odpisový plán pro jednotlivé předměty by pak měl obsahovat tyto údaje:

- vstupní cenu majetku,
- příp. předpokládanou zbytkovou hodnotu majetku,
- vyčíslení odpisů v průběhu životnosti majetku (měsíčně, ročně),
- příp. vývoj opravek a zůstatkové ceny majetku během doby jeho odpisování.

Informace o jednotlivých položkách dlouhodobého majetku jsou uvedeny v **inventárních (majetkových) kartách** (knihách analytických účtů) v papírové či technické formě (např. evidence majetku v účetním SW). Zde by měly být obsaženy tyto údaje sloužící k identifikaci majetku:

- název, popis majetku nebo číselné označení,
- datum a způsob jeho pořízení a uvedení do užívání, datum zaúčtování na příslušný majetkový účet,
- ocenění,
- údaje o zvoleném postupu účetního a daňového odpisování, roční sazby účetních a daňových odpisů za účetní a zdaňovací období, částky účetních a daňových odpisů za účetní a zdaňovací období (odpisové plány),

- datum a způsob vyřazení,
- u majetku, k němuž účetní jednotka nemá vlastnické právo nebo je zatížený zástavním právem nebo věcným břemenem anebo na jehož pořízení byla poskytnuta dotace, se uvede vlastník majetku, zástavní věřitel, účastník věcného břemene, výše dotace a další skutečnosti prokazující úplnost účetního případu,
- v případě souboru hmotných movitých věcí se rovněž uvádějí jednotlivé části souboru věcně a v hodnotovém vyjádření, pokud se k souboru přiřadí další věc nebo se naopak vyřadí, uvádí se datum přiřazení nebo vyřazení této věci,
- při převodu vlastnictví k nemovitým věcem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí, se v poznámce uvede podmíněnost uskutečnění okamžiku účetního případu nabytím právního účinku vkladu.

1.2 Účtový rozvrh

Důležité pro účtování o dlouhodobém majetku je samozřejmě vhodně sestavený **účtový rozvrh**. Při tvorbě účtového rozvrhu by měla účetní jednotka respektovat strukturu rozvahy z hlediska určení syntetických účtů, ale současně by měla vymezit takové analytické účty, které by jí umožňovaly bezproblémové zachycování relevantních informací.

Analytické účty se vedou v souladu s CUS 001 – Účty a zásady účtování na účtech mimo jiné:

- podle jednotlivých druhů majetku (dle typu dlouhodobého majetku),
- hmotně odpovědných osob,
- míst uložení či umístění majetku,
- odděleně se sleduje majetek zatížený zástavním právem nebo věcným břemenem, příp. převedené nebo poskytnuté zajištění (např. majetek, kterým účetní jednotka ručí za své dluhy).

Účty se v souladu s bodem 6. CUS 013 dále analyticky člení následujícím způsobem:

- podle jednotlivých složek dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,
- podle účelu stanoveného právními předpisy nebo vyplývající z požadavků vlastního řízení na kartách či v datových souborech počítače.

Analytické účty se vedou odděleně také za:

- najatý majetek za podmínek podle § 28 odst. 2 ZDP, ve znění platném do konce roku 2000 (tzv. komplexní pronájem),
- technické zhodnocení najatého majetku, jež odpisuje nájemce za podmínek stanovených v § 28 ZDP,
- vypůjčený dlouhodobý hmotný majetek, jehož vlastnictví zajištěním dluhu převodem práva přešlo na půjčitele (věřitele), avšak tento majetek na základě smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění dluhu odpisuje výpůjčitel (dlužník),
- dlouhodobý majetek najatý podle § 488b a následujících OBZ (nájem obchodního závodu), pokud se tak pronajímatel s nájemcem ve smlouvě dohodli.

Na **podrozvahových účtech** (účetové skupiny 75 až 79) se v souladu s bodem 2.3.2. CUS 001 a bodem 6.7. CUS 013 sledují např. následující skutečnosti související s dlouhodobým nehmotným a hmotným majetkem:

- přijaté hypotéky,
- najatý majetek,
- majetek přijatý do úschovy,
- poskytnuté záruky a jiné obdobné dluhy,
- poskytnutá zástavní práva a věcná břemena a převedená zajištění, pokud se o nich neúčtuje v účetných skupinách 01, 02 či 03,
- přijatá zástavní práva a věcná břemena a přijatá zajištění,
- závazky z leasingu,
- dluhy z leasingu,
- majetek a technické zhodnocení při dotaci ve výši 100 % atd.

KAPITOLA 2

Oceňování dlouhodobého majetku

Pod pojmem **oceňování** rozumíme v účetnictví přiřazování peněžní hodnoty jednotlivým účetním položkám. Ocenění dlouhodobého majetku je důležitým momentem pro posouzení finanční situace podniku a pro finanční analýzu.

V této kapitole se zmíníme i o rezervách, opravných položkách a odpisech, které slouží k vyjádření snížení hodnoty majetku a úzce tedy souvisí se samotným oceňováním majetku.

2.1 Oceňování při pořízení

Při procesu **oceňování dlouhodobého majetku** musí být zřejmé:

- co se považuje za dlouhodobý majetek (tj. DNM, DHM, DFM),
- jak vykazovat změny stavu a hodnoty dlouhodobého majetku (způsob ocenění, způsob účtování trvalých a dočasných změn hodnoty),
- kdy vykazovat změny stavu a hodnoty dlouhodobého majetku (k okamžiku usku-
tečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne),
- který způsob ocenění využít (pořizovací cenu, vlastní náklady, jmenovitou hod-
notu, reprodukční pořizovací cenu).

Při procesu oceňování musí účetní jednotka respektovat zejména princip význam-
nosti, princip věrného a poctivého obrazu o účetní jednotce v účetnictví, musí dodr-
žovat ustanovení ZÚ a VPU.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se oceňuje pořizovací cenou,
s výjimkou majetku vytvořeného vlastní činností, který se oceňuje **vlastními
náklady**. Finanční majetek se oceňuje zpravidla rovněž **pořizovací cenou**.
V případě bezúplatného nabytí či v případě, kdy vlastní náklady na jeho vytvo-
ření vlastní činností nelze zjistit, se oceňuje **reprodukční pořizovací cenou**.

Ze ZÚ vyplývá použití následujících cen pro ocenění jednotlivých položek dlouhodobého majetku (v okamžiku uskutečnění účetního případu):

Typ dlouhodobého majetku	Způsob ocenění
DNM externě pořízený	pořizovací cena
DNM vytvořený vlastní činností	vlastní náklady
DHM externě pořízený	pořizovací cena
DHM vytvořený vlastní činností	vlastní náklady
Podíly, resp. majetkové cenné papíry (DFM)	pořizovací cena
Cenné papíry dluhové (DFM)	pořizovací cena
Pohledávky v podobě poskytnutých záloh na DNM, DHM a DFM	jmenovitá hodnota
DNM, DHM a DFM bezúplatně nabytý (včetně povolenek na emisi skleníkových plynů a preferenčních limitů při nabytí prvním držitelem či provozovatelem)	reprodukční pořizovací cena
DNM a DHM vytvořený vlastní činností, jehož vlastní náklady nelze zjistit nebo jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena	reprodukční pořizovací cena

Pořizovací cena – cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. Používá se u majetku pořízeného za úplat, jde o nejčastější formu vstupní ceny. Náklady, které jsou součástí ocenění majetku, jsou uvedeny v § 47 VPU [resp. § 48 VPU pro finanční majetek].

Vlastní náklady – jde o přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost (materiál, mzdy, zakoupené služby) a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami (náklady režijní povahy). Používá se u majetku vytvořeného vlastní činností.

Reprodukční pořizovací cena – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Touto cenou se oceňuje např. vložený majetek, majetek nabytý darováním, nově zjištěný majetek (např. při inventarizaci), příchovky. Používá se spíše jen výjimečně.

Nehmotným a hmotným dlouhodobým majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání. Tím se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (např. stavebními, ekologickými, požárními, bezpečnostními a hygienickými).

Součástí ocenění DNM a DHM nebo jeho části jsou také zejména:

- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného DNM a DHM
 - odměny za poradenské služby a zprostředkování,
 - správní poplatky,
 - platby za poskytnuté záruky,
 - platby za otevření akreditivu,
 - platby za expertízy,
 - platby za patentové rešerše,
 - náklady na předprojektové přípravné práce,
- úroky z úvěru, pomocí něhož je DNM a DHM pořizován – pokud tak účetní jednotka rozhodne (v opačném případě nejsou úroky aktivovány, ale účtovány přímo do nákladů příslušného období),

- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výroby a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby,
- náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovu nebo nájemci nebo pachtýři nemovité věci nebo za omezení v obvyklém užívání atd.,
- úhrady nákladů za přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikaci,
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání,
- náklady na zabezpečovací, konzervační a udržovací práce,
- právo stavby, pokud je záměrem účetní jednotky realizovat stavbu vyhovující právu stavby.

Je zde přitom uvedeno slovo „zejména“, tzn. kromě těchto uvedených položek do této skupiny nákladů, které jsou součástí ocenění, mohou patřit i další náklady podobného charakteru související s pořízením dlouhodobého majetku.

Naopak **součástí ocenění DNM a DHM nejsou:**

- opravy a údržba,
- náklady nájemce nebo pachtýře na uvedení najatého nebo propachtovaného majetku do předcházejícího stavu,
- náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu,
- kursové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
- nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- náklady na biologickou rekultivaci,
- náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání,
- v případě pozemku vykazovaného v položce „B.II.1. Pozemky“ náklady spojené s pořízením dlouhodobého hmotného majetku podle odstavce 1 vykazovaného v položkách „B.II.2. Stavby“, „B.II.4. Pěstitelské celky“ trvalých porostů a „B.II.6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek“ podle § 7 odst. 6 písm. a) VPU.

Podle NOZ (od 1. 1. 2014) jsou sice stavby nedílnou součástí pozemku, v účetnictví se ovšem se stavbami a pozemky i nadále nakládá samostatně, tj. evidují se odděleně. Při koupi pozemku včetně stavby je tedy třeba v účetnictví samostatně ocenit pozemek a samostatně stavbu (přestože např. v kupní smlouvě se bude uvádět pouze celková částka za pozemek a stavbu), pozemek totiž nelze odpisovat. K tomu je třeba např. nechat vypracovat znalecký posudek, na základě kterého bude možné zjistit poměr mezi cenou pozemku a cenou stavby a jednotlivé nemovité věci správně ocenit. Příp. provést kvalifikovaný odhad ceny pozemku (např. z cenové mapy pozemků).

Součástí pořizovací ceny cenného papíru a podílu jsou též náklady s pořízením související, jde např. o:

- poplatky makléřům,
- poplatky poradcům,
- poplatky burzám.

Součástí pořizovací ceny cenného papíru a podílu nejsou zejména:

- úroky z úvěrů na pořízení cenných papírů a podílů,
- náklady spojené s držbou cenného papíru a podílu.

PŘÍKLAD				
Úrok z úvěru na pořízení DHM a DFM				
Účetní jednotka pořizuje z úvěru DHM a DFM. O úroku u DHM rozhodla, že se stane součástí pořizovací ceny DHM. Účetní jednotka není plátc DPH.				
Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Přijatý dlouhodobý bankovní úvěr na DHM a DFM	1 500 000	221	461
2.	Cena pořízení DHM (budovy) – nákup na fakturu	1 000 000	042	321
3.	Úhrada dodavatelské faktury z běžného účtu	1 000 000	321	221
4.	Cena pořízení DFM plynoucí ze smlouvy (zde: cena pořízení = pořizovací cena DFM)	500 000	06x	379
5.	Úhrada ceny pořízení DFM z běžného účtu	500 000	379	221
6.	Úrok z bankovního úvěru vztahující se k příslušnému účetnímu období stržený z bankovního úvěru	150 000		221
	a) poměrná část vztahující se ke 2/3 úvěru na DHM do okamžiku uvedení DHM do užívání *	100 000	042	
	b) zbývajících třetina úroku *	50 000	562	
7.	Převod DHM do užívání v pořizovací ceně	1 100 000	021	042
Vysvětlivka: * rozpočítáno podle cen DHM a DFM pořízených z úvěru				

Při evidenci majetku a jeho technického zhodnocení je důležité rozlišovat, zda se jedná o technické zhodnocení majetku, nebo o opravu majetku a údržbu majetku. Technické zhodnocení totiž nelze zaúčtovat do nákladů najednou, ale postupně formou odpisování společně s kmenovým předmětem, zatímco oprava a údržba se účtuje jednorázově do nákladů běžného období.

Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. **Údržbou** se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.

UPOZORNĚNÍ NA CHYBY

Ocenění jednotlivých položek DNM a DHM se sníží o dotace na pořízení majetku, resp. o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do pořizovací ceny DNM či DHM.

V procesu pořizování se kumulují jednotlivé součásti pořizovací ceny na příslušném účtu v účtové skupině 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek*

a *pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*. V okamžiku dokončení procesu pořizování (u DHM a DNM v okamžiku uvedení do užívání) je kumulovaná pořizovací cena přeúčtována z účtu účtové skupiny 04 na příslušný účet v účtové skupině:

01 – *Dlouhodobý nehmotný majetek,*

02 – *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný,*

03 – *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný,*

06 – *Dlouhodobý finanční majetek.*

POZNÁMKA

Pokud je součástí ceny kupovaného dlouhodobého majetku DPH, pak tato daň u plátců DPH nevstupuje do pořizovací ceny dlouhodobého majetku (je účtována pouze jako zúčtovací vztah), naopak u neplátců DPH se tato daň stává součástí pořizovací ceny dlouhodobého majetku.

2.2 Odpisy

Dlouhodobý majetek je používán po období delší než jeden rok a v tomto období se i podílí na tvorbě výnosů. Náklady na jeho pořízení proto nemohou být zahrnuty do provozních nákladů najednou, ale zahrnují se postupně v jednotlivých letech životnosti majetku. Toto postupné zahrnování pořizovací ceny dlouhodobého majetku do nákladů na činnost firmy se uskutečňuje právě prostřednictvím **odpisů**. Odpisy by přitom měly vyjadřovat snížení hodnoty vlivem fyzického opotřebení, snížení ekonomické životnosti majetku používáním, plynutím času, zastaráním v důsledku změn technologií či poptávky po produktech vyráběných pomocí daného majetku (morální opotřebení).

Odpisy se provádí zpravidla u dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku s výjimkou DHM vyloučeného z odpisování (pozemky, umělecká díla a sbírky), dlouhodobý finanční majetek se neodpisuje.

V běžné praxi se zjišťují odpisy účetní a daňové.

Účetní odpisy by měly co nejpřesněji vyjádřit opotřebení majetku a vést tak k reálnému vykázání hodnoty majetku a rozložit pořizovací cenu majetku do nákladů během doby jeho životnosti. Stanovení jejich výše je ponecháno na rozhodnutí účetní jednotky, je třeba přitom respektovat ustanovení § 28 ZÚ, § 56 VPU a CUS 013 (bod 4. Odpisování).

Daňové odpisy se zjišťují mimoúčetně pouze pro účely stanovení daňového základu a nezobrazují vždy věrně skutečné opotřebení majetku, jde vlastně o maximální částky odpisů, které jsou přípustné pro účely stanovení daňového základu.

Do účetnictví firmy (účetních nákladů) vstupují pouze odpisy účetní, které tak ovlivňují (účetní) výsledek hospodaření firmy, zatímco daňové odpisy slouží pouze pro účely zjištění daňového základu a neúčtuje se o nich (tzn. mimoúčetně se o ně upravuje vykazovaný účetní zisk). Při stanovování výše účetních odpisů hmotného

majetku tedy není vůbec třeba vycházet z doby odpisování a odpisových sazeb stanovených v § 30 a 31 ZDP, ty jsou závazné pouze pro výpočet daňových odpisů.

POZNÁMKA

Některé účetní SW však účtují odpisy na dva analytické účty syntetického účtu 551. Na jeden účet účtují odpisy ve výši daňových odpisů v souladu se ZDP (např. účet 551 001, který je označen jako daňově uznatelný) a na druhý účet dorovnání (korekci) tohoto odpisu do výše odpisu účetního (např. účet 551 002, který je daňově neuznatelný). Tzn. na účet 551 jsou tedy v souhrnu záúčtovány v souladu s účetními předpisy odpisy ve výši účetních odpisů (účet 551 001 + účet 551 002).

Součet účetních resp. daňových odpisů daného majetku vytvářených v jednotlivých letech tvoří účetní resp. daňové **oprávky** k tomuto majetku. Pomocí těchto opravek k hmotnému a nehmotnému dlouhodobému majetku se zjišťuje účetní, resp. daňová, **zůstatková cena majetku**. Zůstatková cena majetku se rovná rozdílu mezi vstupní cenou (tj. pořizovací cenou, kterou je majetek v účetnictví oceněn) a opravkami (kumulovanými odpisy) týkající se tohoto majetku.

Účtování:

Označení účetního případu	MD	D
Odpisy DNM	551	07x
Odpisy DHM	551	08x

UPOZORNĚNÍ NA CHYBY

*Ocenění **souboru hmotných movitých věcí** se zvyšuje o pořizovací cenu (resp. reprodukční pořizovací cenu či vlastní náklady) věcí, které jsou do tohoto souboru zařazovány dodatečně, tj. po datu uvedení do užívání. Naopak při vyřazení části souboru hmotných movitých věcí se jeho ocenění sníží o vyřazené části, přičemž se má za to, že míra odepsanosti je u všech částí souboru hmotných movitých věcí stejná.*

2.3 Opravné položky

Opravné položky k dlouhodobému majetku se podle § 55 VPU a CUS 005 vytváří pouze v případech **přechodného snížení ocenění** tohoto majetku v účetnictví prokázaném na základě **inventarizace majetku**. Tzn. OP se tvoří jen v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru (pak by se účtoval odpis), nebo není snížení ocenění vyjádřeno jiným způsobem (např. reálnou hodnotou). Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost vytvořených OP. OP nesmí mít aktivní zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty majetku.

Smyslem OP je vyjádřit reálnou hodnotu dlouhodobého majetku v případě, že došlo k dočasnému poklesu jeho hodnoty a dodržet tak všeobecně uznávané účetní zásady opatrnosti a věrného zobrazení skutečnosti. Tvorbou OP se sníží hodnota

dlouhodobého majetku a tím i aktiv, a jelikož se o OP účtuje výsledkově, sniží se i výsledek hospodaření. Jde přitom o **daňově neúčinný náklad**, tvorba těchto OP tedy nemá vliv na daňový základ společnosti. Přitom platí, že OP se účtují bez ohledu na rentabilitu účetní jednotky. Jejich smyslem není prvotně úprava účetní ziskovosti či ztrátovosti účetní jednotky, ale zachycení věrného a poctivého obrazu její finanční situace.

Účty opravných položek jsou rozvahové účty, a to opravné účty k účtům aktivním, mají tedy pasivní charakter (podobně jako oprávký). S ohledem na účetní pravidla není možné, aby měl účet opravné položky aktivní zůstatek. Vytvořenou OP lze zrušit pouze do výše, v jaké byla vytvořena. OP k dlouhodobému majetku vystupují v rozvaze v rámci aktiv, a to jako korekce příslušné položky, která snižuje brutto hodnotu této položky na její netto, tj. čistou hodnotu. Výsledek hospodaření je ovlivňován tvorbou pohledávky zvýšením nákladů, při jejím rozpouštění jsou náklady snižovány.

Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů na stranu MD účtu v účtové skupině 55 – *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti* s podvojným zápisem na stranu D účtu OP k dlouhodobému majetku v účtové skupině 09 – *Opravné položky k dlouhodobému majetku*. Jejich **snížení či zrušení** se účtuje ve prospěch nákladů na stranu D účtu v účtové skupině 55 – *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti* s podvojným zápisem na stranu MD účtu OP k dlouhodobému majetku v účtové skupině 09 – *Opravné položky k dlouhodobému majetku*.

Účtování:

Označení účetního případu	MD	D
Tvorba OP k jednotlivým složkám dlouhodobému majetku	559	09x
Snížení či zrušení OP k dlouhodobému majetku	09x	559

kde: účet 559-Tvorba OP (nedaňový náklad)

PŘÍKLAD				
Zaúčtování opravné položky při inventarizaci DHM a její zúčtování v následujícím období				
Při inventarizaci bylo zjištěno opravitelné poškození DHM, které snížilo jeho funkčnost a tím dočasně i hodnotu DHM. V následujícím účetním období byla provedena oprava a dočasné snížení hodnoty DHM pominulo.				
Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
	Běžné účetní období			
1.	a) pořizovací cena DHM b) oprávký k rozvahovému dni	300 000 100 000	022 x	x 082
2.	Dočasné snížení hodnoty DHM – odhad při inventarizaci ke konci rozvahového dne	50 000	559	092
	Následující účetní období			
3.	Faktura na opravu uskutečněnou plátcem DPH a) smluvní cena opravy b) DPH – sazba 21 %	48 400 40 000 8 400	 511 343	321
4.	Úhrada dodavatelské faktury z bankovního účtu	48 400	321	221
5.	Zúčtování (zrušení) opravné položky	50 000	092	559

2.4 Rezervy

Rezervy jsou obecně určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel. Je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou. V oblasti dlouhodobého majetku se tvoří zpravidla **rezervy na opravu hmotného majetku** v souladu s ustanovením § 7 ZoR – tzv. zákonné rezervy. Takto tvořené rezervy na opravy jsou totiž podle § 24 odst. 2 písm. i) ZDP daňově uznatelným nákladem.

Ve zmíněném § 7 ZoR jsou stanoveny podmínky, za kterých je tvorba rezervy na opravy hmotného majetku daňově účinným nákladem, tj. u kterého majetku ji lze tvořit, jak dlouho ji lze tvořit (doba odpisování je delší než 5 let), kdo ji může tvořit (vlastnické právo, pachtýři), kdy rezervy vytvářet nelze (každoroční opravy, majetek k likvidaci), maximální doba tvorby rezervy, stanovení výše rezervy, způsob tvorby rezervy, její rušení, nutnost **deponování peněžních prostředků ve výši rezervy na vázaném účtu** (týká se rezerv s jejichž tvorbou bylo započato po 1. 1. 2009) atd.

Kromě zákonných rezerv je možné tvořit i **účetní rezervu** na opravu dlouhodobého majetku, která pak samozřejmě není daňově uznatelná. Výši vytvořených rezerv a jejich odůvodněnost ověřuje účetní jednotka nejméně při každé inventarizaci. Postup tvorby a použití rezerv a jejich účtování je popsáno v CUS 004.

Účtování:

Označení účetního případu	MD	D
Tvorba zákonné rezervy na opravu dlouhodobého majetku	552	451
Oprava dlouhodobého majetku	511	321
Čerpání zákonné rezervy na opravu dlouhodobého majetku	451	552

kde:
účet 451-*Rezervy zákonné*
účet 552-*Tvorba zákonných rezerv (daňový náklad)*

KAPITOLA 3

Účtování o dlouhodobém majetku

Ve směrné účtové osnově jsou v účtové třídě 0 – *Dlouhodobý majetek* stanoveny následující účtové skupiny:

- 01 – *Dlouhodobý nehmotný majetek*
- 02 – *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný*
- 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*
- 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*
- 05 – *Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek*
- 06 – *Dlouhodobý finanční majetek*

dále účtové skupiny pro účtování opravek odpisovaného dlouhodobého majetku:

- 07 – *Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku*
- 08 – *Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku*

POZNÁMKA

V majetkové položce dlouhodobý majetek se – oproti úpravě platné v minulosti – nevymezuje tzv. drobný dlouhodobý majetek (drobný DNM a drobný DHM). Platí, že samostatné hmotné movité věci, resp. jejich soubory se v případě nižšího ocenění, než je hranice určená účetní jednotkou, považují za „drobný hmotný majetek“, o němž se účtuje jako o zásobách.

