

Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně

Provozně ekonomická fakulta

Ústav účetnictví a daní

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

**Analýza hmotného dlouhodobého majetku ve vybrané účetní
jednotce**

Vypracovala: Miroslava Dohnalová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Patrik Svoboda, Ph.D.

Brno 2006

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně podle pokynů vedoucího bakalářské práce a s použitím literatury, kterou uvádím v seznamu literatury na konci této práce.

V Kněžicích 7. května 2006

.....
Miroslava Dohnalová

Poděkování

Tímto bych chtěla poděkovat vedoucímu bakalářské práce, Ing. Patriku Svobodovi, Ph.D. za jeho cenné rady, připomínky a také jeho vstřícný přístup při vypracování této bakalářské práce.

SHRNUTÍ

Každý podnik byl založen s určitým podnikatelským záměrem, vyrábět výrobky, poskytovat služby, prodávat zboží. K zajištění tohoto záměru musí být vybaven určitým majetkem. Majetek rozdělujeme podle formy a funkce v hospodářské činnosti na dlouhodobý majetek a oběžný majetek. Ve své bakalářské práci se zabývám dlouhodobým hmotným majetkem. Cílem práce je analýza pořízení, opotřebení a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku u konkrétní firmy.

V teoretické části charakterizují dlouhodobý majetek a dále se zabývám jeho pořízením a vyřazením, oceňováním, odpisováním a technickým zhodnocením.

V praktické části řeším účetní případy týkající se pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku.

SUMMARY

Every firm was founded with particular entrepreneurial intention, to produce products, to give services, to sell goods. For ensuring this intention the firm must be furnish of particular property. The property is divided accordingly the form and the function in the economic activity to long-term property and circulating property. The diploma work deals with long-term tangible property in this work. The aim of this degree work is the analysis of acquiring, depreciation and displacement of long-term tangible property by a particular firm.

I deal with long-term property, its acquiring, valuation, technical appreciation, depreciation and displacement in the theoretical part.

I focused on particular ways of acquiring and displacement of property by the firm in the practical part.

OBSAH

1. ÚVOD A CÍL	7
2. METODIKA	9
3. TEORETICKÁ ČÁST	10
3.1 CHARAKTERISTIKA DLOUHODOBÉHO MAJETKU	10
3.1.1 Dlouhodobý hmotný odpisovaný majetek (DHM)	11
3.1.2 Dlouhodobý nehmotný odpisovaný majetek (DNM)	13
3.1.3 Dlouhodobý finanční majetek (DFM)	14
3.2 OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	15
3.3 POŘÍZENÍ DL. HMOT. A NEHM. MAJETKU A JEHO EVIDENCE	17
3.4 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ	21
3.5 VYMEZENÍ ODPISU	22
3.5.1 Odpisování dlouhodobého majetku	23
3.5.2 Způsoby účetního odpisování	24
3.5.3 Daňové odpisy	26
3.6 VYŘAZENÍ DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO A HMOTNÉHO MAJETKU	36
3.6.1 Vyřazování majetku v důsledku prodeje	37
3.6.2 Vyřazování majetku v důsledku darování	38
3.6.3 Vyřazování majetku v důsledku škody nebo manka	38
3.6.4 Vyřazování majetku v důsledku likvidace	39
3.6.5 Vyřazování majetku v důsledku přeřazení majetku do osobního užívání	40
3.6.6 Vyřazování majetku předaného povinně podle zvláštních předpisů	40
3.6.7 Vklad majetku do obchodní společnosti	41
3.7 SROVNÁNÍ PŘÍSTUPŮ IFRS A ČES. ÚČ. PŘEDPISŮ V OBLASTI FIN. LEASINGU	41
4. PRAKTICKÁ ČÁST	49
4.1 CHARAKTERISTIKA FIRMY ABC, S.R.O.	49
4.2 VYMEZENÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU	50
4.2.1 Přehled syntetických a analytických účtů firmy ABC, s.r.o.	50
4.2.2 Struktura majetku	51
4.2.3 Analýza leasingového odpisování	58
4.2.4 Způsoby pořízení majetku ve firmě ABC, s.r.o.	59
4.2.4.1 Nákup na fakturu	60
4.2.4.2 Nákup na základě smlouvy o fin. pronájmu s následnou koupí naj. věci	63
4.2.5 Způsoby vyřazení majetku ve firmě ABC, s.r.o.	71
4.2.5.1 Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku prodejem	71
4.2.5.2 Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku likvidací	72
4.3 Převod finančního leasingu dle české legislativy na podmínky dle IFRS	73
5. ZÁVĚR	76
6. SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	78
7. PŘÍLOHY	79

1. ÚVOD A CÍL

Každý podnik byl založen s určitým podnikatelským záměrem, vyrábět výrobky, poskytovat služby, prodávat zboží. K zajištění tohoto záměru musí být vybaven určitým majetkem. Majetek rozdělujeme podle formy a funkce v hospodářské činnosti na dlouhodobý majetek a oběžný majetek.

Dlouhodobým majetkem je dlouhodobý nehmotný majetek (DNM), dlouhodobý hmotný majetek (DHM) a dlouhodobý finanční majetek (DFM). Dlouhodobým majetkem podniku jsou složky majetku, které slouží v podniku delší dobu, během používání se nespotřebovávají najednou, ale pouze se opotřebovávají. Opotřebení dlouhodobého majetku vyjadřujeme v účetnictví odpisy. Mezi hmotný majetek patří samostatné movité věci, budovy, domy a byty nebo nebytové prostory, stavby, pěstitelské celky trvalých porostů, základní stádo a tažná zvířata a jiný dlouhodobý hmotný majetek. Jiným dlouhodobým hmotným majetkem rozumíme majetek bez ohledu na výši ocenění, patří sem umělecká díla (pokud nejsou součástí stavby), sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci (popř. jejich soubory) stanovené zvláštními právními předpisy, ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jeho části, koupené nebo nabyté vkladem (při splnění určitých podmínek). Mezi nehmotný majetek patří zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, ostatní dlouhodobý nehmotný majetek, goodwill. Za ostatní dlouhodobý nehmotný majetek považujeme licence, know-how, patenty, obchodní značky, autorská práva, výzkumné zprávy, ochranné známky, průmyslové vzory, receptury nové technologie, návody, metody, předměty průmyslových práv, výsledky duševní tvořivé činnosti, technické zhodnocení a povolenky na emise. Oběžným majetkem rozumíme zásoby, pohledávky, finanční majetek krátkodobé povahy a peněžní prostředky.

