

meritum

ÚČETNICTVÍ PODNIKATELŮ

2015

12. vydání

Průběžná aktualizace na
www.wolterskluwer.cz/obchod



Wolters Kluwer



meritum

ÚČETNICTVÍ PODNIKATELŮ

2015

12. vydání

Výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2015



Wolters Kluwer

Vzor citace: *Meritum Účetnictví podnikatelů 2015.*
Praha : Wolters Kluwer, 2015, s. 544

Odpovědná redaktorka: Zlata Švédová

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 Náhlovská, Ph.D.	díly 5, 6, 7
Ing. Ivana Pilařová	díly 1, 11, 12, 19, 20
Ing. Yvetta 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 2015. 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., 2015

ISBN 978-80-7478-689-1 (kroužková)
ISBN 978-80-7478-690-7 (pdf)
12. vydání
Sazba Grafima, www.grafima.cz
Tisk **SERIFA**®, s. r. o., Jinonická 80, Praha 5

Obsah

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	14
KAPITOLA 3	Změny a novinky NOZ	15
	3.1 Věc	17
	3.2 Správa cizího majetku	21
	3.3 Závazkové právo	21
	3.4 Přechod smluv na NOZ	23

Díl 3	Dlouhodobý majetek	
KAPITOLA 1	Obecné vymezení dlouhodobého majetku	25
	1.1 Vnitřní účetní směrnice	26
	1.2 Účtový rozvrh	27
KAPITOLA 2	Oceňování dlouhodobého majetku	28
	2.1 Oceňování při pořízení	28
	2.2 Odpisy	32
	2.3 Opravné položky	33
	2.4 Rezervy	35
KAPITOLA 3	Účtování o dlouhodobém majetku	35
KAPITOLA 4	Dlouhodobý nehmotný majetek	41
KAPITOLA 5	Dlouhodobý hmotný majetek	44
	5.1 Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	44
	5.2 Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	49
KAPITOLA 6	Technické zhodnocení dlouhodobého majetku	52
KAPITOLA 7	Dlouhodobý finanční majetek	54
KAPITOLA 8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek	57
KAPITOLA 9	Inventarizace dlouhodobého majetku	59

DÍL 4	Zásoby	
KAPITOLA 1	Obecné principy zásob	61
KAPITOLA 2	Oceňování zásob	63
KAPITOLA 3	Opravné položky	68
KAPITOLA 4	Materiál	71
KAPITOLA 5	Zásoby vlastní výroby	76
KAPITOLA 6	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	79
KAPITOLA 7	Zboží	80
KAPITOLA 8	Poskytnuté zálohy na zásoby	83
KAPITOLA 9	Inventarizace zásob	85
DÍL 5	Pokladna	
KAPITOLA 1	Obecné principy pokladny	89
KAPITOLA 2	Peníze	89
KAPITOLA 3	Ceniny	91
KAPITOLA 4	Peníze na cestě	93
DÍL 6	Účetní operace ve vztahu k bance	
KAPITOLA 1	Obecné principy účetních operací ve vztahu k bance	95
KAPITOLA 2	Účty v bankách	95
KAPITOLA 3	Úvěry	96
DÍL 7	Účetní operace vyjádřené v cizí měně	
KAPITOLA 1	Obecné principy účetních operací v cizí měně	99
KAPITOLA 2	Pokladní a bankovní operace	100
KAPITOLA 3	Kursově rozdíly	101
DÍL 8	Pohledávky	
KAPITOLA 1	Obecné principy pohledávek	105
KAPITOLA 2	Pohledávky z obchodního styku	109
	2.1 Pohledávky za odběrateli	109
	2.2 Poskytnuté provozní zálohy	112
	2.3 Pohledávky z titulu reklamací	113
KAPITOLA 3	Pohledávky za společníky	114
	3.1 Pohledávky za společníky obchodní korporace	114
	3.2 Pohledávky za společníky sdruženými ve společnosti	116
KAPITOLA 4	Ostatní pohledávky	116
KAPITOLA 5	Rizikové a nedobytné pohledávky	117
	5.1 Metoda přímého odpisu	117
	5.2 Metoda odhadu	117
	5.3 Opravné položky tvořené v souladu se ZoR	118
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 a závdavky	125
KAPITOLA 3	Závazky vůči zaměstnancům	127