Z hlediska **účetování o dlouhodobém majetku** je možné rozlišovat tyto základní fáze jeho existence, vyskytující se u kteréhokoli typu dlouhodobého majetku, a to:

- a) pořízení dlouhodobého majetku,
- b) využívání dlouhodobého majetku,
- c) vyřazení dlouhodobého majetku.

Pořízení dlouhodobého majetku může být finančně zajištěno různými formami:

- bezúplatným převodem z finančního leasingu,
- v hotovosti,
- pořízením majetku bezhotovostně (na fakturu),
- pomocí bankovního či nebankovního úvěru,
- splacením vkladu za upsaný základní kapitál,
- bezúplatným převodem majetku (dar),
- plnou či částečnou dotací z veřejných rozpočtů,
- vytvořením majetku vlastní činností.

Proces pořizování může přesáhnout hranice jednoho účetního období, potom se tento majetek vykazuje jako nedokončený DNM, DHM či DFM (účtová skupina 04). Účty z účtové skupiny 04 tak mohou mít k 31. 12. příslušného období nenulový zůstatek. Náklady spojené s pořizováním majetku mohou zůstat na účtu 042 i po několik účetních období až do doby jeho zařazení do užívání (příp. do vyřazení nedokončené investice před převedením do užívání – tzv. zmařená investice). Uvedené náklady se tedy v případě nedokončené investice k 31. 12. nemusí nijak přeúčtovat. Zůstatky účtů z účtové skupiny 04 však samozřejmě podléhají inventarizaci.

Pořizování dlouhodobého majetku může být rovněž spojeno s poskytnutím zálohy dodavateli dlouhodobého majetku na tento dlouhodobý majetek, o těch se účtuje v účtové skupině 05.

UPOZORNĚNÍ NA CHYBY

V praxi se například občas vyskytuje v kupní smlouvě výhrada, že věc zůstává v majetku prodávajícího až do jejího úplného zaplacení. Tato výhrada neznamena, že účetní jednotka – kupující neúčtuje o tomto majetku ve svém účetnictví, neboť jej používá ke svému podnikání, k dosažení svých příjmů. Je však nutné o této skutečnosti učinit příslušnou poznámku na inventární kartě. Daňové řešení této situace však může být zcela odlišné (především s ohledem na odpisování).

V průběhu doby **využívání dlouhodobého majetku** se u dlouhodobého majetku (odpisovaného) zachycuje trvalé snižování hodnoty prostřednictvím **odpisů**, které se kumulují do opravek.

Kromě odpisů může docházet i k dalším účetním případům zachycujícím snížení hodnoty dlouhodobého majetku během doby jeho užívání:

- ve všech případech dlouhodobého majetku může být účtováno o dočasném snížení jeho hodnoty, a to pomocí opravných položek,
- tvoří se rovněž rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku.

Tato snížení hodnoty dlouhodobého majetku (trvalé i dočasné) ovlivňují kromě rozvahových účtů (účty opravek, resp. účty opravných položek) také náklady účetní jednotky, a tudíž její hospodářský výsledek.

Kromě toho, že je s dlouhodobým majetkem v průběhu jeho existence v účetní jednotce spojen vznik nákladů v podobě odpisů nebo opravných položek, může docházet také v případě DNM a DHM k jeho technickému zhodnocení, tzn. ke zvýšení snížení hodnoty dlouhodobého majetku.

Vyřazení dlouhodobého majetku představuje skutečnost, kdy přestává tato majetková položka figurovat v účetnictví účetní jednotky. Přitom vyřazení dlouhodobého majetku může mít různý důvod, a to např.:

- prodej,
- bezúplatný převod (dar),
- manko nebo škoda,
- likvidace v důsledku opotřebení,
- převedení jako podílu do jiné obchodní společnosti,
- převedení do osobního majetku podnikatele – fyzické osoby.

PŘÍKLAD				
Účtování o odpisovaném DHM				
Tento jednoduchý příklad zachycuje základní schéma účtování odpisovaného DHM. Doba použitelnosti DHM jsou 3 roky, je uplatněn rovnoměrný odpis, pořizovací cena se rovná ceně pořízení. Ve třetím roce používání je DHM prodán.				
Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1. rok = rok pořízení				
1.	Pořízení DHM na fakturu (červen)	360 000	022	321
2.	Úhrada faktury	360 000	321	221
3.	Odpisy	60 000	551	082
2. rok				
4.	Odpisy	120 000	551	082
3. rok = rok vyřazení				
5.	Odpisy	100 000	551	082
6.	Prodej DHM (říjen) – tržba z prodeje	120 000	378	641
7.	Prodej DHM			
	– odpis zůstatkové ceny	80 000	541	082
	– vyřazení z majtkové evidence	360 000	082	022

PŘÍKLAD

Účtování o neodpisovaném DHM

Účetní jednotka vlastní pozemek, který užívá jako skladovací plochu. S ohledem na změnu svých aktivit jej již nebude potřebovat, proto jej prodává.

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
	<i>1. rok = rok pořízení</i>			
1.	Pořízení pozemku vkladem společníka (vyrovnání pohledávky vůči společníkovi)	1 000 000	031	353
	<i>n-tý rok = rok prodeje</i>			
2.	Prodej pozemku ve smluvní ceně	1 300 000	378	641
3.	Vyřazení pozemku z účetní evidence	1 000 000	541	031

PŘÍKLAD

Vyřazení nedokončeného DHM

Účetní jednotka začala pořizovat DHM, eviduje jej jako nedokončený DHM. S ohledem na změnu okolních podmínek přehodnocuje svůj původní záměr a zastavuje pořizování tohoto DHM, a to v okamžiku, kdy dosud kumulovaná pořizovací cena činí 45 000 Kč.

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Dosud pořízená část nedokončeného DHM	45 000	042	–
2.	Účtování pořizovací ceny DHM, jehož pořizování bylo zastaveno	45 000	548	042

Tento náklad (tzv. zmařená investice) by měl být při likvidaci zpravidla daňově účinný, pokud cílem investice mělo být dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přestože z investice nakonec z nějakého důvodu sešlo (nízká efektivita, pokles odbytu atd.). V případě zmaření investice z důvodu nedostatečného finančního krytí však může jít o nedaňový náklad charakteru škody. Daňovou uznatelnost je tedy třeba posoudit podle konkrétní situace a je na poplatníkovi, zda si svoje řešení před finančním orgánem obhájí.

Pokud se účetní jednotce podaří tento nedokončený DHM prodat, účtuje se rovněž o tržbách za prodaný majetek:

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Dosud pořízená část nedokončeného DHM	45 000	042	–
2.	Prodej pořizovaného DHM	45 000	541 (D)	042
3.	Vystavená faktura na tržby z prodeje DHM	20 000	311	641 (D)
4.	Úhrada tržeb na bankovní účet	20 000	221	311

PŘÍKLAD**Účtování o vyřazení DHM v souvislosti s jeho vkladem do jiné obchodní společnosti**

Účetní jednotka vlastní DHM – budovu a pozemek, které převádí jako vklad do obchodní společnosti X. Pozemek je veden v pořizovací ceně 600 000 Kč, budova má pořizovací cenu 12 mil. Kč, její zůstatková cena je 10,6 mil. Kč. Hodnota podílu do společnosti X je tedy 10, 6 mil. Kč.

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Dluh z titulu podílu vůči spol. X	10 600 000	06x	367
2.	Zúčtování zůstatkové ceny budovy	10 000 000	367	081
3.	Vyřazení budovy z majetku účetní jednotky v pořizovací ceně – její převod do spol. X	12 000 000	081	021
4.	Vyřazení pozemku z majetku účetní jednotky – jeho převod do spol. X	600 000	367	031

Pozn.: Účtování přímo do účtové skupiny 06 předpokládá absenci dalších nákladů souvisejících s pořízením podílu.

PŘÍKLAD**Účtování o pořízení DHM s využitím dotace z veřejných zdrojů**

Účetní jednotka získala grant na dofinancování pořizovaného (odpisovaného) DHM ve výši 75 % jeho ceny, která činí 1 mil. Kč. Roční odpis odpovídá 20 % pořizovací ceny. Rozlišme následující situace:

- a) na zbývajících 25 % ceny aktiva má své vlastní prostředky,
- b) na zbývajících 25 % ceny aktiva využívá bankovní úvěr, přitom:
 - ba) rozhodla o zahrnutí úroku z tohoto úvěru do okamžiku převedení aktiva do užívání do pořizovací ceny aktiva, tato částka činí 20 000 Kč,
 - bb) úrok se nestává součástí pořizovací ceny, ale vstupuje do nákladů – vzhledem k tomu, že případ probíhá v rámci jednoho účetního období, vstupuje naznačená částka úroku do nákladů běžného období, dotace je použita jednak na pořizovací cenu aktiva, jednak na úhradu úroků (které nejsou zahrnovány na pořizovací ceny aktiva) v roce pořízení.

ad a)

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Pořízení (odpisovaného) DHM na fakturu	1 000 000	042	321
2.	Nárok na dotaci	750 000	378	346 (347)
3.	Úhrada dotace na bankovní účet	750 000	221	378
4.	Úhrada dodavatelské faktury	1 000 000	321	221
5.	Užití dotace na pořízení aktiva	750 000	346 (347)	042
6.	Převod DHM do užívání	250 000	022	042
7.	Odpis ve výši 20 % pořizovací ceny (snížené o dotaci)	50 000	551	082

ad ba)

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Pořízení (odpisovaného) DHM na fakturu	1 000 000	042	321
2.	Nárok na dotaci	750 000	378	346 (347)
3.	Úhrada dotace na bankovní účet	750 000	221	378
4.	Přijetí bankovního úvěru na bankovní účet	250 000	221	461
5.	Úhrada dodavatelské faktury	1 000 000	321	221
6.	Úhrada úroku z úvěru na pořízení DHM	20 000	042	221
7.	Užití dotace na pořízení aktiva	750 000	346 (347)	042
8.	Převod DHM do užívání	270 000	022	042
9.	Odpis ve výši 20 % pořizovací ceny (snížené o dotaci, zvýšené o úroky)	54 000	551	082

ad bb)

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Pořízení (odpisovaného) DHM na fakturu	1 000 000	042	321
2.	Nárok na dotaci	750 000	378	346 (347)
3.	Úhrada dotace na bankovní účet	750 000	221	378
4.	Přijetí bankovního úvěru na bankovní účet	250 000	221	461
5.	Úhrada dodavatelské faktury	1 000 000	321	221
6.	Úhrada úroku z úvěru na pořízení DHM	20 000	562	221
7.	Užití dotace za úroky v roce pořízení	20 000	346 (347)	668
8.	Užití dotace na pořízení aktiva	730 000	346 (347)	042
7.	Převod DHM do užívání	270 000	022	042
8.	Odpis ve výši 20 % pořizovací ceny (snížené o dotaci užitou na pořízení aktiva)	54 000	551	082

UPOZORNĚNÍ NA CHYBY

Při účtování o dlouhodobém majetku dochází často k následujícím chybám:

- pořizovací cena dlouhodobého majetku neobsahuje všechny vedlejší náklady pořízení,
- nákup majetku je účtován, aniž by byl dodán,
- není účtováno o přechodném (dočasném) snížení hodnoty dlouhodobého majetku v podobě opravných položek (nevztahuje se na účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu – viz § 13a ZÚ),
- majetek je ve skutečnosti vyřazen, avšak vyřazení není zaúčtováno – zejména u zcela odepsaného DHM a DNM,
- majetek je odpisován, aniž by byl uveden do užívání,
- odpisy nejsou stanoveny v souladu s účetními principy a právními předpisy.

Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, jde zejména o:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill (u něhož kritéria doby použití a ocenění neplatí),
- povolenky na emise (bez ohledu na výši ocenění),
- preferenční limity,
- technické zhodnocení DNM.

Zřizovací výdaje – souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky (okamžik sepsání společenské smlouvy) do okamžiku jejího vzniku (zápis do obchodního rejstříku), zejména soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování a poradenské služby, nájemné a pachtovné. Zřizovacími výdaji nejsou zejména výdaje na pořízení dlouhodobého majetku a zásob, na reprezentaci nebo výdaje související s přeměnou obchodní korporace nebo družstva. Zřizovací výdaje se odpisují nejvýše po dobu pěti let.

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software – takové výsledky a software, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi, anebo nabyty od jiných osob.

Ocenitelná práva – zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů. Jsou dále vázána na průmyslové a obdobné vlastnictví (tj. např. patenty, průmyslové vzory, licence).

Goodwill – kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy.

Pokud je hodnota získaných aktiv po odpočtu získaných pasiv nižší než sjednaná kupní cena, vzniká kladný goodwill, tj. kupující zaplatil více, za hodnotu goodwillu tak lze považovat „dobré jméno podniku“. Pokud je hodnota získaných aktiv po odpočtu získaných pasiv vyšší než sjednaná kupní cena, vzniká záporný goodwill, tj. kupující zaplatil méně, než činí aktiv po odpočtu pasiv.

Goodwill se odpisuje rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců od nabytí obchodního závodu do nákladů, v případě přeměny obchodní korporace se tento goodwill odpisuje do nákladů od rozhodného dne přeměny. Záporný goodwill se odpisuje rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců od nabytí obchodního závodu do výnosů, v případě přeměny obchodní korporace se tento goodwill odpisuje do výnosů od rozhodného dne přeměny. Účetní jednotka může rozhodnout o době odpisování goodwillu nebo záporného goodwillu delší než 60 měsíců; tuto skutečnost účetní jednotka odůvodní v příloze v účetní závěrce. O případnou následnou změnu

kupní ceny obchodního závodu se upraví hodnota goodwillu nebo záporného goodwillu, a to beze změny doby odpisování. Pro daňové odpisování přitom platí jiná pravidla [§ 23 odst. 15 ZDP].

Povolenky na emise – povolenky na emise skleníkových plynů, povolenky na emise způsobené letectvím, jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství bez ohledu na výši ocenění.

Preferenční limity – zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv bez ohledu na výši ocenění; u prvního držitele pouze v případě, pokud by náklady na získání informace o jejich ocenění reprodukční pořizovací cenou nepřevýšily její významnost.

Na rozdíl od povolenek jsou preferenční limity odpisovaným DNM, a to podle kritéria času či výkonu. Odpisy se zachycují standardně jako u odpisovaného DNM, tj. nepřímo prostřednictvím oprávek. Pokud nelze podle těchto kritérií (čas resp. výkon) preferenční limity odpisovat, považují se na DNM neodpisovaný. Jejich spotřeba se zachycuje jako ostatní provozní náklady. O preferenčních limitech se účtuje analogicky jako o povolenkách na emisi skleníkových plynů.

UPOZORNĚNÍ NA CHYBY

Je třeba chápat odlišnost mezi goodwillem a oceňovacím rozdílem k nabytému majetku. O goodwillu (jde o DNM) účetní jednotka účtuje, pokud má při transakci s podnikem nebo jeho částí k dispozici individuální přecenění nabytých položek (ocenění jednotlivých položek zásob, dlouhodobého majetku, pohledávek, např. individuální ocenění pohledávky č. 1, č. 2, č. 3 atd.). Pokud však toto přecenění k dispozici není, může se účtovat o oceňovacím rozdílu k nabytému majetku (jde o DHM – viz níže), což je rozdíl mezi kupní cenou za podnik či jeho část a souhrnem účetních cen jednotlivých majetkových součástí, resp. závazků prodávajícího. Z uvedeného vyplývá, že pro jednu transakci nemůže být současně účtováno o oceňovacím rozdílu k nabytému majetku a goodwillu.

POZNÁMKA

DNM nejsou zejména znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti, software pro řízení technologií atd. Účetní jednotka může rozhodnout o tom, že DNM nejsou rovněž technické audity, energetické audity, lesní hospodářské plány, plány povodí atd.

V procesu pořizování je využíván příslušný tzv. kalkulační účet v účtové skupině 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*, na kterém se zachycuje kumulativně pořizovací cena DNM. Nedokončený DNM představuje pořizovaný DNM od počátku jeho pořizování až do okamžiku jeho „vedení do stavu způsobilého k užívání“. Přitom tímto stavem se rozumí dokončení pořizovaného majetku tak, aby byl nejen plně funkční, ale současně aby byly splněny všechny právní náležitosti (autorská práva, náležitosti technicko-technologického charakteru – např. homologace, předpisy z oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci apod.).

DNM je majetkovou položkou zobrazovanou v rozvaze na straně aktiv, a to v rámci fixních aktiv. **DNM se účtuje** v rozvahových účtech aktivních v účtové skupině 01 – *Dlouhodobý nehmotný majetek*. Pro případně vytvářené opravné položky je určena účtová skupina 09 – *Opravné položky k dlouhodobému majetku*, obsahující pasivní rozvahové účty.

Výsledek hospodaření je ovlivňován odpisy, resp. zůstatkovou cenou DNM, či jeho úbytkem jiným způsobem než spotřebou (např. manko, dar, prodej) zvyšováním nákladů. Pokud dochází k aktivaci DNM, pak je výsledek hospodaření ovlivněn podle české úpravy účetnictví výnosově.

Z nákladových účtů se při účtování DNM používají zejména:

- účty v účtové skupině 55 – *Odpisy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti* (účtování odpisů a opravných položek k DNM),
- účty v účtové skupině 54 – *Jiné provozní náklady* (např. účtování zůstatkové ceny prodaného DNM, darovaného DNM či manka na DNM).

Z výnosových účtů se při účtování DNM používají zejména:

- účty v účtové skupině 62 – *Aktivace* (aktivace DNM),
- účty v účtové skupině 64 – *Jiné provozní výnosy* (prodej DNM).

Kromě toho, že je s DNM v průběhu jeho existence v účetní jednotce spojen vznik nákladů v podobě odpisů nebo opravných položek, může dojít také v případě DNM k jeho technickému zhodnocení.

DNM je pořizován buď vytvářením vlastní činností, a to:

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,

nebo nabytím od jiných osob (nákup, bezúplatné nabytí – dar, vklad), a to:

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

PŘÍKLAD				
Pořízení DNM vlastní činností				
Účetní jednotka pořídila dvě položky DNM svou vlastní činností. V prvním případě cyklus výroby nepřesáhl jedno účetní období, v druhém případě zasáhl proces pořizování dvě účetní období.				
Doba pořizování nepřesáhla jedno účetní období:				
Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Spotřeba materiálu	50 000	501	112
2.	Mzdové náklady	15 000	521	331
3.	Náklady na SP a ZP zaměstnanců	5 100	524	336
4.	Nakupované služby	20 000	518	321

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
5.	Aktivace DNM	90 100	041	623
6.	Uvedení DNM do užívání	90 100	01x	041

Doba pořizování zasáhla do dvou účetních období:

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1. účetní období				
1.	Spotřeba materiálu	40 000	501	112
2.	Mzdové náklady	10 000	521	331
3.	Náklady na SP a ZP zaměstnanců	3 400	524	336
4.	Nakupované služby	1 000	518	321
5.	Změna stavu nedokončené výroby (přírůstek)	54 400	121	611
2. účetní období				
6.	Spotřeba materiálu	10 000	501	112
7.	Mzdové náklady	5 000	521	331
8.	Náklady na SP a ZP zaměstnanců	1 700	524	336
9.	Nakupované služby	19 000	518	321
10.	Změna stavu nedokončené výroby (úbytek)	54 400	611	121
11.	Aktivace DNM	90 100	041	623
12.	Uvedení DNM do užívání	90 100	01x	041

Vysvětlivky: SP ... sociální pojištění, ZP ... zdravotní pojištění

KAPITOLA 5

Dlouhodobý hmotný majetek

Z účetního hlediska se **dlouhodobý hmotný majetek** člení na:

- DHM odpisovaný,
- DHM neodpisovaný.

5.1 Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

Odpisovaný DHM patří bezesporu k druhově velmi bohaté, rozmanité skupině majetku v účetních jednotkách.

Významné kritérium členění DHM je např. způsob určení **hranice ocenění**, které vymezuje tři skupiny:

- a) pro určení příslušnosti k odpisovanému DHM není ocenění relevantní (např. stavby),
- b) hranici ocenění pro zařazení do odpisovaného DHM určuje účetní jednotka sama (např. samostatné hmotné movité věci),
- c) je relevantní hranice ocenění daná právním předpisem (např. technické zhodnocení – ocenění stanoveno v ZDP).

Dalším významným kritériem je **doba použitelnosti**, která opět může být rozhodující pro zařazení majetku do kategorie odpisovaného DHM (např. samostatné hmotné movité věci), nebo naopak není důležité (např. stavby). Základním rozlišovacím kritériem je pochopitelně věcná podstata a s ní spojené ekonomické určení majetku.

Základním rozlišovacím kritériem je pochopitelně věcná podstata a s ní spojené ekonomické určení majetku.

Odpisovaný DHM obsahuje:

Nemovitý majetek

- a) stavby bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti a jejich technické zhodnocení:
 - stavby a budovy (odpovídající znakům uvedeným ve stavebním zákoně),
 - důlní díla a důlní stavby pod povrchem,
 - vodní díla,
 - další stavební díla (například vodovodní řad),
 - právo stavby (to může být vykazováno jako součást ocenění stavby, samostatný dlouhodobý hmotný majetek, příp. mimo evidenci majetku jako zásoba),
 - otvírky lomů, pískoven a hlinišť,
 - technické rekultivace,
 - byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky,
- b) pěstitelské celky trvalých porostů (ovocné stromy a keře vinice a chmelnice, a to bez nosných konstrukcí),
 - ovocné stromy nebo ovocné keře,
 - trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí,
- c) ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části bez ohledu na výši ocenění (popř. jeho část koupená jako součást pozemku).

Movitý majetek

- a) samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí včetně jejich technického zhodnocení. Tyto věci a soubory se obsahují:
 - předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
 - samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí splňující tyto předpoklady:
 - mají samostatné technicko-ekonomické určení,
 - jejich doba použitelnosti je delší než 1 rok,
 - výše ocenění přesahuje hranici určenou účetní jednotkou;
- b) dospělá zvířata a jejich skupiny (stáda, hejna) s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou.

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté dluhy.

Je třeba chápat odlišnost mezi goodwillem a oceňovacím rozdílem k nabytému majetku. O oceňovacím rozdílu k nabytému majetku se účtuje, je-li stanovena např. kupní cena za obchodní závod či jeho část a nejsou k dispozici individuální přecenění nabytých položek (ocenění jednotlivých položek zásob, dlouhodobého majetku, pohledávek, např. individuální ocenění pohledávky č. 1, č. 2, č. 3 atd.), tj. známe pouze účetní ceny jednotlivých majetkových součástí, resp. závazků prodávajícího (tj. z účetnictví prodávajícího), přičemž jejich součet je odlišný od hodnoty kupní ceny. Rozdíl mezi součtem účetních cen jednotlivých složek majetku prodávajícího a kupní cenou představuje oceňovací rozdíl.