Ve své bakalářské práci jsem se zaměřila na problematiku pořízení, vyřazení, odpisování, hlavně na finanční leasing a jeho účtování v rámci účetnictví.

Cílem práce je analýza pořizování a vyřazování dlouhodobého hmotného majetku u konkrétní firmy ABC, s.r.o. a porovnání případných rozdílů mezi teorií uvedenou v teoretické části a praxí v konkrétní firmě ABC, s.r.o. v praktické části.

Bakalářská práce by měla pomoci zorientovat se v účetních případech jako je způsob pořízení a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku, odpisování, finanční leasing, dále ve struktuře majetku a v syntetické a analytické evidenci firmy.

2. METODIKA

Pro vypracování bakalářské práce bylo použito zejména analýzy pořízení a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku a analýzy zaúčtování účetních případů týkajících se způsobů pořízení a vyřazení a odpisování ve vybrané účetní jednotce. Na základě analýzy pořízení a vyřazení a analýzy zaúčtování jsem formulovala doporučení pro tuto účetní jednotku, která najdeme v kapitole závěr.

Práci jsem rozdělila na sedm kapitol. V první je úvod k mé práci a cíl mé bakalářské práce, která se týká dlouhodobého hmotného majetku.

Druhá kapitola se věnuje metodice, kde je přehledně a stručně popsána metodika využitá v jednotlivých kapitolách bakalářské práce.

Třetí kapitola je zaměřena na teoretickou část. Zde se zabývám charakteristikou dlouhodobého majetku, oceňováním dlouhodobého majetku, způsobů pořízení a vyřazení, technickým zhodnocením, odpisováním a srovnáním přístupu mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IAS/IFRS) a českých účetních předpisů v oblasti finančního leasingu.

Čtvrtou kapitolou je praktická část. V praktické části jsem se zaměřila na konkrétní firmu ABC, s.r.o., firmu zabývající se nákladní dopravou tuzemskou a zahraniční. Věnovala jsem se vymezení dlouhodobého majetku, syntetické a analytické evidenci, struktuře majetku u sledované firmy, odpisování, analýze pořízení a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku, analýze zaúčtování jednotlivých účetních případů, převodu leasingu dle české právní úpravy do podoby vyžadované standardy IAS/IFRS.

Pátá část je věnována závěru. V závěru jsem shrnula výsledky práce.

V šesté kapitole je seznam použité literatury, který je velmi podrobný.

Sedmou část tvoří přílohy, ve kterých jsou záznamy o hmotném majetku firmy ABC, s.r.o., jako například investiční karta, kupní smlouva týkající se splátkového prodeje, splátkový kalendář, leasingová smlouva, účetní osnova a rozvaha.

3. TEORETICKÁ ČÁST

3.1 Charakteristika dlouhodobého majetku

Prováděcí vyhláška¹ k zákonu o účetnictví rozlišuje tři základní složky dlouhodobého majetku:

a) Dlouhodobý nehmotný majetek (účtová skupina 01), za který se považuje takový, jež nelze v podstatě uchopit, jako jsou zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill a jiné poskytované technické nebo hospodářsky využitelné znalosti s dobou použitelnosti² delší než 1 rok a od výše ocenění stanovené podnikem, s výjimkou goodwillu a technického zhodnocení³.

b) Dlouhodobý hmotný majetek, který lze uchopit (má fyzickou podstatu). Účetní legislativa člení dlouhodobý hmotný majetek do dvou skupin. Do první skupiny patří odpisovaný majetek (účtová skupina 02), který se při používání opotřebovává, a má dobu použitelnosti delší než jeden rok. Do druhé skupiny (účtová třída 03) patří neodpisovaný majetek, u něhož při používání nedochází k opotřebování, jako jsou např. pozemky, nebo který se naopak v čase zhodnocuje, jako např. umělecká díla a sbírky, předměty z drahých kovů, kulturní památky a předměty kulturní hodnoty bez ohledu na výši jejich ocenění a dobu použitelnosti (pokud nejsou zbožím).

c) Dlouhodobý finanční majetek (účtová skupina 06), který podnik pořizuje nebo vlastní za účelem dlouhodobého uložení volných prostředků se záměrem získat ekonomický prospěch

(bez ohledu na formu dlouhodobého finančního majetku). Tvoří jej cenné papíry a podíly

¹ § 6 až 9 vyhlášky 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. Podrobněji vymezují postup účtování, oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku Český účetní standard pro podnikatele č. 013, zveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 11-12/2003.

² Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování a osvojování si výsledků nových postupů nebo principů.

³ Podle novely č. 168/1998 Sb., zákona o daních z příjmů eviduje podnik technické zhodnocení jako dlouhodobý nehmotný majetek, pokud jeho ocenění přesáhlo částku 60 000 Kč a podnik má právo k užívání dlouhodobého nehmotného majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku.

s předpokládanou dobou držby delší než jeden rok. Tento majetek se neodpisuje a do nákladů podniku vstupuje až při prodeji. (Sedláček, 2004)

3.1.1 Dlouhodobý hmotný odpisovaný majetek (DHM)

Do odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku (DHM) patří:

- a) budovy, haly a stavby, vodní díla, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky a věci nabyté nájemcem z finančního leasingu, a to bez ohledu na jejich ocenění a dobu použitelnosti,
- b) pěstitelské celky trvalých porostů, kam patří ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na hektar a trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí,
- c) samostatné movité věci popř. soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určeném podnikem,
- d) základní stádo a tažná zvířata (bez ohledu na výši ocenění),
- e) otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť a dále technické rekultivace (pokud nejsou součástí pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku)⁴,
- f) technické zhodnocení⁵, k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná společnost než vlastník majetku, a to od částky stanovené zákonem o daních z příjmů⁶,
- g) příslušenství DHM, tj. předměty, které tvoří s hlavní věcí jeden majetkový celek a jsou součástí jeho ocenění a evidence. Příslušenství je součástí dodávky hlavní věci nebo se k hlavní věci přiřadí dodatečně (např. technickým zhodnocením),

⁴ Je-li např. součástí pořizovací ceny pozemku i ložisko nerostných surovin, zjistí se jeho samostatné ocenění a zúčtuje se na účet 029 – Ostatní DHM. Následně se ložisko odpisuje úměrně k množství vytěžené suroviny.