KAPITOLA 4	Závazky vůči státu	130
KAPITOLA 5	Závazky ke společníkům	131
	5.1 Závazky ke společníkům obchodní korporace	131
	5.2 Závazky ke společníkům sdruženým ve společnosti	134
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	Kursově 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	164
KAPITOLA 3	Komplexní náklady příštích období	168
KAPITOLA 4	Výdaje příštích období	170
KAPITOLA 5	Výnosy příštích období	172
KAPITOLA 6	Příjmy příštích období	174
KAPITOLA 7	Dohadné položky aktivní	175
KAPITOLA 8	Dohadné položky pasivní	177
	8.1 Dohadné položky v cizí měně	180
KAPITOLA 9	Následné opravy chybného účtování nákladů a výnosů	181
KAPITOLA 10	Interpretace NÚR I-29 – oprava účetních chyb a změna účetních odhadů	184

DÍL 13	Cenné papíry, podíly a deriváty	
KAPITOLA 1	Obecné principy cenných papírů, podílů a derivátů	187
KAPITOLA 2	Akcie a podíly	189
KAPITOLA 3	Dluhopisy	194
KAPITOLA 4	Směnky	198

KAPITOLA 5	Deriváty	201
	5.1 Pevné termínované operace	202
	5.1.1 Forwardy	202
	5.1.2 Swapy	205
	5.2 Opční kontrakty	205
	5.3 Zajišťovací účetnictví	209
KAPITOLA 6	IFRS a cenné papíry	212

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

KAPITOLA 1	Mzdy	219
	1.1 Mzda z pohledu zdanitelného příjmu zaměstnance	220
	1.2 Odvody z mezd	222
	1.2.1 Odvody z mezd – daně	222
	1.2.2 Odvody z mezd – zdravotní a sociální pojištění a důchodové spoření	225
	1.3 Výpočet a účtování mzdy	227
	1.4 Mzdová dokumentace zaměstnavatele	231
	1.5 Náhrada mzdy při dočasné pracovní neschopnosti či karanténě	232
	1.6 Pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu či nemoci z povolání („úrazové“ pojištění)	233
KAPITOLA 2	Pracovní cesty	235
	2.1 Úkony před vysláním zaměstnance na pracovní cestu	235
	2.1.1 Způsob dopravy	237
	2.1.2 Předpokládaná doba pracovní cesty	238
	2.1.3 Zálohy na ostatní výdaje	239
	2.1.4 Sazby stravného	239
	2.1.5 Ostatní ujednání	241
	2.2 Povinnosti zaměstnance při průběhu pracovní cesty	241
	2.3 Vyúčtování nároku na cestovní náhradu po návratu	243

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

KAPITOLA 1	Daně	247
	1.1 Obecné principy daní	247
	1.2 Daň z příjmů	248
	1.2.1 Daň z příjmů splatná	248
	1.2.2 Daň z příjmů odložená	252
	1.2.3 Ostatní přímé daně	253
	1.3 Daň z nemovitých věcí	255
	1.4 Daň silniční	258
	1.5 Daň z nabytí nemovitých věcí	260
	1.6 Daň z přidané hodnoty	263
	1.7 Spotřební daně	278
	1.8 Energetické daně	279
KAPITOLA 2	Dotace	280

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

KAPITOLA 1	Obecné principy leasingu	283
KAPITOLA 2	Druhy leasingu a jejich srovnání	283
	2.1 Operativní leasing	284

	2.2 Finanční leasing	284
	2.3 Zpětný leasing	286
	2.4 Výhody a nevýhody finančního leasingu	287
KAPITOLA 3	Leasingová smlouva	288
	3.1 Leasingová smlouva a její náležitosti	288
	3.2 Předčasné ukončení leasingové smlouvy	290
KAPITOLA 4	Daňová problematika leasingu	291
	4.1 Leasing a daň z příjmů	291
	4.2 Leasing a DPH	296
KAPITOLA 5	Účetní problematika leasingu	297