POZNÁMKA

Srovnajte s goodwillem, který je důsledkem aplikace reálného ocenění. O goodwillu (jde o DNM) se účtuje např. tehdy, je-li známo znalecké ocenění jednotlivých složek převzatého majetku resp. závazků.

Odpisovaný DHM je majetkovou položkou zobrazovanou v rozvaze na straně aktiv, a to v rámci fixních aktiv. **Odpisovaný DHM se účtuje** na rozvahových účtech aktivních v účtové skupině 02 – *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný*. Pro případně vytvářené opravné položky je určena účtová skupina 09 – *Opravné položky k dlouhodobému majetku*, obsahující pasivní rozvahové účty.

V procesu **pořizování** je využíván příslušný tzv. kalkulační účet v účtové skupině 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*, na kterém se zachycuje kumulativně pořizovací cena odpisovaného DHM do uvedení do stavu způsobilého k užívání.

Výsledek hospodaření je ovlivňován odpisy, resp. zůstatkovou cenou odpisovaného DHM, či jeho úbytkem jiným způsobem než spotřebou (např. manko, dar, prodej) zvyšováním nákladů. Pokud dochází k aktivaci odpisovaného DHM, pak je hospodářský výsledek ovlivněn výnosově.

Z nákladových účtů se při účtování odpisovaného DHM používají zejména:

- účty v účtové skupině 55 – *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti* (účtování odpisů a opravných položek k odpisovanému DHM),
- účty v účtové skupině 54 – *Jiné provozní náklady* (např. účtování zůstatkové ceny prodaného odpisovaného DHM, darovaného odpisovaného DHM, či manko na odpisovaném DHM).

Z výnosových účtů se při účtování odpisovaného DHM používají zejména:

- účty v účtové skupině 62 – *Aktivace* (aktivace odpisovaného DHM),
- účty v účtové skupině 64 – *Jiné provozní výnosy* (prodej DHM).

Nedokončený odpisovaný DHM představuje pořizovaný DHM od počátku jeho pořizování až do okamžiku jeho „*uvedení do stavu způsobilého k užívání*“. Tímto stavem se rozumí dokončení pořizovaného majetku tak, aby byl nejen plně funkční, ale současně byly splněny všechny právní náležitosti, zejména technicko-technologického charakteru – např. homologace, způsobilost k provozu, předpisy z oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci apod. Přitom v případě nabytých věcí, které již byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání, a není třeba nové montáže u nabyvatele, není třeba znovu dokládat „stav způsobilý k užívání“.

Během doby životnosti se účtují odpisy podle odpisového plánu. Aktivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se pak odpisuje rovnoměrně 180 měsíců od nabytí obchodního závodu do nákladů, v případě přeměny obchodní korporace se tento oceňovací rozdíl k nabytému majetku odpisuje do nákladů od rozhodného dne přeměny. Pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně 180 měsíců od nabytí obchodního závodu do výnosů, v případě přeměny obchodní korporace se tento oceňovací rozdíl k nabytému majetku odpisuje do výnosů od rozhodného dne přeměny. Účetní jednotka může rozhodnout v některých případech i o kratší době odpisování oceňovacího rozdílu než je 180 měsíců, tuto skutečnost účetní jednotka odůvodní v příloze v účetní závěrce.

Kromě toho, že je s dlouhodobým majetkem v průběhu jeho existence v účetní jednotce spojen vznik nákladů v podobě odpisů nebo opravných položek, může dojít také v případě DHM k technickému zhodnocení. K **vyřazení** odpisovaného DHM pak dochází z různých důvodů, podle tohoto důvodu se pak účtuje případná zůstatková cena (viz příklad).

PŘÍKLAD				
Možné způsoby účtování zůstatkové ceny vyřazovaného DHM				
Předpokládejme, že je vyřazován odpisovaný DHM v pořizovací ceně 100 000 Kč, který není zcela odepsán a jeho zůstatková cena činí 20 000 Kč. DHM může být vyřazen z různých příčin, které ovlivní způsob zaúčtování zůstatkové ceny. Samozřejmě je pak odlišný i daňový důsledek jednotlivých způsobů vyřazení. Ve všech případech bude současně účtována pořizovací cena DHM na straně D příslušného účtu ve skupině 02 – <i>Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný</i> a souvztažně na straně MD příslušného účtu opravěk v účtové skupině 08 – <i>Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku</i> .				
Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Účtování zůstatkové ceny DHM při vyřazení z důvodu opotřebování DHM nad rámec odpisového plánu	20 000	551	08x
2.	Účtování zůstatkové ceny DHM při likvidaci DHM	20 000	551	08x
3.	Účtování zůstatkové ceny DHM při vyřazení z důvodu zcela škody na DHM způsobené zcela mimořádnými příčinami	20 000	582	08x
4.	Účtování zůstatkové ceny DHM při vyřazení z důvodu škody na DHM	20 000	549	08x
5.	Účtování zůstatkové ceny DHM při vyřazení z důvodu prodeje DHM	20 000	541	08x
6.	Účtování zůstatkové ceny DHM při vyřazení z důvodu darování DHM	20 000	543	08x

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
7.	Účtování zůstatkové ceny DHM v případě vkladu do jiné obchodní společnosti	20 000	367	08x
8.	Účtování zůstatkové ceny DHM v případě delimitace či restituce majetku státního podniku	20 000	411	08x
9.	Účtování zůstatkové ceny DHM při vyřazení z důvodu převodu DHM dosud vedeného v majetku účetní jednotky do soukromého vlastnictví podnikatele – fyzické osoby	20 000	491	08x
10.	Vyřazení DHM – společné pro všechny způsoby vyřazení	100 000	08x	02x

PŘÍKLAD

Pořízení DHM od zahraničního dodavatele

Účetní jednotka (plátce DPH) pořídila DHM od zahraničního dodavatele (z tzv. třetí země), součástí pořizovací ceny se zde stávají i přepravní náklady a clo.

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Faktura od zahraničního dodavatele DHM na 30 000 EUR (kurs 25 CZK/EUR)	750 000	042	321
2.	Faktura za dopravu do prvního místa určení v tuzemsku (osvobozeno od DPH dle § 69 ZDPH)	15 000	042	321
3.	Vyměřené clo (JSD)	55 000	042	379
4.	Základ DPH = cena zboží + clo + doprava (celní kurs 25 CZK/EUR) – DPH na výstupu (21 %) – odpočet DPH na vstupu (21 %)	820 000 172 200 172 200	395 (7xx) 349 343	395 (7xx) 343 349
5.	Úhrada cla	55 000	379	221
6.	Úhrada faktury od zahraničního dodavatele (kurs 26 CZK/EUR) z devizového účtu a) zúčtování závazku b) kursová ztráta	780 000 750 000 30 000	 521 563	221
7.	Úhrada faktury za dopravu DHM	15 000	321	221
8.	Převedení DHM do užívání	820 000	022	042

PŘÍKLAD

Oceňovací rozdíly

Kupní cena obchodního závodu je 80 mil. Kč, v účetnictví prodávajícího jsou vedeny položky v následujícím ocenění: dlouhodobý nehmotný majetek v hodnotě 15 mil. Kč (účetní zůstatková cena), dlouhodobý hmotný majetek v hodnotě 85 mil. Kč (účetní zůstatková cena), zásoby v hodnotě 35 mil. Kč, peníze v hodnotě 5 mil. Kč. Kupující přebírá dluhy v hodnotě 40 mil. Kč.

Hodnota kupovaných aktiv je celkem 140 mil. Kč (15 + 85 + 35 + 5), čistý obchodní majetek jako rozdíl aktiv a dluhů je 100 mil. Kč (140 – 40). Pasivní oceňovací rozdíl činí

20 mil. Kč, celkem je kupní cenou zaplacen o 20 mil. Kč méně, než je hodnota čistého obchodního majetku kupovaného obchodního závodu.

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Nákup obchodního závodu za kupní cenu	80 000 000		372
	a) dlouhodobý nehmotný majetek	15 000 000	097	
	b) dlouhodobý hmotný majetek	85 000 000	097	
	c) zásoby	35 000 000	097	
	d) peníze	5 000 000	097	
	e) dluhy	40 000 000		097
	f) pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku	20 000 000		097
2.	Převzatý dlouhodobý nehmotný majetek	15 000 000	01x	097
3.	Převzatý dlouhodobý hmotný majetek	85 000 000	02x	097
4.	Převzaté zásoby	35 000 000	1xx	097
5.	Převzaté peníze	5 000 000	221	097
6.	Převzaté dluhy	40 000 000	097	325
7.	Úhrada obchodního závodu	80 000 000	372	221
	KZ účtu 097-Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	20 000 000		097
	1. – 14. rok			
8.	Odpis pasivního oceňovacího rozdílu	1 333 333	098	648
	15. rok			
9.	Odpis pasivního oceňovacího rozdílu	1 333 338	098	648
10.	Vyřazení pasivního oceňovacího rozdílu	20 000 000	097	098

5.2 Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

Všechn DHM nemá charakter majetku, u něhož je ekonomicky racionální vymezovat prostřednictvím odpisů míru opotřebení jako výraz materiálního opotřebení, morálního opotřebení, případně právního omezení v užívání majetku. Dokonce lze říci, že hodnota určitého majetku může s časem vzrůstat (umělecké předměty, historicky cenné předměty, půda jako nerozšiřovatelný zdroj bohatství).

DHM neodpisovaný obsahuje:

Nemovitý majetek

- a) pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím;
Tato položka přitom neobsahuje součásti pozemku, které jsou odpisovány a vykazují se jako majetek nebo jeho části v položkách „B.II.2. Stavby“, „B.II.4. Pěstitelské celky trvalých porostů“ a „B.II.6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek“ podle § 6 odst. 6 písm. a) VPU.

Movitý majetek

- b) umělecká díla (resp. jejich soubory), která nejsou součástí stavby, bez ohledu na výši ocenění, a to:
- sbírky,
 - movité kulturní památky podle zákona č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči,
 - předměty kulturní hodnoty podle zákona č. 71/1994 Sb., o prodeji a vývozu předmětů kulturní hodnoty,
 - obdobné hmotné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy.

DHM neodpisovaný je majetkovou položkou zobrazovanou v rozvaze opět na straně aktiv, a to v rámci fixních aktiv. **DHM neodpisovaný se účtuje** na rozvahových účtech aktivních v účtové skupině 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*. Pro případně vytvářené opravné položky je určena účtová skupina 09 – *Opravné položky k dlouhodobému majetku*, obsahující pasivní rozvahové účty.

V procesu pořizování je využíván příslušný tzv. kalkulační účet v účtové skupině 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*, na kterém se zachycuje kumulativně pořizovací cena DHM neodpisovaného.

Výsledek hospodaření je ovlivňován až v okamžiku vyřazení neodpisovaného DHM (vyjma OP) nikoli tedy již během doby jeho využívání, jako je tomu u odpisovaného DHM, který se účtuje do nákladů prostřednictvím odpisů.

Z **nákladových** účtů se při účtování neodpisovaného DHM používají zejména:

- účty v účtové skupině 54 – *Jiné provozní náklady* (např. účtování zůstatkové ceny prodaného neodpisovaného DHM, darovaného neodpisovaného DHM, či manko na neodpisovaném DHM),
- účty v účtové skupině 55 – *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti* (účtování opravných položek k DHM, nikoliv účtování odpisů).

Z **výnosových** účtů mohou být při účtování neodpisovaného DHM případně využity:

- účty v účtové skupině 62 – *Aktivace* (aktivace neodpisovaného DHM),
- účty v účtové skupině 64 – *Jiné provozní výnosy* (prodej DHM).