⁵ Technickým zhodnocením se rozumí dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace hmotného majetku. Rekonstrukce má za následek změnu účelu nebo technických parametrů hmotného majetku. Modernizací se rozumí podle zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. Rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

⁶ Podle tohoto zákona je pro technické zhodnocení DHM stanoveno ocenění od 40 000 Kč.

h) oceňovací rozdíl k nabytému majetku, kterým se rozumí kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti (s výjimkou změny právní formy) a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího, vkládajícího či zanikajícího podniku, sníženým o převzaté závazky. (Sedláček, 2004)

i) jiný dlouhodobý hmotný majetek, který – bez ohledu na výši ocenění – obsahuje:

- umělecká díla (pokud nejsou součástí stavby), sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci (popř. jejich soubory) stanovené zvláštními právními předpisy,
- ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jeho části, koupené nebo nabyté vkladem (při splnění určitých podmínek). (Kovanicová, 2006)

Směrná účtová osnova obsahuje povinně používané účtové skupiny, konkrétní syntetické účty si volí účetní jednotka sama v těchto skupinách ve vlastním účtovém rozvrhu.

Dlouhodobý hmotný majetek je zachycen v účtové skupině 02 a 03. Syntetické účty k účtové skupině 02 –*Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* jsou v návaznosti na vlastní účtový rozvrh zvoleny takto:

021 – Stavby

022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

025 - Pěstitelské celky trvalých porostů

026 – Základní stádo a tažná zvířata

029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek

Syntetické účty k účtové skupině 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný* jsou:

031- Pozemky

032 – Umělecká díla a sbírky

3.1.2 Dlouhodobý nehmotný odpisovaný majetek (DNM)

Do odpisovaného dlouhodobého nehmotného majetku (DNM) patří:

- a) zřizovací výdaje (náklady) spojené se založením nové obchodní společnosti, jako jsou soudní a notářské poplatky, provize za zprostředkování, cestovní výlohy ap., vynaložené v době předcházející vzniku společnosti (otevření účetních knih). Za zřizovací výdaje nelze považovat výdaje spojené s pořízením dlouhodobého majetku, zásob, výdaje na reprezentaci a výdaje, které souvisejí s přeměnou společnosti nebo družstva. Zřizovací výdaje se odpisují nejvýše po dobu 5 let⁷.
- b) nehmotné výsledky výzkumné a obdobné činnosti, tj. výsledky úspěšně provedených prací, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv (ať již jsou nakoupeny nebo vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi či za účelem jejich opakovaného prodeje). Za DNM nelze považovat výsledky využívané jen ve vlastní činnosti, resp. výsledky tvořící součást dlouhodobého majetku,
- c) software, bez ohledu na to, zda je nebo není předmětem autorských práv, avšak za předpokladu, že je nakoupen samostatně (tj. netvoří součást nakoupeného hardware a jeho ocenění) nebo je vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním (nejde o software na zakázku nebo součást dodávky hardware),
- d) ocenitelná práva, jimiž jsou výrobně-technické poznatky (know-how), předměty průmyslových práv, licence a jiné výsledky duševní tvořivé činnosti, které jsou předmětem ocenitelných práv a to jak nabývaných, tak i poskytovaných,
- e) goodwill, určený jako rozdíl mezi oceněním podniku nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti (s výjimkou změny právní formy) a souhrnem individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky.
- f) ostatní dlouhodobý nehmotný majetek - za ostatní dlouhodobý nehmotný majetek považujeme licence, know-how, patenty, obchodní značky, autorská práva, výzkumné zprávy, ochranné známky, průmyslové vzory, receptury nové technologie, návody, metody, předměty průmyslových práv, výsledky duševní tvořivé činnosti, technické zhodnocení a povolenky na emise. (Kocmanová, 2002)

⁷ Viz § 65a) zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

O dlouhodobém nehmotném majetku se účtuje v účtové skupině 01 a syntetické účty k této skupině v návaznosti na účtový rozvrh jsou:

011 – Zřizovací výdaje

012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

013 – Software

014 – Ocenitelná práva

019 – Jiný dlouhodobý nehmotný majetek

3.1.3 Dlouhodobý finanční majetek (DFM)

Dlouhodobým finančním majetkem jsou zejména cenné papíry a podíly podle zákona o cenných papírech. Dlouhodobým finančním majetkem ve tř. 0 je majetek jehož předpokládaná doba držby, realizace nebo splatnosti je delší než 12 měsíců.

Dlouhodobým finančním majetkem jsou:

- podíly v ovládaných a řízených osobách (cenné papíry a podíly v podnicích s rozhodujícím vlivem), které jsou v držení účetní jednotky déle než 1 rok,
- podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem,
- ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly, které nejsou cenným papírem k obchodování, cenným papírem držným do splatnosti, majetkovou účastí,
- půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám a účetním jednotkám pod podstatným vlivem s dobou splatnosti delší než jeden rok,
- jiným dlouhodobým finančním majetkem jsou zejména poskytnuté dlouhodobé půjčky a úvěry.