DÍL 17	Základní kapitál, fondy	
KAPITOLA 1	Obecné principy základního kapitálu a fondů	305
KAPITOLA 2	Právní formy podnikání	306
	2.1 Akciová společnost	307
	2.2 Společnost s ručením omezeným	308
	2.3 Veřejná obchodní společnost	308
	2.4 Komanditní společnost	309
	2.5 Družstvo	310
	2.6 Další formy obchodních společností v souvislosti se členstvím v EU	311
KAPITOLA 3	Základní kapitál a jeho změny	311
	3.1 Úpis a splácení kapitálu	311
	3.2 Zvýšení kapitálu v různých formách účetní jednotky	313
	3.3 Snížení základního kapitálu v různých formách účetní jednotky	318
KAPITOLA 4	Kapitálové fondy	321
	4.1 Ážio	321
	4.2 Ostatní kapitálové fondy	323
	4.3 Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	324
	4.4 Oceňovací rozdíly při přeměnách obchodních korporací	325
	4.5 Rozdíly z přeměn obchodních korporací	326
	4.6 Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	326
KAPITOLA 5	Fondy ze zisku, převedené výsledky hospodaření	326
	5.1 Fondy ze zisku	327
	5.2 Výsledky hospodaření minulých let	328
KAPITOLA 6	Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	329
KAPITOLA 7	Časté chyby při účtování o základním kapitálu a fondech	332

DÍL 18	Rezervy	
KAPITOLA 1	Obecné principy rezerv	333
KAPITOLA 2	Účtování o rezervách, zachycení rezerv ve výkazech	335
KAPITOLA 3	Rezervy podle zvláštních právních předpisů (zákonné rezervy)	336
	3.1 Rezerva na opravy hmotného majetku	338
	3.2 Bankovní rezervy	341
	3.3 Rezervy v pojišťovnictví	342
	3.4 Rezerva na pěstební činnost	342
	3.5 Ostatní rezervy tvořené na základě ZoR	343

KAPITOLA 4	Rezervy tvořené na základě účetních předpisů (účetní rezervy)	344
	4.1 Rezerva na rizika a ztráty	345
	4.2 Rezerva na daň z příjmů	346
	4.3 Rezerva na důchody a podobné závazky	347
	4.4 Rezerva na restrukturalizaci	347
	4.5 Ostatní rezervy neuvedené v zákoně o účetnictví	348
KAPITOLA 5	Časté chyby při tvorbě a účtování rezerv	349
DÍL 19	Odložená daňová povinnost	
KAPITOLA 1	Obecné principy odložené daňové povinnosti	351
KAPITOLA 2	Výpočet odložené daně	352
KAPITOLA 3	Interpretace Národní účetní rady českých účetních předpisů	359
DÍL 20	Účetní odpisy	
KAPITOLA 1	Účetní odpisy majetku	365
	1.1 Obecná ustanovení účetních odpisů	365
	1.2 Účetní jednotky a odpisované předměty	366
	1.3 Průběh odpisování	374
	1.4 Účtování odpisů	381
KAPITOLA 2	Odpisy pohledávek	381
DÍL 21	Tržby	
KAPITOLA 1	Obecné principy tržeb	385
KAPITOLA 2	Tržby za vlastní výrobky	387
KAPITOLA 3	Tržby z prodeje služeb	388
KAPITOLA 4	Tržby za zboží	390
	4.1 Prodej zboží s přijatou zálohou	391
	4.2 Prodej zboží do jiného členského státu EU	392
	4.3 Reklamáce zboží	392
	4.4 Skonta a bonusy	396
	4.5 Ostatní druhy tržeb	400
DÍL 22	Náklady	
KAPITOLA 1	Obecné principy nákladů	405
KAPITOLA 2	Náklady v účetnictví	406
	2.1 Zachycení nákladů ve výkazech	406
	2.2 Vnitřní účetní směrnice, účtový rozvrh	407
	2.3 Základní postupy při účtování nákladů	408
KAPITOLA 3	Základní účetní zásady týkající se nákladů	409
KAPITOLA 4	Náklady v provozní oblasti	414
KAPITOLA 5	Náklady ve finanční oblasti	420
KAPITOLA 6	Mimořádné náklady	422
KAPITOLA 7	Daňové a nedaňové náklady, daň z příjmů	426
	7.1 Daňové a nedaňové náklady	426
	7.2 Náklady na daň z příjmů – splatná a odložená daň	426
KAPITOLA 8	Časté chyby při účtování nákladů	428

