

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Dlouhodobý majetek v účetnictví podniku

Klára Billá

**Bakalářská práce
2016**

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Klára Billá**
Osobní číslo: **E13657**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**
Název tématu: **Dlouhodobý majetek v účetnictví podniku**
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cílem práce bude na základě současné právní úpravy analyzovat účtování dlouhodobého majetku a tvorbu vnitropodnikových účetních směrnic v této oblasti. Problematiku aplikovat ve vybraném podniku a navrhnout doporučení ke zlepšení situace.

Osnova:

- Vymezení základních pojmů.
- Analýza současné právní úpravy v účtování dlouhodobého majetku a tvorby vnitropodnikových směrnic.
- Aplikace problematiky v konkrétní společnosti.
- Formulace závěrů a doporučení.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: cca 35 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

CHALUPA, R., KADLEC, J., PILÁTOVÁ, J. Abeceda účetnictví pro podnikatele . 13. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 416 s. ISBN 978-80-7263-933-5.


JINDROVÁ, B., PROCHÁZKOVÁ, D., STRAKOŠOVÁ, P. Účetní souvztažnosti: v kostce. Praha 6: Verlag Dashöfer, 2015. 276 s. ISBN 978-80-87963-08-1.

PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn.16. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 344 s. ISBN 978-80-7263-932-8.

SKÁLOVÁ, J. a kol. Podvojně účetnictví. Praha: Grada, 2015. 192 s. ISBN 978-80-247-5418-5.

Zákon č. 563/1991 Sb. ze dne 12.prosince 1991, o účetnictví, v aktuálním znění. In: Sbírka zákonů. 31. 12. 1991, částka 107.

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. František Sejkora, Ph.D. 
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: 29. září 2015

Termín odevzdání bakalářské práce: 29. dubna 2016



doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
děkanka

L.S.



doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 29. září 2015

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 29. 4. 2016

Klára Billá

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce Ing. Františku Sejkorovi Ph.D. za jeho odbornou pomoc a cenné rady, které mi pomohly při zpracování bakalářské práce. Dále bych ráda poděkovala firmě ČSAP, s.r.o., jmenovitě Jaromíru Jandákovi, za mnoho cenných rad, poskytnutých informací a materiálů pro zpracování praktické části mé bakalářské práce.

ANOTACE

Tato bakalářská práce se zabývá účtováním dlouhodobého majetku a tvorbou vnitropodnikových směrnic na základě současné právní úpravy. Teoretická část vymezuje základní pojmy související s dlouhodobým majetkem. Popisuje způsoby účtování dlouhodobého majetku tak, jak to nařizují České účetní standardy pro podnikatele a zabývá se charakteristikou vnitropodnikových směrnic včetně jejich zásad a náležitostí. V praktické části dochází k aplikaci problematiky ve společnosti ČSAP s.r.o. V závěru práce jsou formulována doporučení na zlepšení situace.

KLÍČOVÁ SLOVA

Dlouhodobý majetek, vnitropodnikové směrnice, účtování, legislativa

TITLE

Fixed assets in the company's accounting

ANNOTATION

This bachelor thesis deals with the accounting of fixed assets and creation of the interdepartmental guidelines on the basis of current legislation. The theoretical part defines the basic concepts related to this topic. It describes the methods of accounting of fixed assets, as it is instructed by Czech accounting standards for entrepreneurs and it also deals with the characteristics of interdepartmental guidelines including their principles and requirements. The practical part of this thesis focuses on the application of this topic in a company ČSAP s.r.o. The conclusion includes the formulation of recommendations to improve the company's situation.

KEYWORDS

Fixed assets, interdepartmental guidelines, accounting, legislation

OBSAH

ÚVOD	10
1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	11
1.1 ZÁKLADNÍ PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ	11
1.2 DEFINICE DLOUHODOBÉHO MAJETKU	12
1.2.1 <i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>	12
1.2.2 <i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>	13
1.2.3 <i>Dlouhodobý finanční majetek</i>	14
1.3 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE	14
2 ANALÝZA SOUČASNÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY V ÚČTOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU A TVORBY VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC.....	16
2.1 ZACHYCENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU V ROZVAZE.....	16
2.2 OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	17
2.3 POSTUPY ÚČTOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	18
2.3.1 <i>Pořízení dlouhodobého majetku</i>	18
2.3.2 <i>Technické zhodnocení</i>	20
2.3.3 <i>Odpisování dlouhodobého majetku</i>	22
2.3.4 <i>Vyřazení dlouhodobého majetku</i>	26
2.4 ANALYTICKÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY	28
2.5 TVORBA VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	29
2.6 ZÁSADY PRO VYPRACOVÁNÍ VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	30
2.7 NÁLEŽITOSTI VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	30
2.8 CHYBY PŘI TVORBĚ VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC.....	31
2.9 ROZDĚLENÍ VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	32
2.10 CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC.....	33
2.11 ZPŮSOB DOSAŽENÍ CÍLE BAKALÁŘSKÉ PRÁCE	36
3 APLIKACE PROBLEMATIKY VE SPOLEČNOSTI ČSAP S.R.O.	37
3.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	37
3.1.1 <i>Organizační struktura</i>	38
3.2 DLOUHODOBÝ MAJETEK V ROZVAZE PODNIKU	38
3.3 VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE.....	40
3.3.1 <i>Příkaz ředitele společnosti k evidenci, oceňování a odpisovému plánu investičního majetku</i>	40
3.3.2 <i>JS č./rok jednatele společnosti k zabezpečení inventur</i>	44
3.3.3 <i>Účtový rozvrh</i>	45
3.4 PŘÍKLADY ÚČTOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	45
3.4.1 <i>Pořízení majetku</i>	45
3.4.2 <i>Odpisování majetku</i>	48
3.4.3 <i>Technické zhodnocení</i>	49
3.4.4 <i>Vyřazení majetku</i>	51
4 FORMULACE ZÁVĚRŮ A DOPORUČENÍ	54
ZÁVĚR.....	56
POUŽITÁ LITERATURA	57
SEZNAM PŘÍLOH	59

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Odpisové skupiny	25
Tabulka 2: Vývoj dlouhodobého majetku v netto ceně v letech 2010 - 2015 (v tis. Kč).....	39
Tabulka 3: Účetní odpisy = daňové odpisy mobilní drtící jednotky	49

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obrázek 1: Základní struktura rozvahy	17
Obrázek 2: Organizační struktura ČSAP s.r.o.	38
Obrázek 3: Graf popisující vývoj dlouhodobého hmotného majetku v letech 2010 – 2015	39
Obrázek 4: Graf struktury dlouhodobého hmotného majetku v netto ceně v roce 2015.....	40

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

Aj.	A jiné
Apod.	A podobně
Atd.	A tak dále
Č.	Číslo
ČÚS	České účetní standardy pro podnikatele
D	Strana účtu dal
DDrM	Dlouhodobý drobný majetek
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
HM	Hmotný majetek
JS	Jednatel společnosti
KB	Komerční banka a.s.
MD	Strana účtu má dáti
Např.	Například
Netto	Zůstatková cena
PC	Požizovací cena
PS	Počáteční stav
Sb.	Sbírka zákonů
SMV	Samostatné movité věci
Tis. Kč	Tisíc korun českých
Tj.	To je
Tzv.	Takzvaný
VPU	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
ZC	Zůstatková cena
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

ÚVOD

Nedílnou součástí každého podniku je dlouhodobý majetek, který se člení na dlouhodobý nehmotný, hmotný a finanční majetek. Většina podnikatelských subjektů potřebuje ke své činnosti budovy, pozemky, stroje, kancelářské či jiné vybavení, které představuje dlouhodobý hmotný majetek. Dlouhodobý nehmotný majetek je tvořen výsledky výzkumu a vývoje, ocenitelnými právy či nejčastěji softwarem, apod. Z toho vyplývá, že složky dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku umožňují nebo rozšiřují podnikatelskou činnost, a to po dobu delší než jeden rok. Další charakteristikou je postupné opotřebování v důsledku používání. Naproti tomu dlouhodobý finanční majetek si podnik pořizuje s cílem dosáhnout prospěchu v podobě výnosů či jiného kapitálového zhodnocení.

Oblast dlouhodobého majetku je upravena řadou právních předpisů. Z účetního hlediska je to především zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení tohoto zákona a České účetní standardy pro účetní jednotky. Z hlediska daňového je dlouhodobý majetek bezprostředně spojen se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Dalšími předpisy, kterými by se měly účetní jednotky řídit, jsou vnitropodnikové směrnice. Jejich tvorba je z velké části dobrovolná. Avšak některé vnitropodnikové směrnice musí účetní jednotky vytvářet ze zákona. Výhody vnitropodnikových směrnic spočívají ve vytvoření jednotného metodického postupu činností, který slouží k usnadnění a zpřehlednění práce. V praxi bývá časté, že účetní jednotky nerady vytváří vnitropodnikové směrnice, a tak se autorka rozhodla zjistit, jaká je situace ve vybrané společnosti.

Cílem práce je na základě současné právní úpravy analyzovat účtování dlouhodobého majetku a tvorbu vnitropodnikových účetních směrnic v této oblasti. Problematiku aplikovat ve vybraném podniku a navrhnout doporučení ke zlepšení situace.

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

Před zabýváním se analýzou účtování dlouhodobého majetku a vnitropodnikovými směrnici, je důležité si připomenout pár základních pojmů z této oblasti.

1.1 Základní právní úprava účetnictví

Regulace právního systému v České republice se provádí pomocí zákonů, vyhlášek, nařízení vlády a dalších právních aktů. Mezi základní právní normy patří zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který byl několikrát novelizován. Ministerstvo financí v návaznosti na tento zákon vydává prováděcí vyhlášky a zajišťuje, aby se tvořily a vydávaly národní účetní standardy. Účtování a evidence dlouhodobého majetku je zpravidla upraveno těmito základními předpisy:

1. **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví) – je pro všechny typy účetních jednotek základní právní formou. Zákon stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví tak, aby splňoval požadavky na jeho průkaznost a podmínky pro předávání účetních záznamů pro potřeby státu, a to v souladu s právem Evropské unie.
2. **Prováděcí vyhlášky**, jak již bylo zmíněno, vydává Ministerstvo financí. Rozpracovávají některá ustanovení zákona o účetnictví a jsou vydávány pro různé typy účetních jednotek. Zabývají se například účetními metodami, rozsahem a způsobem sestavování účetní závěrky apod. Jedná se především o **vyhlášku č. 500/2002 Sb.**, pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví (dále jen VPU). Podrobná pravidla pro sestavení účetní závěrky podnikatelů jsou obsahem zejména této vyhlášky.
3. **České účetní standardy** (dále jen ČÚS) rozpracovávají ustanovení vyhlášek pro jednotlivé účetní jednotky. Standardy pro podnikatele jsou očíslované od č. 001 – 023, přičemž každá skupina čísel se zaměřuje na jinou problematiku.

Dále účetní jednotky, které emitují cenné papíry přijaté k obchodování na evropském regulovaném trhu, mají povinnost použít **mezinárodní účetní standardy (IAS)** resp. **mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)**. [10]

4. **Vnitřní účetní směrnice** jsou další důležitou složkou právní úpravy. Na rozdíl od výše uvedených předpisů si vnitropodnikové směrnice sestavuje účetní jednotka sama. Při jejich tvorbě se použijí zákonem stanovené předpisy na konkrétní podnik. Výsledkem

jsou pravidla a postupy, která pomáhají účetní jednotce vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

1.2 Definice dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je podstatnou a důležitou součástí aktiv, tedy celkového majetku společnosti. Dlouhodobý majetek je zpravidla takový, který má dobu použitelnosti delší než jeden rok. Dlouhodobě ekonomický prospěch poskytuje tím, že se nespotřebovává najednou, ale postupně se opotřebovává během své doby životnosti.

Dlouhodobý majetek se člení do tří základních skupin:

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

1.2.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Za dlouhodobý nehmotný majetek se podle VPU rozumí majetek, který nemá fyzickou podstatu a jeho doba použitelnosti je delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, s výjimkou goodwillu. Goodwill se řadí do dlouhodobého nehmotného majetku vždy bez ohledu na výši jeho ocenění.

Dlouhodobý nehmotný majetek zahrnuje tyto položky:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill.

Dále obsahuje méně známé povolenky na emise (bez ohledu na výši ocenění), preferenční limity a technické zhodnocení DNM.

Pro upřesnění je důležité zmínit také položky, které do DNM nepatří. Dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou znalecké posudky, plány rozvoje, průzkumy trhu, certifikace systému jakosti, návrhy propagačních a reklamních akcí a software pro řízení technologií

nebo pro zařízení, která bez software nemohou fungovat. Zda budou dlouhodobým nehmotným majetkem také technické audity, si může účetní jednotka rozhodnout sama.

1.2.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek obsahuje podle VPU následující položky, které se zpravidla vyznačují opět dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, s některými výjimkami (viz. níže), a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku:

- pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím,
- stavby bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti a jejich technické zhodnocení, pokud nejsou zbožím (např. budovy, důlní díla, vodní díla, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, byty a nebytové prostory)
- samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí (např. předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění a samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou),
- pěstitelské celky trvalých porostů (např. ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar a trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí),
- dospělá zvířata a jejich skupiny (např. stáda, hejna), s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou
- jiný dlouhodobý hmotný majetek bez ohledu na výši ocenění obsahuje (např. ložiska nerostů, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty)
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Do dlouhodobého hmotného majetku lze zařadit pořizované věci, které jsou ve stavu způsobilého k užívání. Tím se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí

a povinností, které jsou stanoveny zvláštními právními předpisy pro užívání. U technického zhodnocení se postupuje podobně.