Majetkovou účastí se rozumí v účetnictví cenné papíry a podíly, prostřednictvím nichž držitel uplatňuje rozhodující vliv nebo podstatný vliv v dceřiných nebo přidružených podnicích, které emitovaly příslušné cenné papíry nebo vydaly podíly. Majetkové cenné papíry (akcie) a podíly odrážejí vlastnická a rozhodovací práva, která plynou z jejich držení v poměru ke kapitálu, který investoři vložili do obchodních společností.

Výnosem z držby cenných papírů jsou dividendy, resp. podíly na zisku a výsledkové dopady spojené s prodejem majetkových cenných papírů a podílů.

Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek obsahuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení dlouhodobého finančního majetku.

(Kocmanová, 2002)

O dlouhodobém finančním majetku se účtuje v účtové skupině 06 a syntetické účty k této skupině v návaznosti na účtový rozvrh jsou:

061 - Podíly v ovládaných a řízených osobách

062 - Podíly v úč. j. pod podstatným vlivem

063 - Ostatní cenné papíry a podíly

065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti

066 – Půjčky a úvěry – ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv

067 – Ostatní půjčky

069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek

3.2 Oceňování dlouhodobého majetku

Pro odpisování dlouhodobého majetku je rozhodující ocenění, ve kterém je majetek zapsán do účetnictví. Odpisovat lze majetek nejvýše do 100 % tohoto ocenění. V oceňování je využíván princip pořizovací (historické) ceny, podle něhož jsou majetkové složky evidovány v cenách (nákladech), které byly vynaloženy na jejich pořízení. Protože se tyto ceny vztahují k době, kdy byl majetek pořizován (nakupován nebo vyráběn), konzervují minulé podmínky a jsou označovány jako ceny historické. Případné rozdíly mezi historickou cenou (v níž je majetek po celou dobu jeho existence evidován) a cenou tržní se projeví až při prodeji (realizaci) majetku, v důsledku uplatnění realizačního principu.

Obecně existují dva okamžiky v období života aktiva či pasiva v podniku, v nichž dochází k oceňování:

- a) k okamžiku uskutečnění účetního případu (při pořizování aktiv a pasiv),
- b) k okamžiku sestavování účetních výkazů.

Zákon o účetnictví rozeznává 3 typy cen a určuje způsob jejich použití v účetnictví podniku:

Pořizovací cenu – tj. cenu, za kterou byl majetek získán (nakoupen) včetně výdajů souvisejících s jeho pořízením, např. dopravné, clo, výdaje na přípravné práce při výstavbě, výdaje na průzkumné práce, výdaje na montáž (instalaci), daně spojené s pořízením majetku, pokud je zákon o daních z příjmů uznává za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, technické zhodnocení provedené po zaevidování hmotného majetku do majetku účetní jednotky, úroky z investičního úvěru do dne uvedení do užívání, pokud se tak rozhodne účetní jednotka, po tomto dni se tyto úroky stávají daňově uznatelným nákladem k okamžiku jejich úhrady, atd. Do pořizovací ceny dlouhodobého majetku se zahrnuje i DPH, pokud podnik není plátcem DPH, či plátcem sice je, ale neuplatňuje nárok na odpočet DPH. Oproti tomu souvisejícími výdaji na pořízení dlouhodobého majetku nikdy nejsou mj. penále, poplatky z prodlení, výdaje na opravy a udržování, výdaje na vybavení pořizované investice zásobami atd.

Reprodukční pořizovací cenu - tj. cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,

Vlastní náklady – zahrnující přímé náklady na výrobu nebo jinou činnost, event. i podle charakteru majetku nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku vlastní činností (výrobní režie a část správní režie pokud byl majetek vytvářen déle než 1 rok).

Dlouhodobý majetek, který je odpisovaný, se potom oceňuje těmito závaznými způsoby:

- nakoupený nehmotný i hmotný majetek se oceňuje pořizovacími cenami,
- majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady,
- příchovky zvířat se oceňují vlastními náklady a pokud tyto nelze zjistit, pak reprodukčními pořizovacími cenami,
- majetek v případech bezúplatného nabytí anebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření nelze zjistit, se ocení reprodukční pořizovací cenou.

(Sedláček, 2004)

3.3 Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a jeho evidence

V okamžiku pořízení hmotného a nehmotného majetku je daňový subjekt povinen z hlediska účetnictví a z hlediska daňového provést řadu úkonů a vystavit některé doklady.

Pořizování dlouhodobého majetku se uskutečňuje zejména:

- a) Pořízení majetku koupí za hotové
- b) Pořízení majetku na fakturu
- c) Pořízení majetku ve vlastní režii
- d) Získání majetku bezúplatně
- e) Pořízení hmotného majetku formou finančního pronájmu s následnou koupí majetku

Pořízení majetku koupí za hotové

- a) nákup u dodavatele (v prodejně, od prodejce, od privátní osoby)
 - vyžádat od dodavatele doklad (daňový doklad v případě, že se jedná o plátce DPH),
- b) vystavení vlastního pokladního výdajového dokladu a případně dalších účetních dokladů (účtovací předpisy),
- c) proúčtování nákupu majetku v tuzemsku:

- nákup – náklady	MD 042 (041)	D 211
- nákup – DPH	MD 343	D 211
- d) stanovení vedlejších pořizovacích nákladů (pokud připadají v úvahu) a jejich proúčtování obdobně jako u nákupu majetku,
- e) stanovení vstupní ceny majetku a termínu uvedení do užívání a proúčtování zařazení majetku do užívání:

- zařazení do užívání	MD 02. (01., 03.)	D 042 (041)
-----------------------	-------------------	-------------
- f) vystavení karty majetku (inventární karty),
- g) zařazení majetku do odpisové skupiny (jen hmotný majetek),
- h) stanovení způsobu odpisování (daňového),
- i) stanovení účetního odpisového plánu,
- j) vyhodnocení rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy.