DÍL 23	Výnosy	
KAPITOLA 1	Obecné principy výnosů	433
KAPITOLA 2	Účtová skupina 60 – Výnosy za vlastní výkony a zboží ..	437
KAPITOLA 3	Účtová skupina 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti ..	438
KAPITOLA 4	Účtová skupina 62 – Aktivace	444
KAPITOLA 5	Účtová skupina 64 – Jiné provozní výnosy	448
KAPITOLA 6	Účtová skupina 66 – Finanční výnosy	454
KAPITOLA 7	Účtová skupina 68 – Mimořádné výnosy	462
KAPITOLA 8	Účtová skupina 69 – Převodové účty	462

DÍL 24	Účetní závěrka	
KAPITOLA 1	Obecná ustanovení účetní závěrky	463
KAPITOLA 2	Účetní závěrka	463
	2.1 Řádná účetní závěrka	464
	2.2 Mimořádná účetní závěrka	464
	2.3 Mezitímní účetní závěrka	465
	2.4 Povinný obsah účetní závěrky	465
KAPITOLA 3	Inventarizace	465
	3.1 Druhy inventur	466
	3.2 Provádění inventarizace jednotlivých položek rozvahy a práce na účetní závěrce	467
	3.2.1 Dlouhodobý majetek	467
	3.2.2 Zásoby	469
	3.2.3 Pohledávky	469
	3.2.4 Finanční majetek	470
	3.2.5 Dluhy, úvěry	470
	3.2.6 Rezervy	471
	3.2.7 Ostatní aktiva a pasiva	471
	3.2.8 Náklady a výnosy	471
KAPITOLA 4	Uzavření účetních knih	472
KAPITOLA 5	Výkazy, příloha a přehledy	473
	5.1 Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty	473
	5.2 Příloha k účetní závěrce	473
	5.3 Přehled o peněžních tocích (cash-flow)	474
	5.4 Přehled o změnách vlastního kapitálu	476
	5.5 Výroční zpráva	477
KAPITOLA 6	Účetní závěrka a mezinárodní účetní standardy účetního výkaznictví (IFRS)	484
	6.1 IAS 1 – Presentace účetní závěrky	485
	6.1.1 Výkaz o finanční situaci	486
	6.1.2 Výkaz o finanční výkonnosti	488
	6.1.3 Výkaz o úplném výsledku	489
	6.1.4 Výkaz změn vlastního kapitálu	490
	6.1.5 Výkaz peněžních toků	491
	6.1.6 Komentář	492
	6.2 Rozdíly v oceňování dle českých předpisů a dle IFRS ..	492
	6.2.1 Nehmotný majetek	493
	6.2.2 Hmotný majetek	493
	6.2.3 Zásoby	494
	6.2.4 Finanční nástroje	494
	6.2.5 Rezervy	495

KAPITOLA 7	Ověření účetní závěrky auditorem	496
	7.1 Obecné principy ověření účetní závěrky auditorem	496
	7.2 Testování rozvahových a výsledkových položek	497
	7.3 Zpráva auditora	499
KAPITOLA 8	Rozbor hospodaření účetní jednotky	503
	8.1 Horizontální a vertikální analýza	504
	8.2 Poměrové ukazatele	504
	8.2.1 Ukazatele rentability	505
	8.2.2 Ukazatele likvidity	505
	8.2.3 Ukazatele aktivity	506
	8.2.4 Ukazatele zadluženosti	507
	8.2.5 Využití českých účetních výkazů pro potřeby finanční analýzy	507
	8.3 Ekonomická přidaná hodnota	508
	Věcný rejstřík	513

Účetnictví podnikatelů 2015

meritum Účetnictví podnikatelů 2015 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 2015.

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 2015. 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 2015 poskytne řešení vašich každodenních problémů. Uvítáme 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.
ZDNNV	Zákonné 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.
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.
ZPOSD	Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev	Zákon č. 125/2008 Sb.