1.2.3 Dlouhodobý finanční majetek

Poslední skupinou dlouhodobého majetku je dlouhodobý finanční majetek. Jsou to taková aktiva, která podnik nakupuje, vlastní s cílem dlouhodobého držení. Smyslem je investovat volné peněžní prostředky takovým způsobem, který podniku přinese očekávaný výnos. Na rozdíl od předešlých dvou druhů dlouhodobého majetku se u DFM nezohledňuje jeho hodnota, ale rozhoduje částečné hledisko dlouhodobosti.

Dlouhodobý finanční majetek podle VPU obsahuje:

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

1.3 Vnitropodnikové účetní směrnice

Jedna z často zanedbávaných oblastí v účetních jednotkách jsou vnitropodnikové směrnice. Jsou to předpisy, jimiž účetní jednotka upravuje postup jednotlivých činností a stanovuje kdo, co, kdy a jak bude vykonávat. Upravují pravidla pro jednotlivé oblasti účetnictví a vlastní účtový rozvrh. Ulehčují tak práci pracovníkům v účetní jednotce a pomáhají při vnitřním řízení závodu. Kvalitně vypracované vnitropodnikové účetní směrnice pomáhají účetní jednotce naplňovat podstatu účetní zásady věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví.

Při tvorbě vnitropodnikových směrnic není důležitá formální stránka, ale jejich obsah a následné uvedení do praxe. Smyslem není opisovat předpisy, ale vytvořit srozumitelné směrnice, které budou vycházet z podmínek účetní jednotky. Naopak je důležité je zpracovávat v rámci platných legislativních norem.

Každý rok dochází k legislativním změnám v oblasti účetnictví, se kterými se účetní jednotky musí seznámit. Na základě legislativních či podnikových změn je důležité vnitřní směrnice aktualizovat a následně dodržovat. [10]

2 ANALÝZA SOUČASNÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY V ÚČTOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU A TVORBY VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC

Účtování dlouhodobého majetku je upraveno Českými účetními standardy, především ČÚS č. 013, ve kterém je upraven dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a ČÚS č. 014, který se zaměřuje na majetek finanční. Tvorba vnitropodnikových směrnic není povinná, ale lze ji předpokládat. Jejich existence vyplývá ze zákona o účetnictví, kde je ustanoveno, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví takovým způsobem, aby bylo správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Při tvorbě vnitřních účetních směrnic se účetní jednotka pouze drží obecných pravidel, která jsou určena v zákonných předpisech, a ta následně aplikuje na konkrétní účetní jednotku.

2.1 Zachycení dlouhodobého majetku v rozvaze

Rozvaha je jedním z výkazů, které jsou součástí účetní závěrky. Tento výkaz dává přehled o majetku a zdrojích financování. Majetek jsou takzvaná AKTIVA a zdroje financování PASIVA. Jednotlivé položky jsou v rozvaze uvedeny odděleně, ve stanoveném pořadí. Rozvahové položky se označují kombinací velkých písmen latinské abecedy (A, B, C.), římských číslic (I, II, III.) a arabských číslic (1, 2, 3.) a názvem. Kombinace se liší podle toho, zda se rozvaha sestavuje v plném či zjednodušeném rozsahu. Pokud je sestavena ve zjednodušeném rozsahu, jsou položky označené pouze velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi, viz obrázek č. 1. U každé položky nesmí chybět informace o její položce. Základní uspořádání a označování položek nalezneme v Příloze č. 2 k VPU.

Dlouhodobý majetek se nachází na straně aktiv. Aktiva se uvádějí v ocenění brutto, netto a korekce. Aktiva ve sloupci brutto jsou uvedena v plné hodnotě. Sloupec korekce obsahuje oprávky a opravné položky k dlouhodobému a oběžnému majetku a ve sloupci netto je uveden rozdíl mezi prvními dvěma sloupci – brutto a korekce. U rozvahy je důležité, aby se položka aktiva celkem netto rovnala položce pasiva celkem, tzn. $AKTIVA = PASIVA$.

A. Pohledávky za upsaná základní kapital	A. Vlastní kapitál
B. Dlouhodobý majetek	A. I. Základní kapitál
B. I. Dlouhodobý nehmotný majetek	A. II. Kapitálové fondy
B. II. Dlouhodobý hmotný majetek	A. III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku
B. III. Dlouhodobý finanční majetek	A. IV. Výsledek hospodaření minulých let
C. Oběžná aktiva	A. V. Výsledek hospodaření běžného účetního období
C. I. Zásoby	B. Cizí zdroje
C. II. Dlouhodobé pohledávky	B. I. Rezervy
C. III. Krátkodobé pohledávky	B. II. Dlouhodobé závazky
C. IV. Krátkodobý finanční majetek	B. III. Krátkodobé závazky
D. Časové rozlišení	B. IV. Bankovní úvěry a výpomoci
	C. Časové rozlišení

Obrázek 1: Základní struktura rozvahy

Zdroj: [16]

2.2 Oceňování dlouhodobého majetku

Oceňování majetku je upraveno ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., respektive DHM a DNM v § 47 a DFM v §48 a částečně také v zákoně o účetnictví

V účetnictví je oceňování chápáno jako přidělení peněžní hodnoty jednotlivým položkám. Při oceňování musí být patrné, který majetek je považován za dlouhodobý, kdy a jak se vykazují změny stavu a hodnoty dlouhodobého majetku a v neposlední řadě jaké způsoby ocenění je možno použít.

Nehmotný a hmotný majetek lze ocenit:

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

Pořizovací cena – cena, za kterou je majetek pořízen. Do pořizovací ceny majetku mohou být zahrnuty i náklady spojené s jeho pořízením. Jsou to náklady např. za přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, licence, patenty, úroky (zejména z úvěru), průzkumné,

projektové či jiné práce aj. Naopak do pořizovací ceny majetku nepatří např. kursové rozdíly, náklady na uvedení najatého nebo propachtovaného majetku do předchozího stavu, smluvní pokuty a úroky z prodlení aj.

Vlastní náklady – toto ocenění se používá, pokud je majetek vytvořen vlastní činností. Vlastní náklady zahrnují veškeré přímé náklady nebo nepřímé náklady, které se vztahují k vytvoření DHM a DNM vlastní činností a nejsou v rozporu s účetními metodami.

Reprodukční pořizovací cena - cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cena se používá takřka výjimečně, ale pokud se použije, oceňuje se jí např. majetek nabytý darováním či nově zjištění majetek.

Dlouhodobý finanční majetek se většinou oceňuje pořizovací cenou, do které mohou být opět zahrnuty náklady související s jeho pořízením, např. poplatky makléřům, poradcům, burzám. Součástí pořizovací ceny nejsou úroky z úvěrů na pořízení cenných papírů a podílů a náklady spojené s držbou cenného papíru a podílu.

2.3 Postupy účtování dlouhodobého majetku

Oporu při účtování dlouhodobého majetku je možné nalézt v Českých účetních standardech. U dlouhodobého majetku nelze opomenout technické zhodnocení, které patří jak do majetku nehmotného, tak majetku hmotného.

2.3.1 Pořízení dlouhodobého majetku

Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku upravuje vyhláška, Český účetní standard č. 013 a pořízení dlouhodobého finančního majetku Český účetní standard č. 014. Do dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku patří mimo jiné technické zhodnocení.

Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek lze pořídit:

- koupí,
- vytvořením vlastní činností,
- nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti,
- bezúplatným převodem (darováním),
- vkladem od jiné osoby,
- převodem podle právních předpisů,

- převodem z osobního užívání do podnikání,
- plnou či částečnou dotací z veřejných rozpočtů.

Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku může mít dvojí průběh. Pokud při pořízení DNM, DHM a technického zhodnocení nevznikají žádné náklady, které souvisí s jeho pořízením, účtuje se přímo na vrub příslušných účtových skupin 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek, 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný nebo 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný, se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtových skupin (např. 08¹, 21², 32³, 35⁴, 37⁵, 41⁶, 49⁷, 62⁸).

Pokud však při pořízení náklady vznikají, tak se proces pořízení zachycuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek.

V účtové skupině 04 se soustřeďují pořizovací náklady do doby, než je majetek převeden do užívání. Při převedení dochází k převodu částek z účtu účtové skupiny 04 na vrub příslušných účtů účtových skupin 01, 02 a 03.

Poskytnuté dotace na pořízení dlouhodobého majetku

Podniky, které při pořízení dlouhodobého majetku či technického zhodnocení využívají poskytnuté dotace, účtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací souvztažně ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Příjem poskytnuté dotace na již zmíněný účel se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 22 – Účty v bankách.

Pořízení dlouhodobého finančního majetku

Dlouhodobý finanční majetek se pořizuje zejména:

- koupí,
- bezúplatným převodem (darováním),

¹ Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

² Peníze

³ Závazky (krátkodobé)

⁴ Pohledávky za společníky

⁵ Jiné pohledávky a závazky

⁶ Základní kapitál a kapitálové fondy

⁷ Individuální podnikatel

⁸ Aktivace

- vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby,
- poskytnutím zápůjčky,
- převodem finančních prostředků na dlouhodobé vkladové listy a termínované vklady.

Pořízení dlouhodobého finančního majetku se účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 06 – Dlouhodobý finanční majetek se souvztažným zápisem ve prospěch těchto účtů účtových skupin (např. 21, 22⁹, 34¹⁰, 36¹¹, 37, 41) za předpokladu, že při pořízení nevznikají náklady, které s jeho pořízením souvisejí. Pokud v souvislosti s pořízením DFM náklady vznikají, účtuje se pořízení DFM na vrub příslušného účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek.

V případě, že majetek nebyl pořízen přímo v účtové skupině 06 – Dlouhodobý finanční majetek, účtuje se jeho převod na vrub příslušného účtu účtové skupiny 06 souvztažně ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04.

2.3.2 Technické zhodnocení

Vyhláška č. 500/2002 Sb. stanovuje, že za technické zhodnocení se považují zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu či technických parametrů, rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav.

Do technického zhodnocení majetku lze zařadit také výdaje spojené se zásahy do majetku, a to v případě, pokud získají ocenění určené účetní jednotkou pro vykazování dlouhodobého nehmotného majetku nebo samostatné movité věci. Majetek vykazovaný jako stavby je možno považovat za technické zhodnocení za předpokladu, že vynaložené náklady dosáhnou významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně nebo reprodukční pořizovací ceně jednotlivé stavby. [10]

Od technického zhodnocení je nutné odlišit opravy a údržbu, které do něj nepatří.

Za technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku se považují výdaje na ukončené rozšíření použitelnosti nebo vybavenosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za důsledek změnu účelu nehmotného majetku, za předpokladu, že dojde k překročení částky 40 000 Kč u jednotlivého nehmotného majetku. Technické zhodnocení se řadí do dlouhodobého nehmotného majetku, jestliže jeho ocenění podle vyhlášky odpovídá nebo

⁹ Účty v bankách

¹⁰ Zúčtování daní a dotací

¹¹ Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva

přesahuje částku stanovenou zákonem o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. a pro něž stanoví vyhláška další podmínky. [13]

Technickým zhodnocením dlouhodobého hmotného majetku jsou zásahy do majetku, který byl již uveden do užívání, a tyto zásahy mají za dopad:

- změnu technických parametrů,
- změnu účelu majetku,
- rozšíření použitelnosti nebo rozšíření vybavenosti majetku,
- přístavby, nástavby a stavební úpravy,

pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou.

Za technické zhodnocení je možné pokládat i výdaje, které stanovený limit nepřevyšují, a to ve dvou případech:

- 1) pokud účetní jednotka o nich rozhodla jako o technickém zhodnocení,
- 2) nejsou uplatněny jako běžné provozní náklady na základě rozhodnutí účetní jednotky.

Technické zhodnocení lze účtovat jako DNM nebo DHM, pokud dosáhne výše oceněné určené účetní jednotkou, a to způsobem, který je již zmíněn v podkapitole Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Kdyby technické zhodnocení bylo kvalifikované jako DNM a DHM, ale jeho ocenění by nedosáhlo příslušné částky, tak se tato částka přeúčtuje z účtu v účtové skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek na příslušný nákladový účet.

V případě pěstitelských celků trvalých porostů, dospělých zvířat a jejich skupin a majetku v účtové skupině 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný, se neúčtuje jako o technickém zhodnocení.

Technické zhodnocení účtované do nákladů

Pokud od začátku zcela zřejmé, že technické zhodnocení nebude mít charakter DNM nebo DHM, smí se účtovat do nákladů. U technického zhodnocení hmotného majetku tomu tak je v případě, kdy náklady v úhrnu za účetní období nepřevýší ocenění určené účetní jednotkou tj. nejčastěji 40 000 Kč a u nehmotného majetku za podmínky, že nepřekročí ocenění u jednotlivého majetku, které stanovila účetní jednotka, což je ve většině případů 40 000 Kč.

Jestliže nejde o technické zhodnocení, může se účtovat tímto způsobem:

- a) v případě dlouhodobého nehmotného majetku jako o ostatních službách (např. účet 518¹²),
- b) v případě dlouhodobého hmotného majetku jako o ostatních provozních nákladech (např. účet 548¹³, popř. 501¹⁴).

2.3.3 Odpisování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se jako aktivum nespotřebovává jednorázově, ale postupně se opotřebovává. V důsledku fyzického opotřebení a morálního zastarávání tak postupně ztrácí svoji hodnotu. K peněžnímu vyjádření tohoto snižování hodnoty a jeho promítnutí do provozních nákladů podniku slouží odpisy.

Povinnost odpisovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek ukládá účetním jednotkám zákon o účetnictví. K odpisování jsou oprávněny ty účetní jednotky, které mají vlastnické či jiné právo k majetku, anebo které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků, není-li dále stanoveno jinak a odpisují majetek v souladu s účetními metodami. Tento majetek se odpisuje do výše jeho ocenění v účetnictví.