Pořízení majetku na fakturu

a) nákup u dodavatele

- vyžádat od dodavatele fakturu (daňový doklad v případě plátců DPH),

b) proúčtování nákupu

- došlá faktura (náklady) MD 042 (041) D 321

- DPH MD 343 D 321

(platí jen v tuzemsku)

- úhrada faktury MD 321 D 221

d) stanovení vedlejších pořizovacích nákladů (pokud připadají v úvahu) a jejich proúčtování obdobně jako u nákupu majetku,

e) stanovení vstupní ceny majetku a termínu uvedení do užívání a proúčtování zařazení majetku do užívání:

- zařazení do užívání MD 02. (01., 03.) D 042 (041)

f) vystavení karty majetku (inventární karty),

g) zařazení majetku do odpisové skupiny (jen hmotný majetek),

h) stanovení způsobu odpisování (daňového),

i) stanovení účetního odpisového plánu,

j) vyhodnocení rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy.

Pořízení majetku ve vlastní režii

a) dohotovení majetku vytvořeného vlastní činností

- zjištění nákladů na zhotovení majetku vlastní činností včetně vedlejších pořizovacích nákladů z evidence nedokončené výroby (zakázka na zhotovení majetku), případně z jiné evidence (jen vlastní náklady přímé a výrobní režie),

b) proúčtování majetku zhotoveného vlastní činností

- aktivace majetku MD 042 (041) D 624 (623)

- úbytek nedokončené výroby MD 611 D 121 (platí pokud byl majetek k rozvahovému dni rozpracovaný, tedy evidován na MD účtu 121. Další možností účtování je aktivovat vždy k datu účetní uzávěrky příslušné vynaložené náklady zápisem mezi účetními skupinami 04 a 62)

c) stanovení termínu uvedení majetku do užívání a proúčtování

- zařazení do užívání MD 02. (01., 03.) D 042 (041)

d) vystavení karty majetku,

e) zařazení majetku do odpisové skupiny (jen hmotný majetek),

- f) stanovení způsobu odpisování (daňového),
 - g) stanovení účetního odpisového plánu,
 - h) vyhodnocení rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy.
- V případě pořízení majetku ve vlastní režii se neuplatňuje DPH.

Získání majetku bezúplatně

a) přijetí majetku získaného bezúplatně (dar, dědictví, vydání majetku podle právních předpisů, vklad do společnosti, v rámci privatizace podle právních předpisů, sloučení společností atd.)

- zajištění nabývacího dokumentu

b) stanovení (zjištění) vstupní ceny majetku,

c) přiznání k dani dědické nebo darovací (postup a případné osvobození od této daně se řídí zákonem č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů),

d) stanovení vedlejších pořizovacích nákladů a jejich proúčtování na účet 042,

e) proúčtování bezúplatného nabytí

- darování, dědictví MD 042 (041) D 413

- delimitace MD 02. (01., 03.) D 411

- převod z osobního užívání podnikatele MD 02. (01., 03.) D 491

- pronájem podniku nebo jeho části (podle obchodního zákoníku)
MD 02. (01., 03.) D 474

(zůst. cena)

- vklad do společnosti MD 042 D 08.

- po ukončení leasingu (v případě bezúplatného nabytí)
MD 02. (01.) D 08. (07.)

f) stanovení termínu uvedení do užívání a proúčtování v případě, že nebylo účtováno přímo do účtové skupiny 01 a 02

- zařazení do užívání MD 02. (01., 03.) D 042 (041)

g) vystavení karty majetku,

h) zařazení majetku do odpisové skupiny (jen hmotný majetek),

i) stanovení způsobu odpisování (daňového),

j) stanovení účetního odpisového plánu,

k) vyhodnocení rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy.

Pořízení hmotného majetku formou finančního pronájmu s následnou koupí majetku

a) pořízení majetku

- obstarání leasingové smlouvy a splátkového kalendáře,

b) vyhodnocení, zda vzniká či nevzniká v daném případě jiný majetek a jeho proúčtování

c) vystavení karty majetku a případně karty jiného majetku,

d) stanovení termínu uvedení do užívání,

e) v případě vzniku jiného majetku zařazení do odpisové skupiny a stanovení způsobu odpisování,

f) účtování o splátkách

- vyšší splátka (nultá splátka či první zvýšená splátka)

MD 381 D 321

- běžná splátka (část nákladová)

MD 518 D 321

- DPH

MD 343 D 321

- záloha na koupi majetku

MD 052 (051) D 221 (211)

(je-li poskytnuta)

MD 343 D 221 (211)

- úhrada splátek

MD 321 D 221

- kupní cena (KC) (není-li předání po skončení leasingu bezplatné a nevznikl jiný majetek)

KC > 40 000

MD 042 (041) D 321

KC < 40 000

MD 501 (518) D 321

- zúčtování záloh na odkoupení majetku

MD 321 D 052

- předpis zálohy na nájemné

MD 314 D 221

- zúčtování zálohy

MD 321 D 314

g) proúčtování postupného rozpouštění vyšší splátky do nákladů v průběhu trvání leasingové smlouvy

- poměrná část vyšší splátky

MD 518 D 381

(Prudký, 2005)

3.4 Technické zhodnocení

S technickým zhodnocením hmotného a nehmotného majetku je v praxi nejvíce problémů. V řadě případů dochází ke snahám poplatníků zaměnit technické zhodnocení za opravu. Pojem „oprava majetku“ je definován jako „vedení majetku do původního stavu“. Lze pak v podstatě konstatovat, že co není uvedení majetku do původního stavu, je technické zhodnocení.

Zákon stanoví, že technickým zhodnocením se rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 zákona přímo a rozhodne se, že je do výdajů uplatní prostřednictvím odpisů.

Zdaleka nejvíce nesrovnalostí bývá zjišťováno u výdajů na rekonstrukci a modernizaci.