Zkratka	Název předpisu	Číslo předpisu
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.

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
PL	podílový list
pol.	položka
PS	počáteční stav

PŘEHLED ZKRATEK

Zkratka	Pojem
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

DÍL 1

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, 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,

§ 1 odst. 2 ZÚ

1000

§ 20 NOZ

1010

1020

1030

- 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.

1080**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 obhospodařované 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.

1085

§ 1 odst. 3
a 4 ZÚ

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.

§ 3 ZÚ

1090

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.

§ 3 odst. 5 ZÚ

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.

1100

§ 3 odst. 6 ZÚ

KAPITOLA 2

Vedení účetnictví a zahajovací rozvaha

2.1 Základní předpoklady a povinnosti pro vedení účetnictví

Základními předpoklady pro vedení účetnictví je:

§ 3 odst. 1 ZÚ

- **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 pasiv,
- 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.

1110

1120

§ 7 odst. 2 ZÚ

1130

1140

§ 2 ZÚ

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.

§ 8 ZÚ

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;

§ 4 odst. 12
a 13 ZÚ

§ 7 odst. 6 ZÚ

- zákaz vzájemného zúčtování – tento zákaz platí obecně, výjimky stanoví § 58 VPU.

1150

§ 5 a 4a ZÚ

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 odpovědností za vedení účetnictví.

2.2 Rozsah vedení účetnictví

§ 9 ZÚ

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:

1160

- 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

§ 13a ZÚ

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.

§ 19a ZÚ

1165

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.

§ 19a ZÚ

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

1190
§ 17 ZÚ

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.

1200

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

§ 6 odst. 1
a 2 ZÚ

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.

1210
§ 4 odst. 10
a § 33 odst. 1
ZÚ

1220

1230

1240

1250
§ 33a ZÚ

1260
§ 33a odst. 5 ZÚ

1270

§ 11 odst. 1 ZÚ

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:

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

§ 33a odst. 4 ZÚ

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.

1280

§ 13 a 16 ZÚ

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

1285

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:

- a) 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
- b) 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, část druhá, hlava II. VPU
- uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce, část druhá, hlava III. VPU
- uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce, § 39 VPU
- uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu, hlava V. VPU
- směrnou účtovou osnovu, Příloha 4 VPU
- 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 zahařovací rozvahy a úpravy při přeshraniční přeměně, vkladu nebo prodeji podniku, § 47 až 61a VPU
- metody přechodu z jednoduchého účetnictví nebo daňové evidence na účetnictví, § 61b VPU
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky, metody konsolidace účetní závěrky, postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku. § 62 až 67 VPU

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

1290

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 31 Interpretací. Důležitou skutečností je, že Interpretace NÚR nikdy neřeší problematiku daní.

DÍL 2

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., 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.

Již 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, přinesla. Další z novinek jsou změny věcné, které, jak ostatně jedno-
roční účinnost zákoníku již stihla ukázat, mají dopad do praxe závažnější než terminologie. Připomeňme, že NOZ spolu se ZOK nabyly účinnosti dnem 1. ledna 2014. V současné době se dokonce připravuje novela předpisu, která by měla reagovat na nejzásadnější chyby a nejasnosti, které již praxe stačila odhalit.

1300

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 zdoluhavý postup, když bylo třeba upravit i dosavadní právní předpisy (včetně těch účetních a daňových) 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 hmotné právní, tak i procesně-právní úpravu zápisů do veřejných rejstřiků. Zákon upravuje obchodní rejstřík, rejstřík nadací, nadačních fondů, spolků (dnešních občanských sdružení) a ústavů. V zákoně jsou obsažena 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.

POZNÁMKA

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 zákon 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 roku 2013 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 poměrně výrazně prodlouží doba, ve které katastr skutečnosti zapisuje), nově je upraven zápis nového „druhu“ nemovité věci, kterou je právo stavby a další. Pozornost je třeba věnovat také nové katastrální vyhlášce, která rozpracovává podrobnosti týkající se zápisů a ostatních důležitých procesů týkajících se katastrálního práva. Jedná se o vyhlášku č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí.