Legislativa České republiky vymezuje majetek, který je z účetního odpisování vyloučen:

- umělecká díla,
- pozemky,
- sbírky,
- preferenční limity, které nelze odepisovat podle času nebo výkonů,
- povolenky na emise,
- nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem o účetní nebo VPU stanoveno jinak,
- finanční majetek.

V rámci DHM a DNM odpisuje:

¹² Ostatní služby

¹³ Ostatní provozní náklady

¹⁴ Spotřeba materiálu

- dlouhodobý nehmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje, nebo který může účetní jednotka užívat s povolením vlastníka nebo jiné oprávněné osoby,
- technické zhodnocení u dlouhodobého odpisovaného majetku, které provedla účetní jednotka na svůj účet a úplatně či bezúplatně ho užívá,
- technické zhodnocení drobného nehmotného a hmotného majetku,
- soubor hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek,
- preferenční limit, který se může odpisovat podle času nebo výkonů

Odpisy vyjadřují míru opotřebení majetku a jeho používání v rámci činnosti účetní jednotky. Lze je rozdělit na odpisy účetní, které se realizují podle zákona o účetnictví a odpisy daňové, které vychází ze zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen ZDP). [16]

Účetní odpisy

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se z účetního hlediska odpisuje na základě rozhodnutí účetní jednotky. Ta stanovuje i jejich výši, přičemž je třeba respektovat stanovení zákona o účetnictví, VPU a ČÚS. Účetní odpisy by měly co nejlépe vystihnout skutečné opotřebení majetku, a tím směřovat k reálnému vykázaní hodnoty majetku. Pořizovací cenu majetku je nutno rozložit během jeho doby životnosti do nákladů. Účetní odpisy se účtují na vrub nákladů, čili vstupují do účetnictví firmy, čímž ovlivňují její (účetní) výsledek hospodaření.

Před zahájením výpočtu účetních odpisů, je účetní jednotka povinna sestavit odpisový plán, který je jednou z vnitropodnikových směrnic. Odpisový plán určuje způsob, jakým se budou odpisy vypočítávat a následně účtovat. Výše odpisů se provádí do výše ceny majetku, ve které je oceněn v účetnictví. Maximální doba odpisování není omezena a minimální doba odpisování je jeden rok. Sazby odpisů si určuje účetní jednotka sama a mohou vycházet z časového, výkonnostního či komponentního hlediska. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Podle VPU je při účetním odpisování dlouhodobého majetku (tj. především staveb, bytů a nebytových prostor, samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí) doporučena metoda komponentního odpisování. Smyslem komponentního odpisování je jednoduše řečeno vymezení druhu majetku, u kterého se vyčlení jedna nebo více samostatně odpisovaných částí (komponent), jejichž doba použitelnosti se liší od doby použitelnosti zbylé části hmotného majetku. Každá komponenta se odpisuje samostatně v průběhu používání od zbylého majetku

a ostatních komponent. Přesto se tento majetek i nadále vykazuje jako celek, tudíž se o něm jako o celku účtuje.

Účtování o odpisech

Odpisy se účtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů a ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.

Výjimkou jsou odpisy záporného goodwillu, který je odpisován rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců (s možnou výjimkou) a odpisy vyjadřující postupné umořování záporného oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, s dobou odpisování 180 měsíců (s možnou výjimkou). Tyto výjimky se účtují rovnoměrně šedesát měsíců na vrub příslušného účtu účtové skupiny 07 a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 - Jiné provozní výnosy.

Daňové odpisy

Daňové odpisy slouží pro stanovení daňového základu a nemusí zobrazovat skutečné opotřebení majetku. Daňový subjekt může v souhlasu se ZDP vykázat maximální částky odpisů pro stanovení daňového základu. Při výpočtu daňových odpisů je třeba vycházet z odpisových sazeb a doby odpisování, vymezených v ZDP.

Odpisování hmotného majetku

Pro hmotný majetek jsou vymezeny čtyři základní techniky odpisování:

- rovnoměrné odpisování,
- zrychlené odpisování,
- rovnoměrné časové či výkonové odpisování (u majetku vymezeného striktně v ZDP),
- specifická technika odpisování u majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření.

V prvním roce odpisování poplatník zařídí hmotný majetek do odpisových skupin, což platí i pro technické zhodnocení provedené na hmotném majetku, a to tím způsobem, že se technické zhodnocení zařadí té odpisové skupiny, do které náleží hmotný majetek.

Tabulka 1: Odpisové skupiny

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

Zdroj: [2]

Rovnoměrné odpisování

Při rovnoměrném odpisování jsou odpisové náklady ve stále stejné výši téměř celou dobu odpisování. Existuje však možnost využít vyšší sazby v prvním roce odpisování u prvního odpisovatele dlouhodobého majetku. Výše sazeb se odvíjí od druhu majetku v rozmezí 10 – 20%. Pro každého poplatníka platí jiná výše. Podmínky pro využití zvýšeného odpisu v prvním roce jsou stanoveny v ZDP.

Zrychlené odpisování

Hlavním znakem zrychleného odpisování je nerovnoměrné uplatnění odpisů, které se vyznačuje tím, že jsou odpisy v prvních letech vyšší a v dalších letech se snižují. Pro výpočet zrychlených odpisů existují tzv. koeficienty, které jsou přiřazeny jednotlivým odpisovým skupinám.

Časové odpisování

U tohoto typu odpisování se stanoví roční odpis s přesností na celé měsíce nebo dny. Roční odpis se vypočítá jako podíl vstupní ceny a doby trvání hmotného majetku. Obdobně se rovnoměrné časové odpisování může použít u technického zhodnocení. Zmíněný způsob se použije u (např. otvírek nových lomů, pískoven, hlinišť, dočasných staveb, důlních děl aj.)

Do časového odpisování spadá výkonové odpisování, při kterém se roční odpis počítá jako podíl vstupní ceny a počtu odlitků nebo výlisků. Tento způsob se používá při odpisování zápuštěk, forem, matric a konkrétních druhů šablon.

Odpisování nehmotného majetku

Daňová technika odpisování nehmotného majetku je velmi podobná technice účetního odpisování. Podle ZDP se nehmotný majetek rozděluje do dvou skupin, podle kterých se zvolí vhodná technika odpisování.

Poplatník, který může dlouhodobý majetek užívat na dobu určitou, vypočítává roční odpis jako podíl vstupní ceny majetku a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušení tímto způsobem:

- audiovizuální dílo 18 měsíců,
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců,
- zřizovací výdaje 60 měsíců,
- ostatní nehmotný majetek 72 měsíců.

Tímto způsobem lze uplatnit odpisy s přesností na dny nebo celé měsíce.

Pokud má poplatník v užívání majetek na dobu neurčitou, dobu jeho odpisování stanoví ZDP. Majetek je odpisován rovnoměrně po dobu, která je závislá na druhu majetku.

2.3.4 Vyřazení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, který je již nevyužitelný či nepotřebný může účetní jednotka z účetní evidence vyřadit. Způsoby vyřazení tohoto majetku jsou stanoveny ČÚS č. 013 a uskutečňuje se především:

- prodejem,
- likvidací,
- bezúplatným převodem (darováním),
- převodem dlouhodobého majetku do jiné obchodní korporace,
- převodem na základě právních předpisů, v důsledku škody nebo manka,
- převodem z podnikání do osobního užívání.

Od příčiny vyřazení se odvíjí způsob účtování.

Vyřazení dlouhodobého odpisovaného majetku a technického zhodnocení

Při vyřazení dlouhodobého odpisovaného majetku a technického zhodnocení se účtuje na vrub příslušného účtu účtových skupin 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku a ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek nebo 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný.

Na vrub příslušného účtu účtových skupiny (např. 54¹⁵, 55¹⁶, 36¹⁷, 41, 49) se účtuje zůstatková cena dlouhodobého majetku odpisovaného a ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.

Vyřazení dlouhodobého hmotného neodpisovaného majetku

Při vyřazení tohoto druhu majetku se účtuje na vrub shodných účtů jako v předchozím případě (tj. 54, 55, 36, 41, 49) a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.

Vyřazení nedokončeného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Postup při vyřazení nedokončeného dlouhodobého majetku se účtuje na vrub již zmíněných účtů (54, 55, 36, 41, 49) a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek.

Vyřazení nedokončeného dlouhodobého majetku a technického zhodnocení, které je trvale zastaveno a vlastník v něm nebude pokračovat, se při likvidaci účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - Jiné provozní náklady a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek.

Technické zhodnocení po skončení nájmu nebo pachtu

Účtování technického zhodnocení se odvíjí od toho, zda je při ukončení nájmu nebo pachtu odpisován nájemcem nebo pachtýřem.

- a) Nájemce nebo pachtýř účtuje případně vzniklou zůstatkovou cenu do nákladů, popřípadě jako úhradu dluhu z pronájmu nebo pachtu, je-li nájemné nebo pachtovné naturálně plněno technickým zhodnocením; náklady na uvedení najatého nebo propachtovaného majetku do předchozího stavu účtuje nájemce do ostatních provozních nákladů.
- b) Pronajímatel nebo propachtovatel zvýší o technické zhodnocení pořizovací cenu pronajatého nebo propachtovaného majetku se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 - Jiné provozní výnosy, popřípadě jako úhradu

¹⁵ Jiné provozní náklady

¹⁶ Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů

¹⁷ Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva

pohledávky z pronájmu nebo pachtu, je-li nájemné nebo pachtovné naturálně plněno technickým zhodnocením.

- c) V případě finančního leasingu se pořizovací cena majetku převzatého uživatelem do vlastnictví zvýší o technické zhodnocení odpisované uživatelem v průběhu užívání a pokračuje se v odpisování z takto zvýšené pořizovací ceny.

2.4 Analytické a podrozvahové účty

Podrozvahové účty slouží pro běžné zaúčtování podle zákona, standardů či vyhlášky. Mnohdy účetním jednotkám nestačí jeden účet, a proto tu jsou analytické účty, které detailněji rozvádějí účty syntetické. Analytické i podrozvahové účty se vedou v souladu s ČÚS č. 001 - Účty a zásady účtování na účtech a dále s ČÚS č. 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

Analytické účty

Analytické účty se uvádějí v knihách analytických účtů samostatně. Kniha analytických účtů slouží k identifikaci jednotlivých složek dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a obsahuje (např. název, číselné označení nebo popis majetku, datum, způsob pořízení a uvedení do užívání, datum zaúčtování, ocenění, údaje o zvoleném postupu odpisování, způsob vyřazení aj.)

Účty se analyticky člení následovně:

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

Podle VPU si účetní jednotka stanoví směrný účtový rozvrh a v ní účtové skupiny, ze kterých se vytváří jednotlivé syntetické účty a z nich účty analytické. O struktuře analytických účtů si rozhoduje každá účetní jednotka samostatně, aby měla přehled o hospodaření společnosti a byla schopna se dopracovat k potřebným datům.

Mezi analytickými a syntetickými účty musí platit pravidlo, že se částky analytických účtů musí rovnat celkovým částkám obrátů nebo zůstatků příslušných syntetických účtů.

Podrozvahové účty

Podobně jako tomu je u analytických účtů, existuje i kniha podrozvahových účtů, u kterých si účetní jednotka určuje obsah, formu i strukturu podle svých potřeb a zároveň musí splňovat

požadavky zákona o účetnictví a dalších předpisů. Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, se podrozvahovou evidencí zabývat nemusí. [8]

V účtové osnově jsou podrozvahové účty zahrnuty do účtové třídy 7 – Závěrkové a podrozvahové účty, přesněji do účtových skupin 75¹⁸ až 79¹⁹. Na podrozvahových účtech se pozorují podstatné skutečnosti, důležité pro zhodnocení majetkoprávního stavu účetní jednotky a ekonomických zdrojů, které je možno využít. Položky, které se sledují na podrozvahových účtech, jsou uvedeny v ČÚS č. 001. Obecně se podle této vyhlášky jedná o využívání cizího majetku, ke kterému účetní jednotka nemá vlastnické právo, eventuálně právo hospodaření s majetkem státu, dále evidence práv, o kterých se neúčtuje (hypotéky), nebo materiálu, jehož pořízení, uchování, udržování a sledování vyplývá z obecně platných právních předpisů, například materiál civilní ochrany.[1]

2.5 Tvorba vnitropodnikových směrnic

Při tvorbě směrnic je důležité vycházet z právní úpravy, která již byla zmíněna v podkapitole 1.1 Základní právní úprava v účetnictví. Pro připomenutí se jedná o zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dále České účetní standardy a vyhláška č. 500/2002 Sb. Tato právní úprava přímo nenařizuje, jak se vnitřní předpisy mají tvořit, pouze vymezuje obecná pravidla, ze kterých účetní jednotka vychází, a které aplikuje ve své účetní jednotce.

I když je tvorba směrnic důležitá, některé podniky se touto problematikou vůbec nezabývají nebo naopak mají vypracovanou pouze malou část směrnic, která je nedostačující. Je nutné, aby každá společnost měla alespoň vnitřní směrnice, které ukládají určité postupy v konkrétních daňových či účetních operacích. Okruh vnitřních směrnic je vcelku rozsáhlý, proto by měly účetní jednotky vytvářet vnitropodnikové směrnice, které souvisí s její hospodářskou činností.

Ve většině společností má na starost tvorbu směrnic pouze účetní, což je chyba. Na tvorbě směrnic by se měli podílet téměř všichni, od účetní až po hlavního ekonoma, majitelů firem apod.