DHM neodpisovaný bývá **pořízen** zpravidla externě (nabytím od jiné osoby), a to úplatně i bezúplatně (dar, vklad společníka apod.). Nedokončený DHM neodpisovaný představuje pořizovaný DHM od počátku jeho pořizování až do okamžiku jeho „*vedení do stavu způsobilého k užívání*“. Tímto stavem se rozumí dokončení pořizovaného majetku tak, aby byl nejen plně funkční, ale současně byly splněny všechny právní náležitosti.

K **vyřazení** neodpisovaného DHM dochází zejména z důvodu prodeje, zřídka i z důvodu daru, převodu do osobního vlastnictví podnikatele – fyzické osoby. Důvod vyřazení má pak vliv na způsob zaúčtování vyřazení.

PŘÍKLAD**Pořízení a následný prodej uměleckého předmětu**

Účetní jednotka koupila za 80 000 Kč obraz za účelem uložení dočasně volných peněžních prostředků se záměrem v budoucnu tuto investici zhodnotit ziskovým prodejem obrazu. V následujícím období došlo k prodeji obrazu, a to za 120 000 Kč.

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Pořízení obrazu jako DHM neodpisovaného	80 000	032	221
2.	Vyřazení obrazu z majetku v pořizovací ceně v důsledku jeho prodeje	80 000	541 (D)	032
3.	Prodejní cena obrazu zaplacená v hotovosti	120 000	211	641 (D)

PŘÍKLAD**Pořízení a následné darování pozemku**

Účetní jednotka koupila za 150 000 Kč pozemek za účelem uložení dočasně volných peněžních prostředků se záměrem v budoucnu tuto investici zhodnotit ziskovým prodejem pozemku. Mezi tím ale došlo k rozhodnutí darovat pozemek místnímu kynologickému klubu za účelem vybudování útulku pro opuštěné a zatoulané psy.

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Pořízení pozemku nákupem – úhrada z běžného účtu (pořizovací cena = cena pořízení)	150 000	031	221
2.	Vyřazení pozemku z majetku v důsledku jeho darování	150 000	543 (N)	031

POZNÁMKA

Kromě věcné podstaty DHM neodpisovaného je třeba brát v úvahu z hlediska účtování jeho ekonomickou podstatu, funkci, účel, s jakým ho účetní jednotka pořídila, aby byl správně vykázán v účetnictví. Tak např. pozemky mohou být pořízeny:

- k využití při produkci či pro administrativní účely (tj. pro užívání účetní jednotkou),
- za účelem zhodnocení investice do nich při pronájmu,
- za účelem uložení dočasně volných peněžních prostředků s vidinou jejich následného zhodnocení v případě potřeby, např. jejich prodejem,
- jako zboží u účetní jednotky, která se zabývá nákupem a prodejem pozemků.

Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu dlouhodobého majetku. Technickým zhodnocením se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav.

Výdaje na zásahy do majetku se vykazují jako technické zhodnocení majetku v případě, kdy dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého nehmotného majetku či samostatné hmotné movité věci. U staveb se vykazují jako technické zhodnocení, pokud dosáhnou vynaložené náklady významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně nebo reprodukční pořizovací ceně jednotlivé stavby. Dříve se technické zhodnocení posuzovalo podle ustanovení ZDP, tato provázanost se ZDP tedy skončila.

Z pohledu ZDP se za **technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku** považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku 40 000 Kč. **Technickým zhodnocením dlouhodobého hmotného majetku** se rozumí výdaje na následující skutečnosti, pokud tyto výdaje převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000 Kč.

UPOZORNĚNÍ NA CHYBY

Pokud výdaje na rekonstrukci a modernizaci převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu za zdaňovací období stanovené ocenění (např. 40 000 Kč), nelze tyto částky zaúčtovat přímo do nákladů, protože se jedná o technické zhodnocení. Stanovený limit se hodnotí za celé účetní období nikoli za jednotlivé výdaje s charakterem technického zhodnocení, to některé subjekty nerespektují.

O nákladech charakteru technického zhodnocení hmotného majetku, které v úhrnu za účetní období nepřevýší ocenění určené účetní jednotkou (např. 40 000 Kč) a o nákladech charakteru technického zhodnocení nehmotného majetku, které u jednotlivého majetku nepřevýší ocenění určené účetní jednotkou (např. 40 000 Kč), lze účtovat jako o:

- a) ostatních službách v případě dlouhodobého nehmotného majetku (např. účet 518),
- b) ostatních provozních nákladech v případě dlouhodobého hmotného majetku (např. účet 548, příp. 501).

- Za samostatný DNM (tj. nezvyšuje vstupní cenu zhodnocovaného DNM, ale jde o novou položku DNM) se dále považuje také technické zhodnocení DNM, a to od výše ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého DNM:
- k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel uživatelského práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o samostatném DNM (tj. TZ k najatému DNM),
 - pokud se týká drobného nehmotného majetku, kterým účetní jednotka je nevykazuje v DNM, ale v nákladech.

Technické zhodnocení staveb a samostatných hmotných movitých věcí či souborů hmotných movitých věcí se považuje za DHM (tj. nezvyšuje vstupní cenu zhodnocovaného DHM, ale jde o novou položku DHM), a to od výše ocenění stanoveného v § 47 odst. 3 VPU:

- pokud je k účtování a odpisování tohoto TZ oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku (tj. technické zhodnocení k najatému DHM),
- pokud se týká drobného hmotného majetku, o kterém účetní jednotka účtovala jako o zásobách (tj. neeviduje jej jako DHM).

Technické zhodnocení tedy může být účtováno samostatně jako DNM nebo DHM (např. technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněna účetní jednotka, která není vlastníkem majetku, který je technicky zhodnocován), nebo zvyšuje pořizovací cenu příslušného (technicky zhodnocovaného) DNM, resp. DHM. V takovém případě je nutno upravit odpisový plán příslušného odpisovaného DNM, resp. DHM.

UPOZORNĚNÍ NA CHYBY

Pokud není zcela zřejmé od počátku řešení problému, zda bude mít s ohledem na ocenění technické zhodnocení charakter DNM nebo DHM, může se účtovat do nákladů. Pokud však výše ocenění převýší relevantní hranici, pak je nutno v příslušné částce snížit nákladové položky a převést jej nejdříve na účet v účtové skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek, následně se převede na příslušný účet dlouhodobého majetku.

Naopak, kdyby se předpokládalo technické zhodnocení klasifikované jako DNM, resp. DHM a ocenění by příslušné částky nedosáhlo, přeúčtuje se příslušná částka z účtu v účtové skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek, na příslušný nákladový účet.

PŘÍKLAD				
Technické zhodnocení automobilu (realizované dodavatelem – neplátcem DPH).				
a) účtované do nákladů, které během roku přesáhlo hranici ocenění určenou účetní jednotkou				
Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Faktura za montáž alarmu	20 000	518	321
2.	Faktura za montáž střešního okna	25 000	518	321

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
3.	Úhrada faktury za montáž alarmu	20 000	321	221
4.	Úhrada faktury za montáž střešního okna	25 000	321	221
5.	Celkové technické zhodnocení	45 000	042	518
6.	Převod technického zhodnocení do DHM	45 000	022	042

b) účtované jako DHM v souladu s výší ocenění určenou účetní jednotkou

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Faktura za montáž alarmu a střešního okna	45 000	042	321
2.	Úhrada faktury	45 000	321	221
3.	Převod technického zhodnocení do DHM	45 000	022	042

c) účtované jako DHM, které nedosáhlo hranici ocenění určenou účetní jednotkou

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Faktura za montáž autorádia	7 000	042	321
2.	Faktura za montáž alarmu	20 000	042	321
3.	Úhrada faktury za montáž autorádia	7 000	321	221
4.	Úhrada faktury za montáž alarmu	20 000	321	221
5.	Převod z dlouhodobého majetku do nákladů	27 000	518	042

Od technického zhodnocení je třeba odlišit:

- **opravy** – odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu,
- **údržbu** – zpomalování fyzického opotřebení, předcházení poruchám, odstraňování drobnějších závad.

KAPITOLA 7

Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek podle § 8 VPU obsahuje zejména:

- podíly – ovládaná osoba,
- podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem,
- ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly (např. ostatní podíly, dluhopisy, směnky),
- zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv,
- jiný dlouhodobý finanční majetek (ostatní zápůjčky a úvěry),
- pořizovaný dlouhodobý finanční majetek,
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek.

Za dluhový cenný papír účtovaný v majetkových položkách účetní jednotky je přitom považován cenný papír, který vlastní účetní jednotka v pozici věřitele (má právo na úhradu jeho nominální hodnoty a výnos z něj), účetní jednotka má záměr a schopnost držet je do splatnosti. Dále sem patří i ostatní dlouhodobé cenné papíry, u nichž zpravidla v okamžiku pořízení není znám záměr účetní jednotky. Dluhovým cenným papírem se pro účely této vyhlášky rozumí cenný papír úvěrové povahy, například dluhopis s pevnou úrokovou sazbou, dluhopis, kdy je úrokový výnos stanoven rozdílem mezi jmenovitou hodnotou a jeho nižším emisním kursem, a směnka.

DFM je majetkovou položkou zobrazovanou v rozvaze na straně aktiv, a to v rámci fixních aktiv. **DFM se účtuje** na rozvahových účtech aktivních v účtové skupině 06 – *Dlouhodobý finanční majetek*. Pro případně vytvářené opravné položky je určena účtová skupina 09 – *Opravné položky k dlouhodobému majetku*, obsahující pasivní rozvahové účty.

V procesu pořizování je využíván příslušný tzv. kalkulační účet v účtové skupině 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*, na kterém se zachycuje kumulativně pořizovací cena DFM.

Výsledek hospodaření je ovlivňován v okamžiku vyřazování DFM. K účtování výnosů však může docházet i během držení DFM. U majetkových cenných papírů a podílů jde o podíly na hospodářském výsledku, u dluhopisů výnosové úroky. Tyto výnosy z dlouhodobého finančního majetku se v souladu se ZÚ, VPU a CUS 019 účtují akruálně, tj. časově rozlišené, a to kumulativně od počátku období.

Z nákladových účtů se při účtování DFM používají zejména:

- účty v účtové skupině 56 – *Finanční náklady* (účtování zůstatkové ceny prodaného DFM),
- účty v účtové skupině 57 – *Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti* (účtování opravných položek k DFM).

Z výnosových účtů se při účtování DFM používají zejména:

- účty v účtové skupině 66 – *Finanční výnosy* (výnosy z DFM, úroky, tržby za prodaný DFM).

DFM může být **pořízen** úplatně či bezúplatně (dar, vklad společníka apod.). Nedokončený DFM představuje pořizovaný DFM od počátku jeho pořizování až do okamžiku jeho zařazení do evidence DFM.

K **vyřazení** DFM dochází zejména z důvodů prodeje (příp. daru), čímž je determinován způsob zaúčtování nákladů ve výši pořizovací ceny.

Analytické účty DFM se vedou podle jeho jednotlivých složek, zejména podle druhu cenného papíru, podle emitentů a nominálních (jmenovitých) hodnot, resp. podle měn, na které cenné papíry znějí. U dluhopisů je nutno sledovat úrokový výnos na analytickém účtu k příslušnému účtu cenných papírů.

K rozvahovému dni musí účetní jednotka své cenné papíry a podíly přecenit:

- metodou ekvivalence (protihodnotou),
- na reálnou hodnotu.

Metoda ekvivalence – majetková účast je při pořízení oceněna pořizovací cenou, která je pak ke dni účetní závěrky upravována na hodnotu odpovídající míře účasti účetní jednotky na vlastním kapitálu společnosti, v níž má účetní jednotka majetkovou účast.

Reálná hodnota – rozumí se jí zejména tržní hodnota (např. vyhlášená na burze cenných papírů atd.), příp. ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce.