Rekonstrukcí se rozumí takové zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

Modernizací se rozumí takový zásah do majetku, který má za následek rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Je-li daňovým subjektem proveden zásah na majetku charakteru technického zhodnocení, může nastat některá z následujících situací:

a) Technické zhodnocení vlastního majetku

- provedené v prvním roce odpisování – hodnota technického zhodnocení se promítá do vstupní ceny majetku (platí pouze pro daňové odpisování, nikoliv pro účetní)
- provedené v dalších letech odpisování – hodnota technického zhodnocení se promítá podle způsobu odpisování do zvýšené vstupní ceny nebo zvýšené zůstatkové ceny a dochází ke změně v postupu odpisování, u nehmotného majetku se promítá do ocenění,
- provedené na majetku, který není majetkem vymezeným v zákoně – vzniká kategorie jiného majetku – technické zhodnocení, které je nutné začít odpisovat samostatně,

- provedené na nemovité kulturní památce – vzniká jiný majetek se zvláštním způsobem odpisování (rovnoměrně) po dobu 15 let,
 - provedené nájemcem – při ukončení pronájmu nebo zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním nájemcem část hodnoty technického zhodnocení zvyšuje vstupní (zůstatkovou) cenu majetku podle § 29 odst. 6 a § 23 odst. 6 zákona (kapitola VII. bod 2.2).
- b) Technické zhodnocení pronajatého (cizího) majetku (včetně finančního pronájmu s následnou koupí – leasingu)
- je uzavřena smlouva s vlastníkem o provedení, úhradě a odpisování technického zhodnocení – vzniká jiný majetek, který se zařadí do majetku a odpisuje se. Existuje-li již u leasingu jiný majetek (z titulu převýšení limitu souhrnu kupní ceny a vedlejších pořizovacích nákladů), promítne se technické zhodnocení do vstupní, zvýšené vstupní nebo zvýšené zůstatkové ceny podle okamžiku realizace technického zhodnocení a zvoleného způsobu odpisování,
 - není uzavřena taková smlouva s vlastníkem – nelze promítnout do nákladů ani odpisem, tzn. hradí se ze zisku.
- c) Technickým zhodnocením jsou také výdaje na dokončené nástavky, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu za zdaňovací období částku 40 000 Kč, pokud je hradí budoucí nájemce na cizím hmotném majetku v průběhu jeho pořizování za podmínky, že se stane nájemcem tohoto hmotného majetku nebo jeho části, a vlastník tohoto hmotného majetku nezahrne výdaje vynaložené budoucím nájemcem do vstupní ceny. (Prudký, 2005)

3.5 Vymezení odpisu

Odpisem se obecně rozumí trvalé snížení hodnoty majetku podniku. Odpis může být proveden jednorázově nebo postupně. Jednorázově lze odpisovat z oběžného majetku pouze pohledávky, např. podnik může odepsat např. pohledávku za dlužníkem, který je v konkurzním a vyrovnávacím řízení, nebo který zemřel a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka. Odepsat pohledávku lze i tehdy, je-li zřejmé, že náklady na její vymáhání přesáhnou její výtěžek nebo je podle sdělení

příslušného orgánu (policie, soudu apod.) neznámý pobyt dlužníka. Postupný odpis se používá nejčastěji u dlouhodobého majetku, který se nespoteřovává najednou, ale postupně, po dobu několika let.

Podle účelu, kterému slouží, se rozlišují dva druhy odpisů:

- účetní odpisy
- daňové odpisy

V účetnictví se odpisem rozumí snížení hodnoty dlouhodobého majetku, které je úměrné jeho opotřebení odpovídající běžným podmínkám jeho používání. Vyjadřuje tedy postupnou spotřebu aktiv a jejich přeměnu v jiná aktiva, produkty určené ke směně za peníze. Hodnota odpisu je z tohoto pohledu vždy určitou aproximací, matematickým vyjádřením skutečné spotřeby aktiva v důsledku fyzického opotřebení nebo morálního zastarávání. Účetní odpis může být vypočten jako **časový** nebo **výkonový**.

V daňové legislativě je odpis chápán jako uplatnění vypočtené částky ze vstupní ceny majetku (v případě zrychleného odpisu i ze zůstatkové ceny) hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka do daňových nákladů (výdajů) k zajištění příjmů. Daňový odpis může být stanoven jako rovnoměrný, zrychlený či leasingový. (Sedláček, 2004)

Pokud jde o dlouhodobý nehmotný majetek, zákon požaduje odpisovat zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek (vedený v účetnictví jako nehmotný majetek), pokud vyhovuje určitým charakteristikám. Mezi ně patří zejména: doba použitelnosti delší než 1 rok, vstupní cena vyšší než 60 000 Kč a nabytí majetku způsobem stanoveným v zákoně. U určitých položek zákon konkretizuje metodu a dobu odpisování, jinak se použijí ustanovení zákona pro odpisování dlouhodobého hmotného majetku. Zákon upravuje také technické zhodnocení tohoto majetku a způsob jeho odpisování. (Kovanicová, 2006)

3.5.1 Odpisování dlouhodobého majetku

Odpisováním se v účetnictví rozumí postupné snižování hodnoty dlouhodobého majetku v důsledku jeho používání a převádění těchto částek do nákladů podniku. Při stanovení výše odpisů se vychází z doby upotřebitelnosti příslušného odpisovaného

majetku. U nehmotného majetku se vyžaduje jeho odepsání do pěti let. V jednoduchém účetnictví či daňové evidenci se používají daňové odpisy hmotného majetku, které jsou daňovými výdaji, a stanoví se na konci zdaňovacího období mimoúčetně.

Daňovým odpisováním se rozumí uplatňování odpisů vypočtených ze vstupních (zůstatkových) cen hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka do daňových nákladů k zajištění příjmů. Hmotným majetkem a nehmotným majetkem evidovaným v majetku poplatníka je majetek uvedený do užívání podle předpisů o účetnictví. U poplatníka, který není účetní jednotkou, se majetkem evidovaným v majetku poplatníka rozumí zařazení do příslušné složky daňové evidence (vystavení evidenčního dokladu).