Při tvorbě směrnic se může účetní jednotka rozhodnout, zda je uspořádá do uceleného souboru nebo budou samostatně. Každopádně je nezbytné směrnice každý rok kontrolovat a přizpůsobit těm legislativním změnám, kterých se směrnice týkají.

¹⁸ Podrozvahový účet

¹⁹ Podrozvahový účet

2.6 Zásady pro vypracování vnitropodnikových směrnic

Vnitropodnikové směrnice mají sloužit k usnadňování práce všem zaměstnancům, proto by se při jejich zpracování měly brát v potaz tyto zásady:

- srozumitelnost, stručnost, přehlednost, jednoznačnost a logika textu,
- i přes stručnost řádně stanovit postupy bez neúčelného opakování,
- soulad s právními předpisy,
- pravidelná aktualizace podle aktuálních změn v legislativě,
- neopomenout náležitosti jako datum, označení, doba účinnosti.[15]

2.7 Náležitosti vnitropodnikových směrnic

V žádném právním předpisu není uvedeno, jakým způsobem mají být vnitropodnikové směrnice sestaveny. Jejich podoba není nikde ustanovena, odvíjí se od účetní jednotky, její činnosti, velikosti, organizační struktury, počtů zaměstnanců atd. Formální stránka je tím pádem plně v kompetenci účetní jednotky.

Formální stránka směrnic není podstatná, důležitý je obsah. Měl by být kladen důraz na to, aby nedocházelo k pouhému konstatování právních předpisů.

Obecně se doporučuje sestavit směrnici alespoň ze dvou částí. První část by měla být obecná a druhá část by měla souviset s již konkrétním postupem. Obvykle se na začátku směrnice odkazuje na právní úpravu, v jejímž souladu byla daná směrnice vytvořena.

Text směrnice může být zpravidla rozdělen do tří částí: záhlaví, vlastní text, zápatí. Dobré je, pokud mají tyto dokumenty alespoň shodnou hlavičku neboli záhlaví.

Hlavička může obsahovat tyto základní údaje.

- Název účetní jednotky – daná směrnice se musí týkat pouze tohoto subjektu.
- Místo a datum vydání – znamená kde a kdy byla směrnice vyhotovena.
- Číselné označení písemnosti a její název – nenahraditelný a libovolný název nebo označení.
- Název směrnice – slouží k identifikaci a rychlé orientaci v dokumentech.
- Schválení – nesmí chybět podpis osoby, která danou směrnici odsouhlasila.

- Revize – každá směrnice by se měla obnovovat v závislosti na legislativních změnách a mělo by jí náležet číslo revize, aby bylo zřetelné, o kolikátou novelizaci se jedná.
- Změněné stránky – pokud ve směrnici dochází k menším úpravám, které se týkají například jedné strany, je možné vyměnit pouze tuto jednu stranu.
- Účinnost – velmi důležitý údaj, kterým se řídí především kontroloři.
- Vypracoval – osoba, která směrnici vypracovala.
- Vydal – osoba (či útvar), která má ve společnosti na starost vydávání vnitřních předpisů.
- Kontrola – tu uskutečňuje vedoucí pracovníka, který směrnici vypracoval.
- Vyřizuje – osoba, která za směrnici odpovídá mimo té, která směrnici vypracovala.
- Rozdělovník – podává informaci o tom, kolik se vyhotoví kusů a kdo danou směrnici získá.
- Příloha – pokud existuje dokument, který patří určité směrnici, musí k ní být přiložen a řádně označen. [4]

2.8 Chyby při tvorbě vnitropodnikových směrnic

Nejčastějším problémem v rámci vnitropodnikových směrnic se stává jejich zastaralost. Účetní jednotky mají mnohdy neaktualizované nebo nedostatečně zpracované směrnice, na což by neměly opomínat. U vnitropodnikových směrnic by se mělo primárně dbát na jejich aktuálnost a platnost.

Nelze předpokládat, že všechny účetní jednotky budou mít bezchybně zpracované směrnice. Tím se nemyslí pouze jejich aktuálnost, ale také formální stránka. U směrnic se mohou vyskytnout tyto formální nedostatky:

- směrnice nedisponuje hlavními znaky, tj. výstižnost, stručnost, jednoznačnost a logika uspořádání,
- ve směrnici se objevují zastaralé pojmy, které by měly být znovelizované,
- není sjednocena terminologie,
- gramatické chyby,
- absence nezbytných náležitostí,
- přílišné používání zkratk, které nejsou pro ostatní pochopitelné,

- není určena osoba odpovědná za aktualizaci a tvorbu,
- zmatené a nepřiměřené číslování či nadměrné členění,
- přepsání právní úpravy, což některé účetní jednotky považují za hotovou směrnici,
- okopírování směrnic od jiných účetních jednotek,
- tvorba nepotřebných směrnic z oblastí, ve kterých se účetní jednotka nepohybuje,
- odkazy na nepoužívaný software,
- není zmíněno, jakým způsobem dochází ke skartaci a archivaci,
- nesledování legislativních změn, v rámci kterých by měly být směrnice zaktualizovány. [11]

2.9 Rozdělení vnitropodnikových směrnic

Účetnictví podléhá řadě právních předpisů, ze kterých lze vydedukovat, zda je nutné nebo vhodné, sestavit vnitropodnikové směrnice v souladu s podmínkami v dané účetní jednotce či nikoli. Podle toho, zda jsou směrnice vytvářeny dobrovolně nebo tzv. „nedobrovolně“, je lze rozdělit do dvou skupin. Směrnice dobrovolné si účetní jednotky sestavují proto, aby usnadňovaly práci a zlepšily fungování procesů v organizaci a ty nedobrovolné vychází přímo nebo nepřímo z legislativy, zejména ze zákona o účetnictví, který ukládá zpracování některých vnitropodnikových směrnic. Samozřejmě účetní jednotka bude z tzv. „nedobrovolných“ směrnic vytvářet jenom ty, které vyplývají z její vnitřní potřeby.

Vnitropodnikové směrnice vyplývající z legislativy.

- Systém zpracování účetnictví, účetní metody.
- Podpisové záznamy osob.
- Směrná účtová osnova a účtový rozvrh.
- Oběh účetních dokladů.
- Archivace účetních dokladů, úschova záznamů.
- Kursové rozdíly.
- Dlouhodobý majetek, odpisový plán.
- Inventarizace majetku a závazků.
- Vlastní náklady.

- Zásoby.
- Deriváty.
- Odložená daň.
- Stanovení zásad pro časové rozlišování nákladů a výnosů.
- Stanovení zásad pro tvorbu a používání opravných položek.
- Stanovení zásad pro tvorbu a používání rezerv.
- Pokladna, pokladní operace.
- Zásady pro tvorbu a používání rezerv.
- Pravidla konsolidace.
- Pracovní cesty, cestovní výdaje.
- Stravování zaměstnanců, příspěvek na stravování.
- Harmonogram účetní závěrky.

Některé směrnice mohou být součástí jiné směrnice nebo existují další směrnice, které navazují na činnost organizace, a tím pádem nejsou v seznamu zmíněny.

2.10 Charakteristika vybraných vnitropodnikových směrnic

Systém zpracování účetnictví, účetní metody

Vnitřní směrnice Systém zpracování účetnictví je jedna z nejvíce rozsáhlých směrnic. Vyplývá ze zákona o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb. a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Obsahem směrnice jsou skutečnosti, které se shodují s platnou legislativou a vyplývají z požadavků, které jsou na účetnictví kladeny. V obecné části směrnice, která vychází právě z legislativy, se vyskytuje několik bodů, mezi něž patří například:

1. V účetnictví se účtuje o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech, výnosech a o výsledku hospodaření.
2. O skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, se účtuje do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisejí. Není-li možno tuto zásadu dodržet, může účtovat i v účetním období, v němž zjistila uvedené skutečnosti.

3. Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, není-li dále stanoveno jinak. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem, nebo je hospodářským rokem. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo i delší než uvedených 12 měsíců.
4. Při vedení účetnictví je účetní jednotka povinna dodržovat směrnou účtovou osnovu a účetní metody, uspořádání a označování položek účetní závěrky a obsahovat vymezení položek závěrky. Účetnictví se vede za účetní jednotku jako celek. V případech stanovených v § 23a zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, použije účetní jednotka mezinárodní účetní standardy.
5. Skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, se dokládají účetními doklady, které obsahují veškeré náležitosti přepsané v § 11 zákona o účetnictví.
6. Účetní zápisy se zapisují v účetních knihách a prokazují se účetními doklady.
7. Účetní jednotka je povinna inventarizovat majetek a závazky podle § 29 a § 30 zákona o účetnictví a sestavovat účetní závěrku, popř. konsolidovanou účetní závěrku, podle § 18, § 19, § 19a, § 22, § 22a, § 22b a § 23 zákona o účetnictví.
8. Účetní jednotka je povinna vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.
9. Účetnictví je vedeno průkazným způsobem, jestliže účetní jednotka účetní případy a účetní zápisy o nich doložila nebo prokázala předepsaným způsobem a inventarizovala majetek a závazky.[7]

V rámci této směrnice je také zmíněn účtový rozvrh, oceňovací rozdíly, odpisování majetku a další skutečnosti, z nichž některé představují samotnou vnitřní směrnici.

Směrná účtová osnova a účtový rozvrh

Tyto směrnice vychází především ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, přesněji z § 14 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh a dále z vyhlášky č. 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, Českých účetních standardů a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Účtový rozvrh je tvořen účetní jednotkou v souladu se směrnou účtovou osnovou. Směrná účtová osnova je vlastně seznam účtových skupin, z něhož účetní jednotka vychází při sestavování účtového rozvrhu, který se skládá z třímístného účtu v tomto pořadí: třída, skupina, pořadové číslo. Toto pořadí nemusí být konečné, pokud účetní jednotka v rámci syntetických účtů vytváří účty analytické. Účty, které byly během účetního období alespoň jednou použity, by měly být v účtovém rozvrhu obsaženy pro dané účetní období. [9]

Dlouhodobý majetek, odpisový plán

Tuto směrnici upravuje zejména zákon o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb., České účetní standardy, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Dlouhodobým majetkem se zabývá konkrétně Český účetní standard č. 013 a č. 014. Vyhláška majetek rozděluje na nehmotný, hmotný a finanční. Položky obsaženy v dlouhodobém majetku jsou podrobněji popsány v první kapitole této práce.

Směrnice dlouhodobého majetku se zabývá charakterem dlouhodobého majetku a popsáním jednotlivých položek, aby bylo zřejmé, do jaké kategorie majetek patří, jakým způsobem má být oceňován, evidován a odpisován. K odpisování je určen odpisový plán, který slouží jako základ pro odpisování majetku, tedy vyčíslení jeho opravek během jeho používání.

Inventarizace majetku a závazků

Vnitřní směrnice zabývající se inventarizací, je tvořena v souladu se zákonem o účetnictví, vyhlášky č. 500/2000 Sb., Českými účetními standardy, ve znění pozdějších předpisů a zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Inventarizace je proces, díky kterému účetní jednotky zjišťují skutečný stav majetku a závazků, a tento stav porovnávají s jejich stavem v účetnictví. V obecné části této směrnice by měly být obsaženy skutečnosti vyplývající ze zákona, tj. obecná ustanovení a v samotné vnitropodnikové úpravě by měly být zmíněny položky, které podléhají inventarizaci, druhy inventarizace, inventarizační komise podniku, inventurní soupisy, inventarizační rozdíly a způsob, jakým se tyto rozdíly řeší.

2.11 Způsob dosažení cíle bakalářské práce

Dosažení cíle bude autorka posuzovat podle následujících kritérií:

- soulad účtování dlouhodobého majetku ve vybraném podniku s platnými právními předpisy,
- soulad znění vnitropodnikových směrnic o dlouhodobém majetku s platnými právními předpisy.

3 APLIKACE PROBLEMATIKY VE SPOLEČNOSTI ČSAP S.R.O.

Tato kapitola bude zaměřena na analýzu účtování dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti. Na začátku dojde k představení společnosti, zobrazení její organizační struktury. Poté k charakterizování vnitropodnikové směrnice upravující dlouhodobý majetek podniku a aplikaci teoretických poznatků o účtování majetku v praxi.

3.1 Představení společnosti

ČSAP s.r.o. je dopravní a servisní společnost, která sídlí v Nymburce a byla založena dne 12. 06. 1992 zápisem do obchodního rejstříku. Tato společnost prošla v minulosti řadou změn, které je potřeba objasnit.

Nutno podotknout, že ČSAP s.r.o. vznikla transformací a privatizací nymburského závodu ČSAD Nymburk, který vznikl v roce 1990. Než došlo k řádné privatizaci, prošla společnost několika vlastníky. Společnost vznikla na základě postupné privatizace jednotlivých závodů ČSAD KNV Praha pod označením dopravní závod číslo 111 – Nymburk. Do tohoto závodu patřily pobočky v Poděbradech, Kolíně, Městci Králové, Loučeni a Lysé nad Labem. Naneštěstí byl podnik v roce 1991 prodán společnosti PROhealth s.r.o. z Poděbrad, v čele s majitelem Karlem Procházkou, která státu neuhradila kupní cenu, a tak byla společnost v roce 1996 převedena pod správu Fondu národního majetku. Řádná privatizace se povedla až v roce 1999 formou veřejné soutěže. Nejprve společnost patřila pražské Lékárně na Chmelnici, ale v dubnu roku 2000 ji pak koupil Ing. Vlastimil Koutek starší, který přejmenoval společnost na ČSAP Nymburk. V červenci téhož roku převedl polovinu na svého syna Ing. Aloise Koutka. V současnosti je stoprocentním majitelem Ing. Alois Koutek.