Zjištěné zvýšení ocenění oproti ceně zaúčtované na účtu ve skupině 06 – *Dlouhodobý finanční majetek* se zaúčtuje na stranu MD tohoto účtu a souvztažně na straně D zpravidla účtu v účtové skupině 41 – *Základní kapitál a kapitálové fondy* (např. MD 06x/D 414). Naopak, snížení reálné ceny tohoto typu DFM se zaúčtuje na straně MD účtu v účtové skupině 41 – *Základní kapitál a kapitálové fondy* a na straně D účtu příslušném ve skupině 06 – *Dlouhodobý finanční majetek* (např. MD 414/D 06x).

PŘÍKLAD

Účtování výnosů z DFM – podíl na zisku

Účetní jednotka (akcionář) má nárok na podíl na zisku (dříve dividenda) ze svých držených akcií ve výši 100 000 Kč. Jedná se zde o příjem osvobozený od daně z příjmů.

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Předpis nároku na podíl na zisku	100 000	378	665
2.	Výplata podílu na zisku	100 000	221	378

PŘÍKLAD

Účtování pořízení, úrokových výnosů a splacení dluhopisu drženého do splatnosti

Účetní jednotka (právnícká osoba) nakoupila dluhopis, jehož cena pořízení je rovna pořizovací ceně, jeho doba splatnosti je delší než 1 rok. Jde o dluhopis držený do splatnosti. Plynou z něj úrokové výnosy, které nepodléhají u poplatníka – právnícké osoby srážkové dani, ale zahrnují se do obecného základu daně. V době splatnosti je dluhopis emitentem splacen včetně výnosů za dobu jeho držby.

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Nákup dluhopisu se splatností nad 1 rok	160 000	065.1	221
2.	Úrokový výnos z dluhopisu účtovaný v jednotlivých letech jeho držby (nezdaněný srážkovou daní)	10 000	065.2	665
3.	Splacení dluhopisu od emitenta na běžný účet	170 000 160 000 10 000	221	065.1 065.2

Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

Poskytnuté zálohy za dlouhodobý majetek (nehmotný, hmotný, finanční) představují krátkodobé či dlouhodobé zálohy a závdavky, které jsou poukázány dodavateli dlouhodobého majetku na nakupovaný dlouhodobý majetek, účetní jednotce tak vzniká krátkodobá či dlouhodobá pohledávka za dodavatelem. Tyto zálohy a závdavky poskytnuté na nákup dlouhodobého majetku se v souladu se svým účelem vykazují jako dlouhodobý majetek, přestože mají charakter pohledávek.

Poskytnutá záloha představuje pohledávku za dodavatelem, který má povinnost dodat dlouhodobý majetek dle smlouvy. Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý majetek mohou být krátkodobé (nepřesahující dobu jednoho účetního období pro její zúčtování s dodávkou) nebo dlouhodobé, kdy dojde k jejímu zúčtování za období delší, než je jedno účetní období.

Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý majetek jsou majetkovou položkou zobrazovanou v rozvaze na straně aktiv, a to v rámci fixních aktiv. Výsledek hospodaření není zálohou bezprostředně ovlivňován.

Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý majetek mají sice charakter pohledávek, avšak vykazují se v souladu se svým účelem jako dlouhodobý majetek. Jsou tedy zařazeny do účtové třídy 0 – *Dlouhodobý majetek*, konkrétně v účtové skupině 05 – *Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek* na rozdíl od pohledávek, které figurují v účtové třídě 3 – *Zúčtovací vztahy*. Při dodání dlouhodobého majetku (jednorázovém, či postupném) je záloha zúčtována, a to maximálně do výše poskytnuté zálohy.

Účetní jednotka určuje ve svém účtovém rozvrhu syntetické účty, které dále podle své potřeby dělí na účty analytické. Nejvýznamnějšími kritérii tvorby analytických účtů pohledávek z titulu poskytnutých záloh na dlouhodobý majetek jsou dodavatelé, či časové hledisko. Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý majetek podléhají, stejně jako ostatní pohledávky, inventarizaci. Je aplikována dokladová inventura.

Zálohová platba může podléhat u plátců DPH dani z přidané hodnoty. Tato platba je zatížena DPH na výstupu u příjemce platby, její plátce pak může uplatnit DPH na vstupu.

PŘÍKLAD

Poskytnutá záloha na dlouhodobý majetek (u plátce DPH)

Účetní jednotka, plátce DPH, poskytla zálohu na pořízení technologické linky. Dodání linky je plánováno do 3 let. Záloha je zúčtovávána postupně. Plátcí vzniká nárok na odpočet DPH.

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
	Běžné účetní období			
1.	Poskytnutá záloha na dodávku technologické linky z bankovního účtu a) záloha bez DPH b) DPH (21 %)	8 470 000 7 000 000 1 470 000	 052 343	221
2.	Faktura za částečnou dodávku technologické linky a) pořizovací cena technologické linky b) DPH (21 %) c) zúčtování zálohy vůči dodavateli d) zúčtování uplatnění DPH na vstupu při platbě zálohy	1 220 000 1 000 000 210 000 1 000 000 210 000	 042 343 321 321	321 052 343
	Dokladová inventura k rozvahovému dni	6 000 000	052	
	Následující účetní období			
3.	Faktura za částečnou dodávku technologické linky a) pořizovací cena technologické linky b) DPH (21 %) c) zúčtování zálohy vůči dodavateli d) zúčtování uplatnění DPH na vstupu při platbě zálohy	4 840 000 4 000 000 840 000 4 000 000 840 000	 042 343 321 321	321 052 343
	Dokladová inventura k rozvahovému dni	2 000 000	052	
	Následující účetní období			
4.	Faktura za částečnou dodávku technologické linky a) pořizovací cena technologické linky b) DPH (21 %) c) zúčtování zálohy vůči dodavateli d) zúčtování uplatnění DPH na vstupu při platbě zálohy	3 630 000 3 000 000 630 000 2 000 000 420 000	 042 343 321 321	321 052 343
5.	Úhrada zbytku dodavatelské faktury	1 210 000	321	221
6.	Uvedení technologické linky do užívání	8 000 000	022	042

UPOZORNĚNÍ NA CHYBY

Poskytnuté zálohy a závadvky na dlouhodobý majetek (hmotný, nehmotný, finanční) je třeba účtovat pomocí účtové skupiny 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek, nikoli např. prostřednictvím účtu 314-Poskytnuté provozní zálohy.

Inventarizace dlouhodobého majetku

Proces **inventarizace dlouhodobého majetku** je součástí účetní uzávěrky, kterou se směřuje k sestavení účetní závěrky jako věrného a poctivého obrazu o účetní jednotce. Inventarizací se zjišťuje skutečný stav dlouhodobého majetku a ověřuje se, zda zjištěný skutečný stav odpovídá účetnímu stavu majetku.

Inventarizaci podléhá veškerý dlouhodobý majetek (DNM, DHM, DFM), a to včetně nedokončeného DNM a DHM, pořizovaného DFM, poskytnutých záloh na dlouhodobý majetek a opravných položek k dlouhodobému majetku. V případě dlouhodobého majetku je inventura prováděna fyzicky u DHM a pokud je to možné i u DNM, resp. u DFM, u ostatních výše jmenovaných složek se provádí inventura dokladová.

Inventarizace se provádí k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Účetní jednotky při periodické inventarizaci mohou zahájit inventuru nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a ukončit inventuru nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni. Přitom se však musí prokázat stav majetku ke konci rozvahového dne, tzn. stavy fyzické inventury upravit o přírůstky a úbytky uvedeného majetku, které nastaly mezi dnem, ke kterému se skutečný stav zjišťuje a rozvahovým dnem.

Při inventarizaci je zjištěna buď shoda mezi účetním a skutečným stavem, nebo naopak inventarizační rozdíl. **Inventarizační rozdíl** v případě dlouhodobého majetku může být:

- a) přebytek**, když skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví,
- b) manko**, když skutečný stav je nižší než stav v účetnictví.

O inventarizačních rozdílech se účtuje do účetního období, za které se provádí inventarizace.

Účtování:

Označení účetního případu	MD	D
Manka a škody na dlouhodobém nehmotném majetku – zůstatková cena	549, 582	07x
Manka a škody na dlouhodobém hmotném majetku – zůstatková cena	549, 582	08x
Manka a škody na dlouhodobém majetku – vyřazení majetku	07x, 08x	01x, 02x
Manka a škody na dlouhodobém finančním majetku	569	06x
Přebytky, nově zjištěný dlouhodobý majetek	0xx	07x, 08x, 413, 648

kde:

účet 549-Manka a škody – provozní náklad

účet 582-Škody – mimořádný náklad

Účet 582-Škody se používá pouze při škodách ze zcela mimořádných příčin (živelní pohroma atd.), ve většině případů se tedy používá účet 549-Manka a škody.

Účetní jednotky mají povinnost ověřovat při inventarizaci nejen, zda skutečný stav odpovídá stavu účetnímu, ale také zda nejsou dány důvody k tvorbě opravných položek.

PŘÍKLAD				
Účtování inventarizačních rozdílů dlouhodobého majetku				
Předpokládáme zjištění následujících inventarizačních rozdílů u dlouhodobého majetku v účetní jednotce:				
1. přebytek u odpisovaného DHM 2. přebytek neodpisovaného DHM 3. manko u DNM 4. manko u neodpisovaného DHM 5. manko u nedokončeného DHM 6. manko u DFM				
Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Přebytek u odpisovaného DHM (oceněn reprodukční pořizovací cenou)	45 000	02x	08x
2.	Přebytek neodpisovaného DHM – pozemek (oceněn reprodukční pořizovací cenou)	20 000	031	413
3.	a) manko u DNM ve výši zůstatkové ceny	5 000	549	07x
	b) vyřazení DNM v pořizovací ceně	65 000	07x	01x
4.	Manko u neodpisovaného DHM (pozemek)	15 000	549	031
5.	Manko u nedokončeného DHM	3 000	549	042
6.	a) manko u DFM (dluhopisu drženého do splatnosti – zahájeno umořovací řízení	50 000	06x.1	06x
	b) umořovací řízení ukončeno obdržením náhradního dluhopisu	50 000	06x	06x.1
	c) umořovací řízení ukončeno neúspěšně	50 000	569	06x.1
Vysvětlivky: 06x.1 – analytický účet pro cenné papíry v umořovacím řízení				

Zásoby

KAPITOLA 1

Obecné principy zásob

Zásoby představují majetek, tj. aktiva podniku, mají charakter movitých věcí. Zásoby se řadí mezi oběžná aktiva, která mají být držena v podniku krátkodobě. Krátkým obdobím se přitom rozumí maximálně dvanáct měsíců. Zásoby vážou část kapitálu, ať vlastního nebo cizího. Výše podílu zásob na celkovém rozsahu majetku je závislá na druhu činností, kterými se podnikatelský subjekt zabývá (výrobní podnik x podnik poskytující pouze služby).

Podle § 9 VPU a přílohy č. 1 VPU se zásoby (**v rozvaze C.I. Zásoby**) skládají z těchto položek (dle označení v rozvaze):

- C.I.1. Materiál
- C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary
- C.I.3. Výrobky
- C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
- C.I.5. Zboží
- C.I.6. Poskytnuté zálohy na zásoby

Ve směrné účtové osnově jsou **v účtové třídě 1 – Zásoby** stanoveny tyto účtové skupiny:

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní výroby
- 13 – Zboží
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 – Opravné položky k zásobám

Účtování o zásobách je upraveno především v bodu 4. CUS 015. O zásobách se účtuje průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B.