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 byl NOZ zrušen starý občanský zákoník (zákon č. 40/1964 Sb., „OZ“), byť to neznamená, že se podle něj nebudou ještě nějaké právní 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 definice pojmu podnikatel, obchodní závod, cenný papír, dochází také ke sjednocení závazkového (zejména smluvního) práva. Nadále tedy není 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 OBZ, 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, která nově definuje jednotku, stanovuje také nová pravidla pro vznik společenství vlastníků jednotek apod.;
- 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 již déle než rok 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.“* Spolky se ze starých občanských sdružení staly automaticky, je ale nutné, aby do tří let od nabytí účinnosti NOZ upravily svá zakladatelská právní jednání (typicky stanovy) tak, aby byly v souladu s novou právní úpravou (§ 3041 odst. 2 NOZ). Do dvou let, tedy do konce roku 2016 (respektive k 1. 1. 2017), musí být dán do souladu název právnické osoby (§ 3042 NOZ), v případě spolků to znamená umístit slovo „spolek“, „zapsaný spolek“ nebo zkratku „z.s.“ do názvu (tato povinnost podle § 3042 NOZ neplatí, *„jsou-li pro to důležité důvody, zejména užívala-li právnická osoba svůj název dlouhodobě a je-li pro ni tak příznačný, že jeho zaměnitelnost nebo klamavost nelze rozumně předpokládat“*);
- 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 oblasti obchodního práva. Pokud se jedná o **systematiku NOZ**, je tento dělen do pěti částí:

1310

§ 1–654 NOZ

- **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.

§ 655–975 NOZ

- **Rodinné právo**. Úprava rodinného práva byla do konce roku 2013 provedena zákonem o rodině, nově je s určitými změnami obsažena v NOZ.

§ 976–1720 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.

§ 1721–3014 NOZ

- **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.

§ 3015–3081 NOZ

- **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 neskončil jejich právní život. Naopak, tyto právní předpisy jsou a 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, neznamena 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 (např. přidat k pojmu „záloha“ také nový pojem „závdavek“).

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. Některé nové instituty musely být do účetních i daňových předpisů přidány – jedná se zejména o poněkud kontroverzní svěřenské fondy (§ 1448–1474 NOZ).

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 – Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch), který na našem území v některých svých částech platil až do roku 1950, kdy byl nahrazen tzv. středním občanským zákoníkem (zákon č. 141/1950 Sb.); 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 zavedl 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.

1320
§ 1721 NOZ

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.*“

1325

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).

1330
§ 502 NOZ

Závod (obchodní závod) je definován jako organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Pojem 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.

§ 2716 a násl.
NOZ

1340

NOZ hovoří o společnosti jako o zvláštním smluvním typu, jehož jádrem je sdružení několika osob jako společníků za společným účelem činnosti, nebo věci. Pojem **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).

1350

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.

1355
1360
§ 15 NOZ

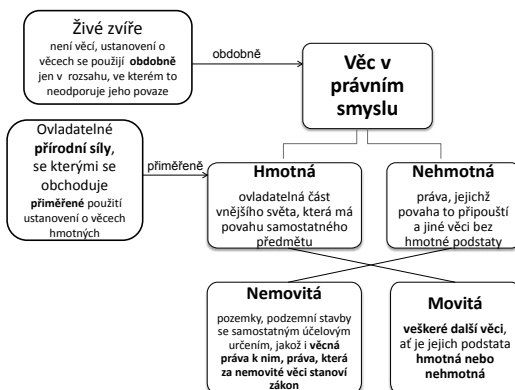
3.1 Věc

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). Věcí je proto ve smyslu NOZ jakékoliv aktivum.

1370
§ 489 NOZ

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). Je výslovně stanoveno, že živé zvíře není věcí, ale přiměřeně se na něj užijí pravidla pro věci, obdobně je to i u ovladatelných přírodních sil, se kterými se obchoduje, na které se užijí ustanovení pro věci hmotné. Přehledné dělení je uvedeno v následujícím diagramu:



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.

1380

§ 504 NOZ

Obchodní tajemství je charakterizováno jako konkurenčně významné, určitelné, ocenitelné a v příslušných obchodních kruzích běžně nedostupné skutečnosti, které souvisejí se závodem a jejichž vlastník zajišťuje 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.