Odpisovat majetek může pouze vlastník, který má k odpisovanému majetku vlastnické právo nebo právo nakládat s majetkem státu, nebo nájemce, u něhož jsou splněny podmínky odpisování uvedené v zákoně o daních z příjmů. Jen v rámci účetnictví lze evidovat a odpisovat koupený movitý dlouhodobý majetek, k němuž podnik nabude vlastnictví až úplným zaplacením kupní ceny, a to za předpokladu, že do nabytí vlastnictví tento majetek užívá. Účetní odpisy tohoto užívaného majetku však nelze uznat za daňové náklady. Daňově se zahájí odpisování až po nabytí vlastnictví. (Sedláček, 2004)

3.5.2 Způsoby účetního odpisování

Podnik odpisuje dlouhodobý majetek nepřímým způsobem formou oprávek na základě odpisového plánu. Tento plán si stanoví podnik pro jednotlivé předměty sám v závislosti na předpokládané době jejich použitelnosti, na kalkulačních metodách a způsobu jejich využití. Dlouhodobý majetek je evidován na příslušném účtu stále v pořizovací (vstupní) ceně a jeho celkové opotřebení vyplývající ze zaúčtovaných odpisů se sleduje na příslušném účtu oprávek. Z porovnání obou účtů se zjistí zůstatková cena, tj. ta část vstupní ceny dlouhodobého majetku, která bude ještě převedena do nákladů podniku ve zbývající době jeho užívání. Odpisy se účtují až do výše 100 % vstupní ceny. Odpisovat začíná podnik v měsíci, který následuje po uvedení majetku do užívání. Daňové odpisování lze dočasně přerušit, účetní lze změnit. Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Dojde-li k rozdílu v částce účetních odpisů (podle účtu Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku) a daňových odpisů (odpisy uvedené při výpočtu základu daně z příjmů), je nutno o tento rozdíl upravit výsledek hospodaření.

Účetní odpisy se dělí na časové a výkonové. Časové pak mohou být stanoveny jako rovnoměrné, zrychlené nebo zpomalené podle následujících vztahů:

a) rovnoměrný (lineární) účetní odpis

$$O = Vc / t$$

Vc vstupní cena

t počet let životnosti

Při rovnoměrném odpisování se výše ročních (měsíčních) odpisů nemění, $O_1 = O_2 =$ konst. Hlavní výhodou tohoto dosud nejvíce rozšířeného způsobu odpisování je jeho jednoduchost.

b) zrychlený (degresivní) účetní odpis

$$O = 2Vc(t + 1 - i) / t(t + 1)$$

irok odpisování

Pro zrychlené odpisování platí pravidlo, že odpis v předchozím roce je vyšší než v roce následujícím $O_1 > O_2$. Základní přednost této metody odpisování spočívá v tom, že umožňuje rychlejší akumulaci ekonomických zdrojů podniku, a tím i rychlejší zavádění nové, moderní techniky. Chrání tedy podnik před morálním zastaráváním dlouhodobého majetku a zmenšuje nebezpečí inflace.

c) zpomalený (progresivní) účetní odpis

$$O = 2Vc[(t + 1) - (t + 1 - i)] / t(t + 1)$$

Progresivní způsob odpisování může podnik zvolit, jestliže potřebuje v prvních letech snížit náklady a naopak později pak snížit dosahovaný výsledek hospodaření (zisk).

d) odpis podle výkonu

Používá se u strojů nebo zařízení a vyjadřuje technické (fyzické) opotřebení dlouhodobého majetku. Nevýhodou však je, že nezachycuje morální opotřebení dlouhodobého majetku. Výše odpisů závisí na předpokládaném celkovém výkonu a jeho rozložení během doby používání. (Sedláček, 2004)

3.5.3 Daňové odpisy

Podniky mohou uplatňovat daňové výdaje oproti zdanitelným příjmům a snižovat tak daňový základ. Jsou jimi výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy skutečné výdaje poplatníka, jež poplatník může podle zákona o daních z příjmů pro zjištění základu daně odečíst od zdanitelných příjmů. Právní pojem výdaje je vymezen zákonem pouze pro účely zdanění (daňové výdaje) a to jako soubor nejen reálných, nýbrž i fiktivních, jimiž jsou např. odpisy, které podnik fakticky nevynakládá, ale má možnost o ně snížit svůj základ daně. Daňovými výdaji jsou také odpisy majetku, kterými je postupně umořována (odpisována) v několika následujících zdaňovacích obdobích, a proto nelze výdaje (náklady) na pořízení tohoto majetku uplatnit jako daňový výdaj ve zdaňovacím období, kdy byl majetek pořízen. Zákon o daních z příjmů výslovně uvádí, že nelze za výdaje uznat mimo jiné výdaje na pořízení majetku, včetně splátek a úroků z úvěru spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění.

Odpisováním se podle zákona o daních z příjmů rozumí:

Zahrnování odpisů z hmotného a nehmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka, který se vztahuje k dosažení, zajištění a udržení příjmů, do daňových výdajů.

Odpisovat může pouze vlastník nebo nájemce, případně jiný zákonem vymezený subjekt. Existuje-li výhrada nabytí vlastnického práva kupujícím do konce příslušného zdaňovacího období a nedošlo k zaplacení kupní ceny, nejsme vlastníky a nelze uplatňovat daňové odpisy, a to i v případě, že majetek využíváme. V účetnictví je naopak majetek, i když nebyl zaplacen, zařazen do majetku kupujícího a zahájeno jeho účetní odpisování.

Z uplatněných daňových odpisů plyne poplatníkovi daňová úspora, která se stanoví jako součin nominální výše odpisu, popř. odpisů a marginální daňové sazby konkrétního poplatníka.

Uplatnění daňových odpisů není povinností poplatníka, je dáno jako možnost, je to jeho právo. Poplatník může v případě potřeby přerušit rovnoměrné daňové odpisování. Při dalším odpisování však musí poplatník pokračovat v odpisování způsobem, jako by toto odpisování nebylo přerušeno. Pokud by ovšem poplatník v době přerušení uplatnil výdaje paušální částkou (procentem), pak není možné za toto zdaňovací období uplatnit odpisy v prokázané výši, ani o tuto dobu prodloužit odpisování pro daňové účely. Po dobu uplatňování výdajů paušální částkou vede poplatník daňové odpisy pouze evidenčně.