Průběžný způsob účtování – způsob A

V průběhu účetního období se složky pořizovací ceny nakupovaných zásob účtují na vrub příslušného účtu pořízení zásob (např. 111, 131). Převzetí zásob na sklad se zaúčtuje na vrub účtu určeného ke sledování zásob a ve prospěch příslušného účtu pořízení zásob (např. MD 112/D 111 resp. MD 132/D 131). Spotřeba materiálu a prodej zboží se účtují na vrub příslušných nákladových účtů (např. MD 501/D 112, MD 504/D 132).

Periodický způsob účtování – způsob B

V průběhu účetního období se složky pořizovací ceny nakupovaných zásob účtují přímo do nákladů (např. 501, 504). Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy příslušných účtů zásob převedou na vrub příslušných nákladových účtů

(např. MD 501/D 112, MD 504/D 132), poté se skutečný stav zásob podle evidence o zásobách zaúčtuje na vrub příslušného účtu zásob souvztažně s příslušným nákladovým účtem (např. MD 112/D 501, MD 132/D 504).

Účetní jednotka může zaúčtovat zásoby způsobem A i způsobem B. Při účtování podle míst uskladnění (odpovědných osob) však může být uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů. I při používání způsobu B je nutné vést evidenci o zásobách (skladovou evidenci) tak, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob včetně ocenění i v průběhu účetního období. V rozvaze by tak při použití obou způsobů mělo dojít ke stejným údajům.

PŘÍKLAD						
Porovnání průběžného systému (způsob A) a periodického systému (způsob B) účtování o zásobách materiálu u účetní jednotky (neplátce DPH) v případě, kdy se cena pořízení rovná pořizovací ceně:						
Pol.	Označení účetního případu	Kč	Účtování způsobem A		Účtování způsobem B	
			MD	D	MD	D
1.	Počáteční stav materiálu	100 000	112	x	112	x
2.	Pořízení materiálu na fakturu	20 000	111	321	501	321
3.	Převod materiálu na sklad (jen při způsobu A)	20 000	112	111	x	x
4.	Spotřeba materiálu (jen při způsobu A)	50 000	501	112	x	x
Při inventuře k rozvahovému dni byl zjištěn konečný stav zásob materiálu ve výši 70 000.						
5.	Přeúčtování počátečního stavu zásob materiálu do nákladů (jen při způsobu B)	100 000	x	x	501	112
6.	Přeúčtování konečného stavu zásob materiálu z nákladů (jen při způsobu B)	70 000	x	x	112	501
7.	Konečný stav materiálu	70 000	112	x	112	x
Konečný stav účtu zásob materiálu na skladě (70 000 Kč) je stejný při účtování způsobem A i při účtování způsobem B. Současně je shodná i výše nákladů související se spotřebou materiálu (50 000 Kč).						

Pro vedení evidence zásob a účtování o zásobách je nutné mít sestaveny **vnitřní účetní směrnice**, které by měly obsahovat pravidla a postupy týkající se především následujících oblastí:

- oceňování zásob (mj. stanovení způsobu oceňování úbytků zásob – váženým aritmetickým průměrem či metodou FIFO),
- postupy účtování zásob (způsob A či způsob B),
- provádění inventarizace zásob,
- normy přirozených úbytků zásob,
- postup tvorby a čerpání OP k zásobám (tzn. k jakým zásobám OP tvořit, kdy, v jaké výši atd.).

Je vhodné mít ve vnitřní účetní směrnici vypracovaný způsob zahrnování **vedlejších nákladů** související s pořízením zásob do ocenění zásob, tzn. zda tyto náklady účtovat na zvláštní analytický účet zásob (112, resp. 132), který se na konci měsíce přepočítává a rozpouští poměrně do nákladů, či zda se bude používat jen jedna

analytika. Dále je vhodné stanovit organizační postup pro zahrnování vlastní přepravy do ceny zásob, tj. aktivaci vnitropodnikových služeb (vyčíslení vynaložených nákladů na tuto přepravu) atd.

Rovněž je třeba upravit postup **oceňování zásob vlastní výroby** (nedokončené výroby, polotovary, výrobků) a stanovit kalkulační vzorec oceňování, tj. které náklady budou vstupovat do oceňování. Neexistuje např. žádné jednoznačné řešení oceňování nedokončené výroby, účetní předpisy stanovují pouze rámcový prostor, záleží na charakteru dané výroby a vnitropodnikových postupech. Je tedy na účetní jednotce, jaké si ve vnitřní účetní směrnici stanoví postupy pro konkrétní případy tzn. jaké položky přímých nákladů bude zahrnovat do ocenění nedokončené výroby, zda tam zahrne i některé nepřímé náklady atd.

Důležitý je samozřejmě vhodně sestavený **účetový rozvrh**. Syntetické a analytické členění účtů v účetním rozvrhu se provádí tak, aby účetní jednotka byla schopna sestavit rozvahu v příslušném členění předepsaném VPU. Samozřejmě je možné provádět i další členění podle potřeb samotné účetní jednotky. Účty se tak mohou členit:

- podle jednotlivých druhů či skupin zásob,
- podle hmotně odpovědných osob,
- podle míst uložení zásob (kromě standardních míst uložení – skladů má být účtováno na samostatných analytických účtech o zásobách daných ke zpracování nebo skladování jiné účetní jednotce, či zapůjčených mimo účetní jednotku),
- potřeby finančního řízení (např. obrátkovost zásob),
- majetek daný do zástavy a majetek, kterým účetní jednotka ručí za své závazky, současně by měla být vzata v úvahu technologická a organizační specifika podniku.

Při účtování o zásobách mají svůj význam i **podrozvahové účty** (účetové skupiny 75 až 79). Sledují se zde (resp. měly by se zde sledovat) např. důležité skutečnosti, jejichž znalosti jsou podstatné pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejich ekonomických zdrojů, které lze využít. V oblasti zásob se tak na podrozvahových účtech účtuje (s uvedením druhu zásob a jejich ocenění) především o zásobách:

- předaných účetní jednotce ke zpracování nebo skladování,
- vypůjčených účetní jednotce,
- došlých účetní jednotce omylem,
- konsignačním zbožím atd.

V rámci naplňování zásady konzistence je třeba používat v jednotlivých účetních obdobích stejné účetní metody, pokud není významný důvod k jejich změně (změna právních předpisů, cesta k dosažení vyšší kvality věrného a poctivého obrazu o účetní jednotce).

KAPITOLA 2

Oceňování zásob

Pod pojmem **oceňování** rozumíme v účetnictví přiřazování peněžní hodnoty jednotlivým účetním položkám. K oceňování zásob dochází při procesu jejich pořízení, lze přitom rozlišovat oceňování zásob externě pořizovaných a oceňování zásob vlastní výroby.

Při procesu oceňování zásob musí být jasné:

- co se považuje za zásoby,
- jak vykazovat změny zásob,
- kdy vykazovat změny zásob,
- kterou oceňovací bázi (kterou cenu) využít.

Zásoby se oceňují zpravidla pořizovacími cenami, výjimkou jsou zásoby vytvořené vlastními činnostmi, které se oceňují vlastními náklady. V případě bezúplatného nabytí či v případě, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastními činnostmi nelze zjistit, se oceňuje reprodukční pořizovací cenou.

Pořizovací cena – cena, za kterou byly zásoby pořízeny a náklady s jejich pořízením související. Náklady, které jsou součástí ocenění zásob, jsou uvedeny v § 49 VPU.

Vlastní náklady – jde o přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost (materiál, mzdy, zakoupené služby), popř. i část nepřímých nákladů, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami (náklady režijní povahy).

Reprodukční pořizovací cena – cena, za kterou by byly zásoby pořízeny v době, kdy se o nich účtuje. Používá se u zásob pořízených bezplatně, nalezených (přebytky zásob), renovovaných náhradních dílů a nástrojů, odpadu a zbytkových produktů vrácených z výroby či jiné činnosti.

Oceňování zásob je upraveno také v CUS 015 – Zásoby (bod 3. Oceňování) a především v ustanovení § 49 VPU. Podle těchto ustanovení jsou **součástí pořizovací ceny zásob** též náklady související s jejich pořízením, zejména pak:

- přepravné (vyúčtované dodavatelem nebo provedené samotnou účetní jednotkou),
- provize,
- clo,
- pojistné.

Je zde přitom uvedeno slůvko „zejména“, tzn. kromě těchto uvedených položek do této skupiny nákladů mohou patřit i další zde nejmenované náklady související s pořízením zásob (poštovné, skladné v meziskladech atd.).

Náklady na úpravy skladovaného materiálu nebo zboží se považují za náklady související s pořízením zásob a zvyšují ocenění zásob. Nevyměřované dodávky se ocení podle uzavřené smlouvy, popřípadě jiných dokladů, které má účetní jednotka k dispozici.

Součástí pořizovací ceny zásob naopak nejsou zejména:

- úroky z úvěrů a zápůjček poskytnutých na jejich pořízení,
- kursové rozdíly,
- smluvní pokuty,
- úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů.

Vlastními náklady se rozumí buď skutečná výše nákladů nebo výše nákladů podle způsobu kalkulace výroby stanoveného účetní jednotkou. Výrobou se rozumí i jiná činnost, při které nevznikají hmotné produkty. Odchylně mohou účetní jednotky **oceňovat zásoby vlastní výroby**, jimiž jsou nedokončená výroba, polotovary a výrobky:

- a) ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem nedokončenou výrobu pouze přímými materiálovými náklady a výrobky nebo polotovary přímými materiálovými a mzdovými náklady,
- b) v hromadné a velkosériové výrobě pouze přímými náklady, jimiž jsou náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady,
- c) v malosériové a kusové nebo zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem přímými náklady, výrobní režii a v případě, že výrobní cyklus přesahuje dvanáct měsíců výjimečně i správní režii.

UPOZORNĚNÍ NA CHYBY

Zásoby nelze oceňovat pouze cenou pořízení, je třeba do pořizovací ceny zahrnout i náklady s pořízením související, tyto náklady související s pořízením zásob jsou totiž součástí pořizovací ceny. V nákladech účetních jednotek pak často bývají obsaženy náklady vynaložené na pořízení zásob, které ještě nebyly spotřebovány, tj. dopravné, poštovné, pojistné, clo při dovozu ze zahraničí atd. (zaúčtované chybně na účty 518, 538, 548). Rovněž se často neprovádí aktivace vnitropodnikových služeb souvisejících s pořizováním zásob.

UPOZORNĚNÍ NA CHYBY

Podle VPU nemohou být do pořizovací ceny zásob zahrnuty úroky spojené s náklady na zdroje pořízení zásob (úroky z úvěrů či zápůjček), kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení.

Nutno podotknout, že částky účtované na skladových účtech a posléze do nákladů se liší u plátců DPH a neplátců DPH. U plátců DPH uplatňujících odpočet DPH na vstupu vstupují na skladové účty a do nákladů pouze částky bez této daně (DPH na vstupu je při pořízení zásob účtována na stranu MD příslušného účtu v účtové skupině 34 – Zúčtování daní a dotací), zatímco pro neplátce DPH je DPH součástí pořizovací ceny zásob.

PŘÍKLAD				
Porovnání účtování zásob u plátců a neplátců DPH (způsob A)				
Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
neplátce DPH nakupuje zboží od plátce DPH a prodává je				
1.	Pořízení zboží, kdy pořizovací cena = cena pořízení (smluvní cena včetně DPH)	1 210	132	321
2.	Úhrada závazku vůči dodavateli	1 210	321	221
3.	Vyskladnění prodávaného zboží	1 210	504	132
4.	Prodejní cena zboží prodávaného na fakturu	1 452	311	604
5.	Úhrada odběratelské faktury	1 452	221	311
plátce DPH nakupuje zboží od plátce DPH a prodává je				
1.	Pořízení zboží, kdy pořizovací cena = cena pořízení	1 210		321
	a) z toho smluvní cena	1 000	132	
	b) z toho DPH 21 %	210	343	
2.	Úhrada závazku vůči dodavateli	1 210	321	221