1390

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).

§ 506 NOZ

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 roku 2013 ve vlastnictví jiného subjektu než vlastníka pozemku, se automaticky nestaly s účinností NOZ součástí pozemku. Taková stavba je nadále samostatnou nemovitou věcí.

§ 3055 a 3056
NOZ

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. Pěstítkové 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 roku 2013) 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.

1400§ 1240–1246
NOZ

Právo stavby se zpravidla zřídí smlouvou uzavřenou mezi vlastníkem pozemku a stavitelem. 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.

§ 1242 NOZ

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 součást 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.

§ 1244 NOZ

Může být zřízeno jen jako dočasné, s maximální délkou trvání 99 let (je možné délku trvání prodloužit). Délka trvání práva stavby se zapíše 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.“

§ 7 odst. 2
písm. b) VPU

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.

§ 506 NOZ

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.*“

1410

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 nutné 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 vlastníkovi oddělené a nezávislé vlastnictví, které má za úkol obhospodařovat osoba, kterou je svěřenský správce.

1420
§ 1400 NOZ

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.

1430

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 věci 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 (byť sám o sobě nemá právní osobnost), za fond jedná svěřenský správce, který pak odpovídá za řádné vedení účetnictví.

1440

§ 4a ZÚ

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 daňové povinnosti.

3.3 Závazkové právo

Nová právní úprava s sebou přinesla 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.

1450

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

1460
§ 1808 NOZ

1470

§ 1949 NOZ

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 nájemné 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.

1480

§ 2189–2192 NOZ

Výprosa – znamená specifický typ půjčky, u které není sjednána doba, na kterou je věc vypůjčena. Půjčitel tak může kdykoliv chtít po výprosníkoví 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.

1490

§ 2332–2357 NOZ

Pacht – tímto pojmem rozumí NOZ specifický typ nájmu. Zatímco charakterem nájmu je úplatné 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 uvedené 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.

1500
§ 2390 NOZ

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 nájem 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.

1510
§ 3074 NOZ

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.).

1520

Pro účetní praxi je ale velmi důležité reagovat na případnou změnu smlouvy, respektive na její podřízení nové právní úpravě. Změna smlouvy s sebou totiž může přinést také změnu v délce **promlčecí lhůty** (OZ znal obecnou základní délku promlčení 3 roky, OBZ 4 roky, NOZ tuto dobu sjednotil na roky 3 – viz § 629 NOZ, v případě práv zapsaných ve veřejném seznamu jde o lhůtu 10 let stejně jako ve starém právu). Jako účetní, který vede svému klientovi účetnictví, je proto nutné být obezřetný a od klienta si vyžádat všechny změny stávajících smluv, jelikož u některých mohlo dojít ke změně promlčení.

1530

Co se promlčení týče, je nutné upozornit ještě na jednu novinku, kterou je možnost sjednat kratší či delší promlčecí lhůtu, nejméně však 1 rok, nejvýše 15 let (§ 630 NOZ). Stejně tak jako znal speciální délky promlčecích lhůt OZ i OBZ, také nová právní úprava odlišuje speciální trvání lhůt v některých případech (uznání dluhu, pojistné plnění, vydání bezdůvodného obohacení atd.).

I po roce účinnosti nového práva je proto na místě veliká ostražitost.

DÍL 3

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.

2000

2005

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 činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků“.

2010

§ 6 odst. 1 VPU

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

2015

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).

2020

§ 28 odst. 6
ZÚ

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 oprav a zůstatkové ceny majetku během doby jeho odpisování.

§ 56 odst. 3
VPU

2025

bod 6.3.
CUS 013

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 právem anebo na jehož pořízení byla poskytnuta dotace, se uvede vlastník majetku, zástavní věřitel, účastník věcného práva, 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 **úctový 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.