Přes všechny problémy s privatizací si ČSAP Nymburk dokázalo udržet dominantní postavení ve veřejné dopravě. Původně společnost provozovala autobusovou i nákladní dopravu. Dodnes patří nákladní doprava mezi jednu z hlavních činností ČSAP, stejně jako provozování čerpacích stanic s palivy a mazivy, stavební práce (včetně pronájmu a prodeje stavebních strojů) a servisní činnosti včetně parkování. ČSAP se také může chlubit sbírkou historických autobusů, které vystavuje a provozuje na různých akcích anebo nabízí k pronájmu, a to sama i prostřednictvím společnosti OAD Kolín s.r.o.

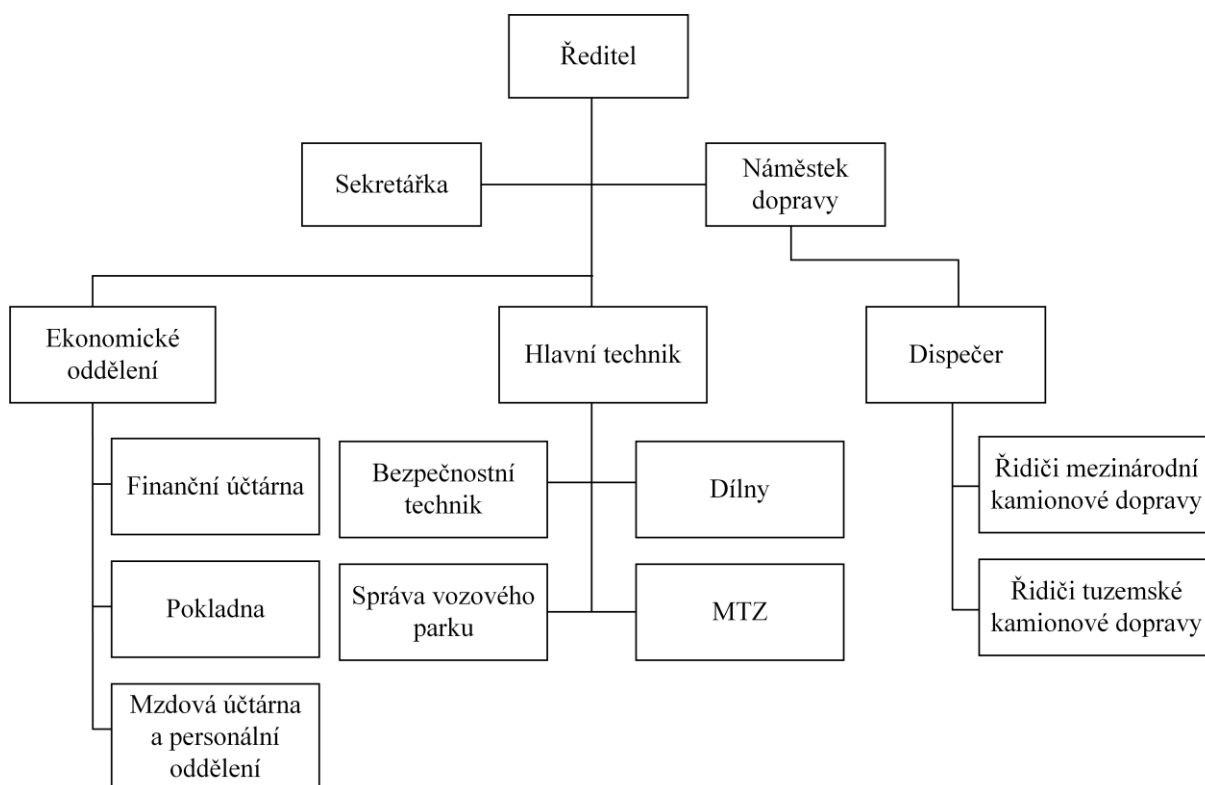
OAD Kolín s.r.o. je dopravní společnost, jejímž vlastníkem je také Ing. Alois Koutek, a která je zaměřena na silniční motorovou osobní dopravu. Mezi ČSAP a OAD docházelo od roku 2002 k postupnému organizačně-technickému propojení, a tak byla ČSAP postupně

převedená pod tuto společnost, přičemž ČSAP plní pro OAD servisní funkci a provozuje nákladní dopravu.

V současné době má společnost dceřiné pobočky v Poděbradech, Městci Králové, Kolíně a Českém Brodě.

3.1.1 Organizační struktura

Podnikové vztahy mezi jednotlivými pracovními místy a útvary v podniku jsou vyobrazeny na obrázku č. 2. V sídle společnosti pracuje 84 zaměstnanců včetně 25 technickohospodářských pracovníků.



Obrázek 2: Organizační struktura ČSAP s.r.o.

Zdroj: vlastní zpracování

3.2 Dlouhodobý majetek v rozvaze podniku

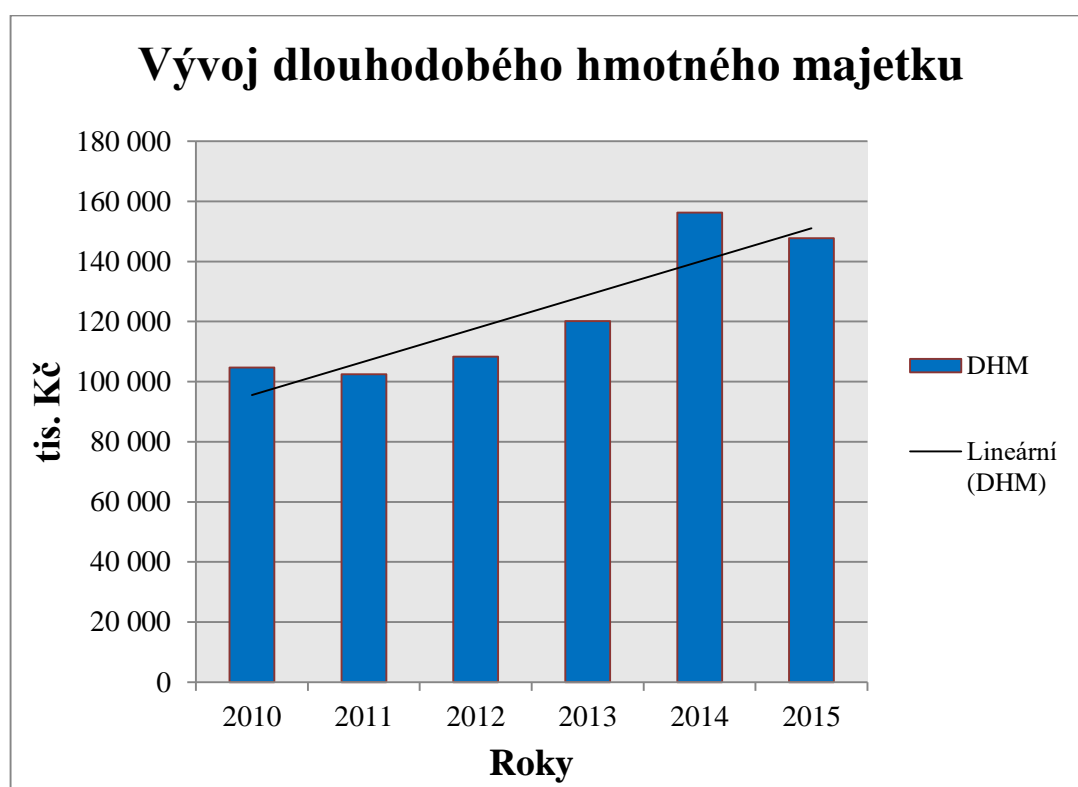
Společnost ČSAP se zabývá dopravními, servisními a dalšími obdobnými aktivitami. Rozhodující podíl dlouhodobého majetku tvoří dlouhodobý hmotný majetek. Dlouhodobý nehmotný a finanční majetek jsou již několik let zcela odepsány, a tím pádem je jejich zůstatková hodnota nulová. Navzdory tomuto faktu, je z rozvah podniku za jednotlivé roky patrné, že společnost častěji nakupovala dlouhodobý nehmotný majetek.

Tabulka 2: Vývoj dlouhodobého majetku v netto ceně v letech 2010 - 2015 (v tis. Kč)

Dlouhodobý majetek	Rok					
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
DNM	0	0	0	0	0	0
DHM	104 711	102 415	108 333	120 181	156 294	147 726
DFM	0	0	0	0	0	0
DM celkem	104 711	102 415	108 333	120 181	156 294	147 726

Zdroj: zpracováno podle [12]

Vývoj dlouhodobého hmotného majetku v netto ceně za posledních 5 let znázorňuje graf na obrázku č. 3.

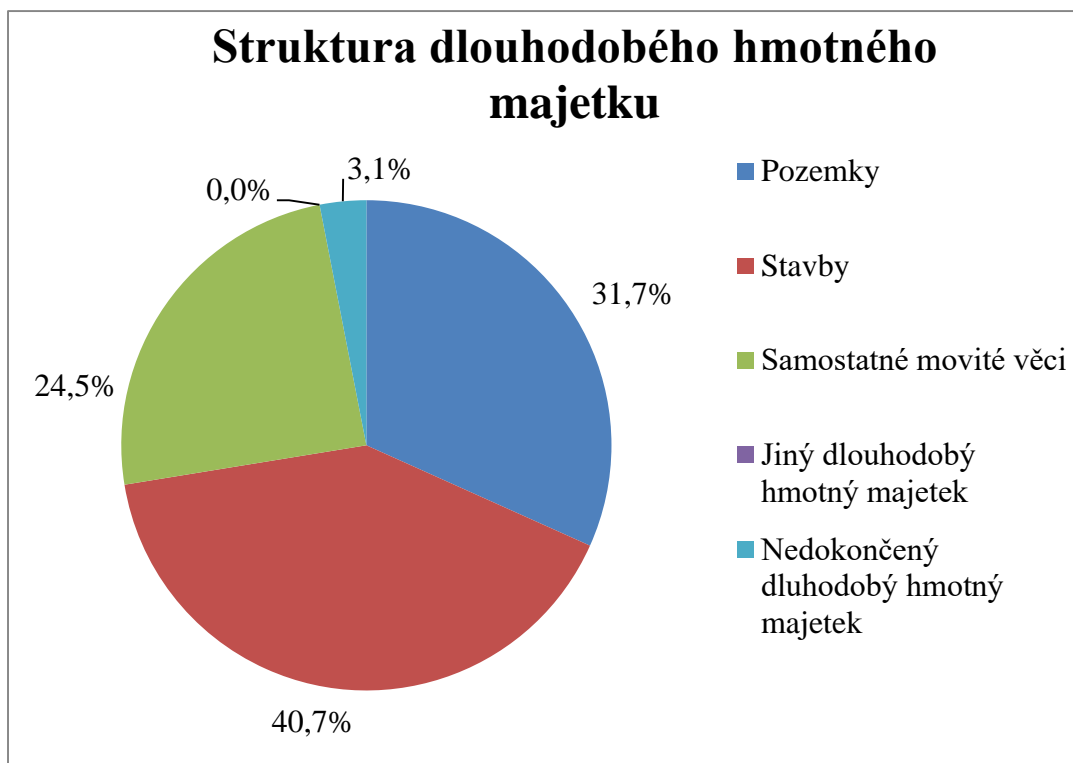


Obrázek 3: Graf popisující vývoj dlouhodobého hmotného majetku v letech 2010 – 2015

Zdroj: zpracováno podle [12]

Trend vývoje majetku je od roku 2011 mírně rostoucí. Z grafu je patrné, že během sledovaného období docházelo k postupnému zvyšování hodnoty dlouhodobého hmotného majetku. Výrazné zvýšení nastalo v roce 2014, ve kterém společnost nakoupila nejvíce strojového zařízení, a to zejména stavebních drtiček, což zvýšilo hodnotu dlouhodobého hmotného majetku o téměř 37 000 tis. Kč. V roce 2015 došlo ke snížení zůstatkové ceny z důvodu odečtení větší výše opravek za nakoupené stroje.

Z následujícího grafu vyplývá, že největší procentní podíl na dlouhodobém hmotném majetku mají stavby s hodnotou 60 128 tis. Kč, která je tvořena necelými 41 % a po nich následující pozemky ve výši 46 899 tis. Kč s téměř 32%. Vcelku překvapivou procentní část tvoří samostatné movité věci s necelými 25% a hodnotou 36 172 tis. Kč.



Obrázek 4: Graf struktury dlouhodobého hmotného majetku v netto ceně v roce 2015

Zdroj: zpracováno podle [12]

Samostatné movité věci jsou tvořeny především stroji, zařízeními a dopravními prostředky. Po nich následují v nižších hodnotách počítače a tiskárny a dlouhodobý drobný hmotný majetek.

3.3 Vnitropodnikové směrnice

Společnost ČSAP s.r.o. vede účetnictví v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb., Českými účetními standardy pro podnikatele a neposlední řadě také zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

3.3.1 Příkaz ředitele společnosti k evidenci, oceňování a odpisovému plánu investičního majetku

Problematiku dlouhodobého majetku upravuje v podniku vnitřní směrnice pojmenovaná jako „Příkaz ředitele společnosti č. 5/2004 k evidenci, oceňování a odpisovému plánu

investičního majetku“, kterou vypracoval vedoucí ekonom se souhlasem jednatele společnosti. Jak je z názvu vnitropodnikové směrnice zřejmé, byla vytvořena v roce 2004, kdy byl pro dlouhodobý majetek dosud používán termín investiční majetek. Pro tuto práci bude používán aktuálnější termín - dlouhodobý majetek. Směrnice není nijak rozsáhlá. Je tvořena šesti stranami, které stručně vystihují dlouhodobý majetek. Je rozdělena na tři části:

- 1) dlouhodobý majetek a jeho evidence,
- 2) oceňování dlouhodobého majetku,
- 3) odpisový plán.

Společnost na začátku každé části uvádí, že se při účtování dlouhodobého majetku řídí příslušnými ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, účtovou osnovou a postupem účtování pro podnikatele, čímž jsou myšleny České účetní standardy č. 013. a č. 014. Ačkoli se společnost řídí také ustanoveními vycházející ze ZDP, tento zákon nezmiňuje, navzdory tomu, že na něj ve směrnici odkazuje.

Dlouhodobý majetek a jeho evidence

První část se zabývá charakteristikou dlouhodobého majetku a dlouhodobého drobného majetku.

Společnost se při zařazování jednotlivých složek do dlouhodobého majetku řídí podle doby použitelnosti a hodnotové hranice pro jeho ocenění stanovené v ZDP. Do dlouhodobého hmotného majetku je řazen majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok. Dlouhodobý hmotný majetek se účtuje na účtech 021 – Budovy, haly, stavby, 022 – SMV a Soubory movitých věcí, 029 – Ostatní hmotný dlouhodobý majetek, který nelze zařadit na předchozí dva účty a 031 – Pozemky. Do kategorie dlouhodobého drobného majetku patří majetek s oceněním 40 000 Kč a nižší a dobou použitelnosti delší než jeden rok, kam patří samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením. Do dlouhodobého nehmotného majetku jsou zahrnuty položky, jejichž vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok, a to za podmínky, že byly pořízeny úplatně, vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, nabyty vkladem společníka, darem nebo zděděním.

Pro dlouhodobý drobný nehmotný majetek si společnost ve vnitropodnikové směrnici stanovila výši ocenění 40 000 Kč a nižší a dobu použitelnosti delší než jeden rok. Doba použitelnosti je stále stejná, ale hranice pro ocenění dlouhodobého drobného

nehmotného majetku se změnila na 60 000 Kč a nižší. Společnost se řídí podle aktuální výše, ale bohužel tuto skutečnost neopravila ve vnitropodnikové směrnici. Ve směrnici chybí ustanovení o dlouhodobém drobném majetku, který účetní jednotka nevykazuje v položce B. I. Dlouhodobý nehmotný majetek, ale v nákladech.

Mimo jiné je ve směrnici vymezen dlouhodobý finanční majetek, který účetní jednotka nepořizuje, a proto není v této práci považován za klíčový.

Do dlouhodobého nehmotného majetku patří k těmto složkám majetku navíc goodwill, povolenky na emise a preferenční limity.

Účetní jednotka v této části vymezuje majetek, o kterém může účetní jednotka účtovat v účtové třídě 0 – Dlouhodobý majetek:

- majetek, ke kterému má vlastnické právo nebo právo hospodaření,
- najatý majetek, který je odpisován za podmínek stanovených v ZDP,
- nehmotný majetek, k němuž má účetní jednotka právo užívání za úplatu,
- technické zhodnocení, pokud je účetní jednotka nájemcem a je odpisováno za podmínek stanovených v ZDP.

Po přečtení této části směrnice, je zřejmé, že společnost čerpá z několika právních předpisů a některá ustanovení se zdají neúplná. Autorka také zjistila, že společnost při vytváření směrnice použila pro usnadnění práce Opatření čj. 281/89 759/2001, kterým se stanovuje účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele.

Oceňování dlouhodobého majetku

Druhá část se zabývá způsoby oceňování dlouhodobého majetku. Podle způsobu pořízení majetku se odvíjí druh ceny a následně způsob účtování.

Účetní jednotka oceňuje majetek nejčastěji pořizovací cenou, kterou se oceňuje nakoupený hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek (předkontace: MD 01, DAL 321).

Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje:

- dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený např. inventarizační přebytek (předkontace: MD 01., 02., DAL 07., 08.),
- dlouhodobý nehmotný majetek vytvořený vlastní činností, pokud je reprodukční pořizovací cena nižší než vlastní náklady (předkontace: MD 041, DAL 623),

- dlouhodobý hmotný majetek bezúplatně nabytý na základě smlouvy o koupi nájaté věci např. finanční leasing (předkontace: MD 02., příp. DAL 08.).

Vlastními náklady se oceňuje dlouhodobý nehmotný majetek vytvořený vlastní činností, pokud reprodukční pořizovací cena není nižší než vlastní náklady a také dlouhodobý hmotný majetek vytvořený vlastní činností.

Mimo jiné jsou zde definovány pojmy jako technické zhodnocení, rekonstrukce a modernizace.

Konec druhé části je nazván jako Bližší upřesnění podmínek oceňování, kde je zahrnuto definování již zmíněných druhů cen a pořízení nehmotného a hmotného majetku. Přičemž zde není uveden způsob účtování. Co se týká pořízení majetku, jsou zde uvedeny podmínky, při kterých se může účtovat jako o pořízení majetku. Na účtech 041 – Pořízení nehmotných investic a 042 – Pořízení hmotných investic se účtuje do doby, než je majetek uveden do užívání včetně výdajů spojených s jeho pořízením.

Účetní jednotka se v této části snažila o vyjmenování jednotlivých položek majetku, stejně jako v předchozí části, což působí spíše chaotickým dojmem. V části definování jednotlivých druhů cen je dosud zahrnuta cena pořízení, což je cena, za kterou byl majetek pořízen bez nákladů s jeho pořízením související. Tento pojem se používal k ocenění finančního majetku, ale v současné době se již nepoužívá. Dále je obsahem směrnice nesrozumitelné vymezení nákladů souvisejících s pořízením. Není zřejmé, zda se jedná o náklady, které s pořízením souvisejí či nikoli. Bylo by vhodné doplnit směrnici o tuto skutečnost.

Odpisový plán

Poslední část směrnice se zabývá odpisovým plánem, ve kterém jsou stanovena pravidla pro odpisování dlouhodobého majetku, které vyplývají ze ZDP.

Na základě odpisového plánu se dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek odpisuje nepřímou prostřednictvím účetních odpisů. Údaje o zvoleném způsobu odpisování, roční sazbě odpisů a částce odpisů za zdaňovací období jsou uvedeny buď na inventární kartě jednotlivého majetku nebo v souboru dlouhodobého majetku vedeného informačním systémem Prytanis. Odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví a to do její výše. Odpisový plán se může v průběhu odpisování upravit za předpokladu, že bylo proúčtováno zvýšení ceny dlouhodobého majetku z důvodu technického zhodnocení, které bude odpisovat vlastník dlouhodobého majetku. Odpisy se účtují na MD 551, DAL úč. sk.

07., 08. Přestože účetní jednotka odpisuje majetek v každém případě daňově, ve vnitropodnikové směrnici se o tom nezmiňuje.

Jelikož první část odpisového plánu je spíše obecná, v jejím závěru je zaměřena na aplikaci praktických poznatků z podniku do odpisového plánu, a to tímto způsobem:

- nově pořízený dlouhodobý majetek zatřídí do příslušných odpisových skupin ve smyslu této směrnice podle ZDP s výjimkou autobusů,
- dlouhodobý majetek odpisovaný se začne odpisovat po splnění všech technických funkcí a právních předpisů, zaúčtováním do účtových skupin 01 nebo 02,
- dlouhodobý majetek odpisovaný se bude odpisovat rovnoměrně s výjimkou autobusů,
- autobusy uvedené prvně do provozu se účetně odpisují rovnoměrně po dobu 6 let; u autobusů, které byly již v provozu, je účetní a daňový odpis shodný.

V části nazvané jako odpisový plán, by měl být skutečně zahrnut odpisový plán vypracovaný účetní jednotkou. Dále by mohla být součástí odpisová tabulka stanovená ZDP, včetně sazeb pro rovnoměrný a zrychlený způsob odpisování. Chybí tu bližší informace o zvoleném způsobu odpisování účetní jednotkou, který má svá specifika.

V této směrnici chybí část o vyřazení majetku.

3.3.2 JS č./rok jednatele společnosti k zabezpečení inventur

Jednou ročně účetní jednotka vydává směrnici k inventarizaci veškerého majetku včetně zásob pod názvem „JS č. /rok jednatele společnosti k zabezpečení inventur“. Zaměřuje se na majetek evidovaný v účtových třídách 0 – Dlouhodobý majetek a 1 - Zásoby. Směrnice obsahuje termín inventarizace, harmonogram inventarizačních prací, inventarizační komise a rozsah inventarizace. Směrnice je sestavována v souladu se zákonem o účetnictví, vyhlášky č. 500/2000 Sb., Českými účetními standardy, ve znění pozdějších předpisů a zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

V této směrnici byl shledán pouze menší nedostatek. Na začátku směrnice je krátké ustanovení, ze kterého vyplývá odkaz na právní předpis, k jehož provedení je směrnice vydávána. Ve směrnici je uvedena pouze vyhláška k zákonu o účetnictví. Základní povinnost provádět inventarizaci majetku a závazků vyplývá už ze zákona o účetnictví a také z Českých účetních standardů, což by zde z hlediska úplnosti mohlo být zahrnuto.

Krom tohoto nedostatku má směrnice všechny důležité náležitosti.

3.3.3 Účtový rozvrh

Za další vnitropodnikovou směrnicí lze považovat „Účtový rozvrh“, který byl sestaven na základě směrné účtové osnovy. Účetní jednotka vytvořila v rámci syntetických účtů účty analytické, které vychází z jejích potřeb. Důvodem pro analytické členění bylo především rozlišení jednotlivých středisek společnosti.

3.4 Příklady účtování dlouhodobého majetku

Pro společnost ČSAP hraje dlouhodobý majetek z hlediska její činnosti zásadní roli. Jednotný postup jeho evidence, oceňování a odpisování je stanoven ve výše zmíněné vnitropodnikové směrnicí. Pro zjišťování platnosti a správnosti provádění účetních operací účetní jednotkou, budou v této kapitole uváděny konkrétní příklady. Společnost účtuje na základě vlastního účetního předpisu, který vychází z platných účetních předpisů. Při účtování je využívána analytická evidence.

3.4.1 Pořízení majetku

Účetní jednotka pořizuje dlouhodobý majetek zejména těmito způsoby:

- a) koupí,
- b) vlastní činností.

Majetek pořízený koupí je oceňován pořizovací cenou, což je cena, za kterou byl majetek pořízen, včetně nákladů souvisejících s jeho pořízením. Pakliže je majetek pořizován vlastní činností, je oceněn vlastními náklady, kterými se rozumí veškeré přímé i nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Pořizování majetku vlastní činností je pro firmu výjimečnou záležitostí, jelikož je s ní spojeno spousta dalších činností, např. projektová dokumentace.

Při pořizování majetku musí být vypracována technická dokumentace včetně kolaudací, revizí a dalších nezbytně nutných činností. Po tomto kroku je sepsán předávací protokol, na základě kterého je majetek uveden do provozu a zaúčtován na majetkové účty. Při pořízení se využívají účty v účtové skupině 04, na kterých je kalkulována pořizovací cena.

Po vypracování předávacího protokolu, který podává informaci o schopnosti užití majetku, je majetek zařazen na příslušný analytický účet. Majetek je po tomto kroku zařazen do účetnictví a majetkové evidence, která podléhá informačnímu systému Prytanis. Po zařazení má každý majetek svou inventární kartu.

Příklad č. 1 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku nákupem

Společnost na konci roku 2012 nakoupila mobilní drtící jednotku v pořizovací ceně bez DPH 3 589 000 Kč, se základní sazbou DPH, kterou si nechala od dodavatele dopravit za 6 329 Kč bez DPH, se základní sazbou DPH. Majetek byl zařazen do dlouhodobého hmotného majetku, jelikož je jeho PC > 40 000 Kč a byla mu přidělena inventární karta č. 2SJ2300. Drtící jednotka byla v tomto dni převedena do užívání.

Účetní operace	Kč	MD	D
1. Faktura přijatá za drtící jednotku	3 589 000	042.001	321.001
2. DPH	753 690	343.101	321.001
3. Faktura přijatá za dopravu	6 329	042.001	321.001
4. DPH	1 329	343.101	321.001
4. Uvedení do užívání	3 594 231	022.101	042.001
5. Úhrada faktury	4 349 019	321.001	221.001

Příklad č. 2 – Pořízení dlouhodobého drobného nehmotného majetku nákupem

Účtování dlouhodobého drobného nehmotného i hmotného majetku je podobné. Oba druhy se účtují přímo do nákladů. Ačkoli by měl být pro dlouhodobý drobný nehmotný majetek používán účet 518 – Ostatní služby, ve společnosti je pro dlouhodobý drobný nehmotný i hmotný majetek používán účet 501.300 – Spotřeba DDrM.

Nepočítají se u nich odpisy. Dlouhodobý drobný majetek je ve společnosti evidován v operativní evidenci.

V roce 2014 společnost nakoupila program Windows 7 za hotové, v pořizovací ceně bez DPH 8 190 Kč, se základní sazbou DPH. Jelikož je PC < 60 000 Kč, je program zařazen do dlouhodobého drobného nehmotného majetku a uveden do užívání přes nákladový účet.

Účetní operace	Kč	MD	D
1. Výdajový pokladní doklad za nákup softwaru Windows 7	8 190	501.300	211.100
2. DPH	1 720	343.101	211.100

Příklad č. 3 – Pořízení dlouhodobého drobného hmotného majetku nákupem i vlastní činností

V roce 2015 musela účetní jednotka nakoupit tiskárnu, z důvodu fyzického opotřebení staré tiskárny. Pořizovací cena nové tiskárny byla 6 690 Kč bez DPH, se základní sazbou DPH. Jelikož je její pořizovací cena nižší než stanovená hranice pro dlouhodobý drobný hmotný majetek, což je 40 000 Kč, účtuje se o něm následovně.