2030

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

2035
CUS 001

- 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 právem, 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:

bod 6 CUS 013

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

Analytické účty se vedou odděleně také za:

- vypůjčený dlouhodobý hmotný majetek, jehož vlastnictví zajištěním dluhu převodem práva přešlo na půjčitele, avšak tento majetek na základě smlouvy o vypůjčce po dobu zajištění dluhu odpisuje vypůjčitel,
- dlouhodobý majetek propachtovaný podle § 2349 a násl. NOZ (Pacht závodu), pokud se tak propachtovatel s pachtýřem ve smlouvě dohodli.

Na **podrozvahových účtech** (úctové 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:

2040
bod 2.3.2.
CUS 001
bod 6.7.
CUS 013

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

KAPITOLA 2

Oceňování dlouhodobého majetku

2050

§ 26 odst. 3
ZÚ

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.

2060

§ 25 ZÚ

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se oceňuje pořizovací cenou, s výjimkou majetku vytvořeného vlastní činností, který se oceňuje **vlastními ná-
klady**. Finanční majetek se oceňuje zpravidla rovněž **pořizovací cenou**. V pří-
padě bezúplatného nabytí či v případě, kdy vlastní náklady na vytvoření majetku
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 a závdavků 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 úplatu, 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.

2065

§ 47, 48 VPU

2070

2075

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 výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,

2080

§ 47 odst. 1
VPU

- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení stavenišť, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořízování 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.

Je zde přitom uvedeno slůvko „**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 pořízovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- náklady na biologickou rekultivaci,
- náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořízovaného dlouhodobého majetku do užívání,
- v případě pozemku vykazovaného v položce „B.II.1. Pozemky“ náklady spojené s pořízením dlouhodobého hmotného majetku 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).

V případě práva stavby není součástí jeho ocenění stavba vyhovující právu stavby. Je-li při nabytí práva stavby oceněného jednou částkou jeho součástí stavba vyhovující právu stavby zřízená jinou účetní jednotkou nebo osobou, rozdělení ocenění práva stavby na část odpovídající stavbě a právu stavby se provede při respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení obou částí práva stavby.

§ 47 odst. 2
VPU

§ 47 odst. 3
VPU

2090
§ 48 VPU

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 plátcem DPH.

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
1.	Přijetí 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) zbývající třetina úroku vztahující se k DFM *	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

2095

§ 47 odst. 1
písm. b) VPU
§ 48 VPU

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.

§ 47 odst. 2 a)
VPU

UPOZORNĚNÍ NA CHYBY

Ocenění jednotlivých položek DNM a DHM je nutné snížit 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

2100

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.

2105

§ 28 ZÚ, § 56
VPU a CUS 013

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).

2110

§ 26 až 33 ZDP

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 zaúčtovány 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 opravěk 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 snižuje o vyřazené části, přičemž se má za to, že míra odepsanosti je u všech částí souboru hmotných movitých věcí stejná.*

2125
bod 3. CUS 013

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.

2140
§ 55 VPU
CUS 005

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, sníží se i výsledek hospodaření. Jde přitom o **daňové 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 oprávky). 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.

2142 **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*.

2144 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 prominulo.

Pol.	Označení účetního případu	Kč	MD	D
	Běžné účetní období			
1.	a) pořizovací cena DHM b) oprávky 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 uskutečnou platcem 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.

2150**2155**§ 7 ZoR
§ 24 ZDP

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.

2160

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:

příloha č. 4 VPU

01 – *Dlouhodobý nehmotný majetek*02 – *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný*03 – *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořízený 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*

a účtová skupina pro opravné položky k dlouhodobému majetku:

09 – Opravné položky k dlouhodobému 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. Tento drobný majetek se pak eviduje pouze mimoúčetně.

2170 Z hlediska **úctování 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.

2175 **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 několika účetních obdobích 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 (závdavku) 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 neznamená, 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 majetkové evidence	360 000	082	022

2190

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
1. rok = rok pořízení				
1.	Pořízení pozemku vkladem spolčníka (vyrovnání pohledávky vůči spolčníkovi)	1 000 000	031	353
n-tý rok = rok prodeje				
2.	Prodej pozemku ve smluvní ceně	1 300 000	378	641
3.	Vyřazení pozemku z účetní evidence	1 000 000	541	031

2195

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.	PZ: 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.	PZ: 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

bod 5.4.3. CUS
013