Účetní operace	Kč	MD	D
1. Výdajový pokladní doklad za nákup tiskárny	6 690	501.300	211.100
2. DPH	1 405	343.101	211.100
3. Doprava tiskárny zaměstnancem firmy	539	501.300	622.100

Příklad č. 4 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku kombinací nákupu a vlastní činnosti

Účetní jednotka si v roce 2007 nakoupila soustruh v pořizovací ceně 3 100 000 Kč bez DPH, se základní sazbou DPH, který si prostřednictvím svých zaměstnanců sama smontovala. Pro soustruh musel být postaven stavební základ, na který měla účetní jednotka potřebný materiál, a tak si ho postavila sama. Po skončení práce byla provedena revize od externího revizního technika za 5 000 Kč bez DPH, se základní sazbou DPH.

Účetní operace	Kč	MD	D
1. Faktura přijatá za nákup soustruhu	3 100 000	042.001	321.001
2. DPH	651 000	343.101	321.001
3. Montáž	3 000	042.001	624.100
4. Postavení stavebního základu vlastní činností	150 000	042.001	624.100
5. Provedená revize	5 000	042.001	321.001
6. DPH	1 050	343.101	321.001
7. Úhrada faktur	3 756 000	321.001	221.001

3.4.2 Odpisování majetku

Jednou ze základních charakteristik dlouhodobého majetku je postupné opotřebovávání v důsledku jeho používání. Opotřebení dlouhodobého majetku může být fyzické (v důsledku užívání) anebo morální (zastarávání majetku vlivem vývoje nových technologií). Postupné snižování hodnoty majetku je vyjadřováno formou oprávek. Daňové odpisy slouží ke stanovení daňového základu podle ZDP a nezobrazují vždy skutečné opotřebení majetku. Účetní odpisy by měly co nejpřesněji vyjádřit opotřebení majetku a vést tak k reálnému vykázání hodnoty majetku, aby byl podán věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Způsob výpočtu účetních odpisů je plně v kompetenci účetní jednotky, která k tomuto účelu sestavuje odpisový plán, který je součástí Přílohy A.

O způsobu odpisování majetku se rozhoduje po jeho zařazení do evidence. Ve firmě má tuto rozhodovací pravomoc odborná komise. V některých případech se účetní odpisy ztotožňují s daňovými, a to:

- pokud byl nakoupen již použitý majetek, protože u něj lze stěží odhadnout dobu dalšího využívání,
- pokud byl majetek daňově zařazen do 1 a 2 odpisové skupiny, a u kterého se předpokládá vyšší fyzické opotřebení, např. drtička stavebního odpadu

Odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví a to do její výše.

Ve společnosti jsou účetní odpisy vypočítávány každý měsíc. Odpisy jsou zaokrouhlovány na celé koruny nahoru.

Příklad č. 5 – Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Mobilní drtící jednotka v pořizovací ceně 3 589 000 Kč bez DPH, se základní sazbou DPH, byla zařazena do užívání 9. 12. 2013 a od tohoto měsíce bylo zahájeno odpisování. Tento majetek byl zařazen do druhé odpisové skupiny, pro který je stanovena doba odpisování pět let. Společnost využívá rovnoměrný způsob odpisování u všech druhů majetku. Všechny potřebné údaje, včetně sazeb pro rovnoměrný i zrychlený způsob odpisování, ze kterých společnost vychází, jsou stanoveny v ZDP.

V případě účetních odpisů je tento majetek zařazen do odpisového plánu č. 99, což je plán, do kterého je zařazen majetek v případě rovnosti mezi účetními a daňovými odpisy. Na základě tohoto ustanovení se účetní měsíční odpis počítá jako $\frac{1}{12}$ daňového odpisu. Po součtu jednotlivých měsíčních odpisů se získá roční odpis, který je pak totožný s odpisem daňovým.

Z toho vyplývá, že výpočet daňových a účetních odpisů je rozdílný, ale po výpočtu se jejich hodnota rovná, což dokazuje příklad mobilní drtící jednotky, která bude odepsána na konci roku 2016, viz tabulka č. 3. Měsíční účetní odpis má hodnotu 66 547. Všechny tyto údaje jsou k nahlédnutí v inventární kartě majetku v Příloze B.

Tabulka 3: Účetní odpisy = daňové odpisy mobilní drtící jednotky

Rok	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2012	394 790	394 790	3 194 210
2013	798 553	1 193 343	2 395 657
2014	798 553	1 991 896	1 597 104
2015	798 553	2 790 449	798 551
2016	798 551	3 589 000	0

Zdroj: zpracováno podle [12]

Na základě zjištěné výše odpisů, může být zahájeno účtování.

Účetní operace	Kč	MD	D
1. První účetní odpis vypočítán v době uvedení majetku do užívání 9. 12. 2012	394 790	551.100	082.101
2. Pravidelná výše měsíčního odpisu od 1. 1. 2013	66 547	551.100	082.101

Pokud u dlouhodobého majetku dojde k technickému zhodnocení, zvýší se pořizovací cena majetku, čímž se změní i hodnota odpisů. Způsob odpisování se nemění, což dokazuje příklad č. 6.

3.4.3 Technické zhodnocení

Technickým zhodnocením se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku.

Z tohoto ustanovení vyplývá, že za technické zhodnocení mohou být považovány takové úpravy dlouhodobého hmotného majetku, jejichž výše překročí limit stanovený účetní

jednotkou pro pořizovací cenu zhodnocovaného majetku, tj. 40 000 Kč. Co se týká staveb, platí pro ně již výše uvedený způsob, pakliže vynaložené náklady na technické zhodnocení dosáhnou významné hodnoty vzhledem k pořizovací či reprodukční ceně stavby.

Ve společnosti došlo k technickému zhodnocení pouze u staveb. Není to však častou záležitostí. V současné době společnost neplánuje žádné technické zhodnocení.

Při provádění stavebních úprav je důležité, aby účetní jednotka správně rozhodla, zda se jedná o technické zhodnocení nebo opravu.

Příklad č. 6 – Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku

Účetní jednotka v roce 2003 pořídila provozní budovu v pořizovací ceně 9 185 925 Kč bez DPH. V témže roce byly vyměněny vchodové dveře, z důvodu špatného těsnění za 13 200 Kč bez DPH, se základní sazbou DPH. Tuto činnost nelze označit za technické zhodnocení. O pět let později bylo provedeno zateplení budovy ve výši 251 600 Kč bez DPH, se základní sazbou DPH, což je považováno za technické zhodnocení, jelikož je jeho PC > 40 000 Kč. Po technickém zhodnocení byla budova opět uvedena do užívání.

Účetní operace	Kč	MD	D
PS na účtu Stavby	79 280 868	021.101	701.100
1. Výměna vchodových dveří	13 200	511.105	321.001
2. DPH	2 772	343.101	321.001
3. Zateplení budovy	251 600	042.001	321.001
4. DPH	52 836	343.101	321.001
5. Uvedení do užívání	251 600	021.101	042.001
6. Úhrada dodavatelům	320 408	321.001	221.001

Příklad č. 7 – Odpisování dlouhodobého hmotného majetku s technickým zhodnocením

Provozní budova byla pořízena 04. 11. 2003 za pořizovací cenu 9 185 925 Kč bez DPH. Dne 28. 12. 2008 bylo provedeno zateplení v hodnotě 251 600 Kč a 19. 07. 2011 došlo

k položení panelů ve výši 45 086 Kč bez DPH. Zateplení i položení panelů překročilo hranici 40 000 Kč a lze ho považovat za technické zhodnocení. Budova byla zařazena do páté odpisové skupiny podle ZDP. Účetně patří do odpisového plánu č. 18²⁰. Hodnota měsíčního účetního odpisu je 9 952 Kč, po prvním technickém zhodnocení 10 235 Kč a po druhém technickém zhodnocení byl měsíční odpis 10 284 Kč.

Účetní operace	Kč	MD	D
1. Měsíční odpis od 11. měsíce r. 2003	9 963	551.100	082.101
2. Technické zhodnocení 28. 12. 2008 změna účetního odpisu od 12. měsíce r. 2008	10 235	551.100	082.101
3. Technické zhodnocení 19. 07. 2011 změna účetního odpisu od 7. Měsíce r. 2011	10 284	551.100	082.101

3.4.4 Vyřazení majetku

Účetní jednotka vyřazuje majetek nejčastěji z důvodu:

- a) prodeje,
- b) likvidace (nejčastěji šrotování).

O vyřazení majetku společnosti rozhoduje odborná komise. Pro potvrzení či vyvrácení rozhodnutí odborné komise existuje ve společnosti likvidační komise, která mimo jiné rozhoduje o způsobu likvidace majetku.

Konečné stanovisko o vyřazení majetku je plně v kompetenci jednatele společnosti, který závěry komise většinou odsouhlasí a prohlásí je za správné. Na základě tohoto prohlášení dá komise pokyn k vyřazení majetku z evidence. K tomuto kroku by mělo dojít až poté, co je majetek skutečně zlikvidován. Následně proběhne vyřazení inventární karty, čímž dojde k vyřazení majetku z účetní evidence.

Pokud není majetek při vyřazování zcela odepsán, musí dojít k doodepsání zbylé částky (zůstatkové ceny) a až poté může dojít k vyřazení majetku. To platí v případě, kdy je majetek vyřazován formou likvidace, darem, prodejem či v důsledku manka a škody.

²⁰ Odpisuje se 1,300 % měsíčně tj. 76,923 let

Zůstatková cena je rozdíl mezi vstupní cenou majetku a celkovou výší odpisů tedy oprávkami.

V případě, že je majetek při vyřazování zcela odepsán, neprovádí se odpis zůstatkové ceny, a tím pádem se neúčtuje na nákladových účtech.

Příklad č. 8 – Vyřazení částečně odepsaného dlouhodobého hmotného majetku z důvodu prodeje

Účetní jednotka se rozhodla prodat dosud plně neodepsanou mobilní drtící jednotku za 1 028 000 Kč bez DPH, se základní sazbou DPH. Jelikož drtící jednotka není zcela odepsána, musí být nejprve zaúčtována její zůstatková cena. Následně dojde k vyřazení majetku v pořizovací ceně 3 589 000 Kč a poté k prodeji.

Účetní operace	Kč	MD	D
1. Doučtování zůstatkové ceny	532 352	541.100	082.101
2. Vyřazení majetku z evidence	3 589 000	082.101	022.101
3. Prodej drtící jednotky	1 028 000	311.201	641.100
4. DPH	215 880	311.201	343.101
5. Příjem peněz od odběratele	1 243 880	221.001	311.201

Příklad č. 9 – Vyřazení částečně odepsaného dlouhodobého hmotného majetku z důvodu likvidace

Olejárna na výměnu a doplňování olejů nebyla zcela odepsána, ale z důvodu opotřebení ji nebylo možné dále využívat. Nejprve dojde k odepsání zůstatkové ceny na příslušný nákladový účet a poté může být majetek vyřazen z evidence v jeho pořizovací ceně, která činila 113 993 Kč.

Účetní operace	Kč	MD	D
1. Doučtování zůstatkové ceny	14 243	551.100	082.101
2. Vyřazení majetku z evidence	113 993	082.101	022.101

Příklad č. 10 – Vyřazení plně odepsaného dlouhodobého nehmotného majetku

Z důvodu morálního zastarávání musel být vyřazen software, který byl plně odepsán. Vyřazení je zaúčtováno na vrub příslušného oprávkového účtu a ve prospěch příslušného majetkového účtu.

Účetní operace	Kč	MD	D
1. Vyřazení softwaru	82 326	073.100	013.100

Na základě provedeného účtování může autorka potvrdit, že společnost ČSAP s.r.o. účtuje v souladu s platnými právními předpisy.

4 FORMULACE ZÁVĚRŮ A DOPORUČENÍ

Na str. 36 této bakalářské práce autorka uvedla, že dosažení cíle bude posuzovat podle následujících kritérií:

1. soulad účtování dlouhodobého majetku ve vybraném podniku s platnými právními předpisy,
2. soulad znění vnitropodnikových směrnic o dlouhodobém majetku s platnými právními předpisy.

1. Na základě zjištěných informací, potřebných podkladů a provedené analýzy účtování dlouhodobého majetku (viz bod 3.4 Příklady účtování dlouhodobého majetku) bylo autorkou zjištěno, že společnost ČSAP s.r.o. účtuje v souladu se zákonem o účetnictví, VPU a Českými účetními standardy. Pro snadnější a rychlejší práci při účtování si společnost vytvořila tzv. předkontaci, která není v rozporu s legislativou. Společnost účtuje v souladu s platnými právními předpisy a zároveň způsobem, který plně vyhovuje jejím potřebám.

2. Z ustanovení zákona o účetnictví vyplývá tvorba některých vnitropodnikových směrnic. Společnost ČSAP disponuje účtovým rozvrhem, inventarizací majetku a směrnicí k dlouhodobému majetku včetně odpisového plánu.

Účtový rozvrh je sestaven na základě zákona o účetnictví a VPU, avšak je velmi rozsáhlý. Z tohoto důvodu se autorka domnívá, že může obsahovat nepotřebné analytické účty. Společnosti proto doporučuje kontrolu účtového rozvrhu a případné odstranění nepotřebných účtů. Dále do rozvrhu doporučuje zahrnout názvy účtových tříd, které by přispěly interním subjektům k lepší orientaci, stejně tak jako tištěná forma této směrnice. Účtový rozvrh je pouze v informačním systému Prytanis.

Zpracování směrnice týkající se inventarizace veškerého majetku v podniku vychází ze zákona o účetnictví, VPU a Českých účetních standardů. Je aktualizována každý rok k plánované inventarizaci majetku. Pro tuto směrnici by měla autorka dvě doporučení. První se vztahuje k záhlaví směrnice. Společnost se na začátku odkazuje na právní předpis, k jehož provedení je směrnice vydávána, tj. VPU. Pro úplnost by bylo dobré doplnit záhlaví o zbylé již zmíněné právní předpisy. Druhé doporučení se týká nezmíněné části o inventarizačních rozdílech a způsobech jejich vypořádání a účtování. Krom tohoto nedostatku má směrnice všechny důležité náležitosti.

Problematičtější směrnici je „Příkaz ředitele společnosti č. 5/2004 k evidenci, oceňování a odpisovému plánu investičního majetku“. Je rozdělena na tři části, které vychází z jejího názvu. U každé části je zmíněno, z jakých právních předpisů účetní jednotka vycházela, tj. zákon o účetnictví, účtová osnova a postup účtování pro podnikatele. Účtová osnova by zde nemusela být, už jen z toho důvodu, že nebyly autorkou shledány žádné informace, kvůli kterým by měla být zmíněna. Postup účtování pro podnikatele by měl být obměněn Českými účetními standardy, se kterými by měla být směrnice v souladu. Pro úplnost by zde měly být zahrnuty VPU a ZDP.

Tato směrnice byla vytvořena v roce 2004 a od té doby nedošlo k její aktualizaci. Již po přečtení názvu směrnice je zřejmé, že se pro dlouhodobý majetek používá již zastaralý pojem investiční majetek. Po seznámení se směrnici není jasné, o čem pojednává. Především dochází k nadměrnému číslování a členění, což působí chaotickým dojmem, stejně tak, jako např. opakovaná snaha o vymezení jednotlivých položek majetku v první i druhé části. Směrnice je nepřehledná, nejasná a neúplná. Nejsou zmíněny všechny položky dlouhodobého majetku. Část položek jakoby vycházela ze ZDP a část z VPU, ale ani tak není kompletní. Chybí vymezení nákladů souvisejících s pořízením majetku.

Z autorčina pohledu dochází ve směrnici k pouhému konstatování právních předpisů. Chybí především praktické příklady účtování.

V poslední části směrnice týkající se odpisování, nejsou zmíněny odpisované a neodpisované položky. Ačkoli má společnost svá specifika při odpisování majetku, neuvádí je. Společnost by sem měla zahrnout přinejmenším vlastní odpisový plán, odpisovou tabulku a způsoby odpisování majetku vycházející ze ZDP.

V každém případě by do této směrnice měla být zahrnuta část o vyřazení dlouhodobého majetku.

Ačkoli se společnost ve skutečnosti řídí platnými právními předpisy, měla by jejich znalost promítnout do vnitropodnikových směrnic. Proto by ji autorka doporučila provést korekci směrnic na základě výše zmíněných nedostatků.

ZÁVĚR

Tato bakalářská práce si dala za cíl analyzovat účtování dlouhodobého majetku a tvorbu vnitropodnikových směrnic na základě současné právní úpravy. Tuto problematiku aplikovat ve vybrané společnosti ČSAP s.r.o. a navrhnout doporučení ke zlepšení situace.

Práce je rozdělena na dvě části – část teoretickou a část praktickou. V teoretické části jsou uvedeny základní právní předpisy účetnictví a definovány pojmy související s dlouhodobým majetkem a vnitropodnikovými směrnicemi. Následně dochází k prohlubování informací o dlouhodobém majetku, jeho složkami, oceňováním, způsoby pořízení i vyřazení a také odpisováním, na což navazují postupy účtování vycházející z Českých účetních standardů. V neposlední řadě se zabývá tvorbou vnitropodnikových směrnic a stručně charakterizuje ty, které s dlouhodobým majetkem souvisí.

Praktická část bakalářské práce je zaměřena na společnost ČSAP s.r.o. Pro posouzení struktury majetku podniku sloužily grafy, které byly vytvořeny na základě získaných dat z rozvahy podniku v letech 2010 – 2015.

Ve společnosti převažuje dlouhodobý hmotný majetek. Za zmínku také stojí dlouhodobý nehmotný majetek, jehož zůstatková cena je sice nulová, ale společnost ho v minulosti pořizovala častěji než dlouhodobý finanční majetek, který z tohoto důvodu nebyl zahrnut do praktické části. Na základě provedené analýzy účtování bylo zjištěno, že společnost účtuje v souladu s platnou legislativou.

Účetní jednotka disponuje třemi základními směrnicemi, jejichž tvorba je nařízena zákonem, a které souvisejí s dlouhodobým majetkem. Jedná se o „Účtový rozvrh“, „JS č. /rok jednatele společnosti k zabezpečení inventur“ a „Příkaz jednatele společnosti č. 5/2004 k evidenci, oceňování a odpisovému plánu dlouhodobého majetku“. Po prostudování těchto směrnic, dopadla nejhůře poslední z nich. Největší problém spočíval v zastaralosti a neúplnosti ustanovení, která by měla vycházet z platných právních předpisů.

V závěru bakalářské práce jsou uvedena doporučení pro zlepšení stavu vnitropodnikových směrnic. Společnost by neměla vnitropodnikové směrnice vnímat jako nutnost, ale měla by je přetvořit do takové podoby, ve které by pro ni znamenaly přínos. Navíc účetní jednotka disponuje znalostmi, které vycházejí z platné legislativy, a proto by je měla vložit do vnitropodnikových směrnic, a tím dát najevo svůj přehled v této oblasti.

Problematika dlouhodobého majetku a vnitropodnikových směrnic je vcelku rozsáhlá, a proto se vzhledem k rozsahu práce bylo možné zaměřit pouze na základní problematiku.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] České účetní standardy pro podnikatele. [cit. 2016-04-03]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>
- [2] Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů republiky*. 1993.
- [3] Česko. Zákon č. 563/1991 Sb. ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992.
- [4] HRUŠKA, Vladimír. *Kolektivní smlouvy a vnitřní předpisy: dle nového zákoníku práce od 2007 : komplexní průvodce kolektivním vyjednáváním, zpracované vzory kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu, pracovního řádu i směrnice o cestovních náhradách* [online]. 1. vyd. Praha: Grada, 2007, s. 18 [cit. 2016-03-16]. ISBN 8024719878. Dostupné z: https://books.google.cz/books?id=lllbtaFTIrwC&pg=PA18&dq=vnit%C5%99n%C3%AD+sm%C4%9Brnice&hl=cs&sa=X&ved=0ahUKEwi8s6fZj8_JAhVHWSwKHQimDbgQ6AEILzAB#v=onepage&q=vnit%C5%99n%C3%AD%20sm%C4%9Brnice&f=false
- [5] CHALUPA, R., KADLEC, J., PILÁTOVÁ, J. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2015*. 13. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 416 s. ISBN 978-80-7263-933-5.
- [6] JINDROVÁ, B., PROCHÁZKOVÁ, D., STRAKOŠOVÁ, P. *Účetní souvztažnosti: v kostce*. Praha 6: Verlag Dashöfer, 2015. 276 s. ISBN 978-80-87963-08-1.
- [7] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele 2015*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. ISBN 978-80-7263-942-7.
- [8] KRAFTOVÁ, Ivana. Podrozvahové účty a jejich význam pro účetnictví. In: *Mzdová praxe* [online]. Wolters Kluwer, 2012 [cit. 2016-03-16]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d40731v51011-podrozvahove-ucty-a-jejich-vyznam-pro-ucetnictvi/>
- [9] LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. 128 s. ISBN 978-80-247-2576-5.
- [10] MÜLLEROVÁ, L., ŠINDELÁŘ, M. *Účetnictví podnikatelů v různých právních formách*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Oeconomica, 2014. 184 s. ISBN 978-80-245-2041-4.
- [11] OTRUSINOVÁ, Milana a Karel ŠTEKER. Vnitropodnikové účetní směrnice. In: *Účetní kavárna* [online]. Wolters Kluwer, 2007 [cit. 2016-03-16]. Dostupné z:

[http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2607v3373-vnitropodnikove-ucetni-smernice/?search_query=\\$index=1196](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2607v3373-vnitropodnikove-ucetni-smernice/?search_query=$index=1196)

- [12] Podnikové dokumenty
- [13] PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 344 s. ISBN 978-80-7263-932-8.
- [14] SKÁLOVÁ, J. a kol. *Podvojně účetnictví 2015*. 21. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015. 192 s. ISBN 978-80-247-5418-5.
- [15] TRUHLÁŘOVÁ, Martina. Vnitropodnikové směrnice. In: *Portál Pohoda* [online]. 2013 [cit. 2016-03-16]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/vnitropodnikove-smernice/>
- [16] Vyhláška č. 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. [cit. 2016-04-03]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A Odpisový plán

Příloha B Inventární karta

Příloha C Použité účty z účtového rozvrhu

Příloha A – Odpisový plán

Vybráno : 23

OPRAVA - PŘEHLED ODPISOVÝCH PLÁNŮ

Číslo odpisového plánu

Počet let odepisování

Číslo	Roků	Poznámka	Požadovaná ZC
0	0.0000	Neodepisuje se (pozemky+leasing+materiál)	0.00
1	2.0000	50.000 % měsíčně => 2.000 let	0.00
2	5.0000	20.000 % měsíčně => 5.000 let	0.00
3	5.8824	17.000 % měsíčně => 5.882 let	0.00
4	6.2500	16.000 % měsíčně => 6.250 let	0.00
5	7.6923	13.000 % měsíčně => 7.692 let	0.00
6	8.3333	12.000 % měsíčně => 8.333 let	0.00
7	10.0000	10.000 % měsíčně => 10.000 let	0.00
8	11.1111	9.000 % měsíčně => 11.111 let	0.00
9	12.5000	8.000 % měsíčně => 12.500 let	0.00
10	14.2857	7.000 % měsíčně => 14.286 let	0.00
11	16.6667	6.000 % měsíčně => 16.667 let	0.00
12	20.0000	5.000 % měsíčně => 20.000 let	0.00
13	25.0000	4.000 % měsíčně => 25.000 let	0.00
14	30.3030	3.300 % měsíčně => 30.303 let	0.00
15	33.3333	3.000 % měsíčně => 33.333 let	0.00
16	50.0000	2.000 % měsíčně => 50.000 let	0.00
17	66.6667	1.500 % měsíčně => 66.667 let	0.00
18	76.9231	1.300 % měsíčně => 76.923 let	0.00
20	3.0000	3 roky	0.00
21	4.0000	4 roky	0.00
36	3.0000	Software	0.00
99	0.0000	1/12 daňového odpisu	0.00

Příloha B – Inventární karta

Inventární karta DHM			Číslo: 2SJ2300
Název firmy: ČSAP s.r.o., Dopravní 1717, Nymburk DIČ: CZ46348638			
Název (popis): MOBILNÍ DRTÍCÍ JEDNOTKA RESTA			SPZ: 2SJ2300
Pořizovací cena:	3 589 000 Kč	Odpisové skupina:	2
Datum pořízení:	09. 12. 2012	Způsob odpisování:	rovnoměrný
Datum zařazení:	09. 12. 2012	Účetní odpisová plán:	č. 99, 1/12 daňového odpisu
Aktuální stav:	Pořizovací cena	Oprávký	Zůstatková cena
Účetně:	3 589 000 Kč	2 723 913 Kč	865 087 Kč
Daňově:	3 589 000 Kč	1 991 896 Kč	1 597 104 Kč
Daňové odpisy:			
Rok	ZC na začátku období	Daňový odpis	ZC na konci období
2014	2 395 657	798 553	1 597 104
2013	3 194 210	798 553	2 395 657
2012	3 589 000	394 790	3 194 210
Celkem		1 991 896	
Účetní odpisy:			
Měsíc	Účetní odpis		Zůstatková cena
12.2012	394 790		3 194 210
01.2013	66 547		3 127 663
02.2013	66 547		3 061 116
03.2013	66 547		2 994 569
04.2013	66 547		2 928 022
05.2013	66 547		2 861 475
06.2013	66 547		2 794 928
07.2013	66 547		2 728 381
08.2013	66 547		2 661 834
09.2013	66 547		2 595 287
10.2013	66 547		2 528 740
11.2013	66 547		2 462 193
12.2013	66 536		2 395 657
01.2014	66 547		2 329 110
02.2014	66 547		2 262 563
03.2014	66 547		2 196 016
04.2014	66 547		2 129 469
05.2014	66 547		2 062 922
06.2014	66 547		1 996 375
07.2014	66 547		1 929 828
08.2014	66 547		1 863 281
09.2014	66 547		1 796 734

10.2014	66 547	1 730 187
11.2014	66 547	1 663 640
12.2014	66 536	1 597 104
01.2015	66 547	1 530 557
02.2015	66 547	1 464 010
03.2015	66 547	1 397 463
04.2015	66 547	1 330 916
05.2015	66 547	1 264 369
06.2015	66 547	1 197 822
07.2015	66 547	1 131 275
08.2015	66 547	1 064 728
09.2015	66 547	998 181
10.2015	66 547	931 634
11.2015	66 547	865 087

Příloha C – Použité účty z účtového rozvrhu

Účet	Název
013.100	Software
021.101	Stavby
022.101	Stroje, přístroje, zařízení
042.001	Pořízení HM – nad 40 000 Kč
073.100	Oprávky k softwaru
082.101	Přístroje, stroje, zařízení
211.100	Hlavní pokladna Nymburk
221.001	KB Nymburk a.s.
311.201	Odběratelé – tuzemsko, v Kč
321.001	Dodavatelé tuzemsko
343.101	DPH základní sazba – tuzemsko
501.300	Spotřeba DDrM
541.100	ZC prodaného HM
551.100	Odpisy HM
622.100	Aktivace vnitropřepravy
624.100	Aktivace HM
641.100	Tržby z prodeje DHM
701.100	Počáteční účet rozvahový