Před zahájením odpisování je třeba rozhodnout o způsobu odpisování. Způsob odpisování stanoví vlastník majetku, a to pro každý nově pořízený a řádně oceněný majetek, s výjimkou poplatníků, kteří musí podle § 30 odst. 12 zákona o daních z příjmů pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem. Existují obecně čtyři metody daňového odpisování:

- rovnoměrné
- zrychlené
- leasingové
- časové.

Volit lze mezi rovnoměrným nebo zrychleným způsobem odpisování a zvolený způsob odpisování již nelze měnit po celou dobu odpisování daného hmotného a nehmotného majetku. Dále je třeba určit vstupní nebo zůstatkovou cenu, ze které se bude majetek odpisovat. Hmotný a nehmotný majetek se odpisuje nejvýše do vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny.

Při rovnoměrném nebo zrychleném odpisování může být uplatněn:

- a) **plný roční odpis**
- b) **poloviční roční odpis**
- c) **poměrný odpis**

Roční odpisy se vždy zaokrouhlují s přesností na celé koruny nahoru. Odpisy uplatňované jako daňový výdaj musí být za každý jednotlivý hmotný majetek vedeny průkazným způsobem po celé zdaňovací období. (Sedláček, 2004)

Odpisové skupiny

Každému konkrétnímu hmotnému majetku musí daňový subjekt přiřadit odpisovou skupinu. Odpisová skupina se určí podle charakteru hmotného majetku a podle přílohy č. 1 zákona, kde je majetek rozčleněn do 7 odpisových skupin podle délky odpisování.

Určení odpisové skupiny se provádí v prvním roce odpisování a po dobu odpisování se nemění, pokud nedojde ke změně zákona a přeřazení majetku v příloze zákona do jiné odpisové skupiny.

Doba odpisování pro jednotlivé odpisové skupiny činí minimálně:

Tabulka č. 1: Doba odpisování majetku

Odpisová skupina	Doba odpisování	
	do konce roku 2004	od roku 2005
1	4 roky	3 roky
1a	-	4 roky
2	6 let	5 let
3	12 let	10 let
4	20 let	20 let
5	30 let	30 let
6	50 let	50 let

Od 1.1.2004 byla zavedena nová odpisová skupina 6 s dobou odpisování 50 let. Do této odpisové skupiny patří vybraná stavební díla v podstatě nevýrobního charakteru obsažená konkrétně v příloze č.1 zákona, která od roku 2005 rovněž doznala změny. V případě, že v nemovitosti je realizována činnost více charakterů (např. výrobní, obchodní, administrativní), zařazuje se stavební dílo (dům, budova, stavba) do odpisové skupiny podle jejího hlavního užívání. Při rozdílném užívání budovy se hlavní užívání stanoví převažujícím podílem na celkové využitelné podlahové ploše. Hmotný majetek, který nelze zařadit do odpisových skupin podle přílohy č. 1, zaříděný podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem, se zařadí do odpisové skupiny 5. V odpisové skupině 6 se tedy nachází pouze konkrétně vymezená stavební díla. (Prudký, 2005)

Rovnoměrné odpisování

Při rovnoměrném odpisování se stanoví odpisy hmotného majetku (a nehmotného majetku evidovaného v majetku do 31.12.2000) za dané zdaňovací období ve výši jedné setiny součinu vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby:

$$RO = (VC * OS) / 100$$

kde RO roční odpis,

VC vstupní cena,

OS..... roční odpisová sazba.

Roční odpisová sazba se přebírá z tabulek ročních odpisových sazeb uvedených v § 31 odst. 1 zákona:

Tabulka č.2: Základní tabulka odpisových sazeb

Roční odpisová sazba						
odpisová skupina	v prvním roce odpisování		v dalších letech odpisování		pro zvýšenou vstupní cenu	
	do 2004	od 2005	do 2004	od 2005	do 2004	od 2005
1	14,2	20	28,6	40	25,03	33,3
1a	-	14,2	-	28,6	-	25
2	8,5	11	18,3	22,25	16,7	20
3	4,3	5,5	8,7	10,5	8,4	10
4	2,15	2,15	5,15	5,15	5	5
5	1,4	1,4	3,4	3,4	3,4	3,4
6	1,02	1,02	2,02	2,02	2	2

Z tabulky vyplývá, že v prvním roce odpisování je jiná výše roční odpisové sazby a ročního odpisu než v dalších letech odpisování. Roční odpis v prvním roce je tedy:

$$RO1 = (VC * OS1) / 100$$

a roční odpis v dalších letech:

$$ROX = (VC * OS2) / 100$$

kde:

RO1 roční odpis v prvním roce,

OS1roční odpisová sazba ze sloupce „v prvním roce odpisování“
(1.sloupec)

ROX roční odpis v dalších letech,

OS2 roční odpisová sazba ze sloupce „v dalších letech odpisování“
(2.sloupec).

Takto probíhá rovnoměrné odpisování majetku, pokud se na něm neprovádí technické zhodnocení nebo v letech předcházejících technickému zhodnocení.

V roce provedení technického zhodnocení a v dalších letech se při rovnoměrném odpisování stanoví odpisy hmotného a nehmotného majetku za dané zdaňovací období ve výši jedné setiny součinu jeho zvýšené vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu:

$$ROZ = (ZVC * OSZ) / 100$$

kde:

ROZ roční odpis majetku, na němž bylo provedeno technické zhodnocení,

ZVCzvýšená vstupní cena (je původní vstupní cena zvýšená o hodnotu technického zhodnocení $ZVC = VC + TZ$),

OSZ roční odpisová sazba ze sloupce „pro zvýšenou vstupní cenu“
(3.sloupec),

TZ hodnota technického zhodnocení.

Dojde-li v dalším roce k dalšímu technickému zhodnocení hmotného či nehmotného majetku, nebude se již měnit způsob odpisování, mění se pouze hodnota zvýšené vstupní ceny. To znamená, že:

$$ROZ = (ZZVC * OSZ) / 100$$

kde:

$$ZZVC = ZVC + TZ2 = VC + TZ1 + TZ2,$$

TZ1 hodnota prvního technického zhodnocení,

TZ2 hodnota druhého technického zhodnocení.

Odpisové sazby při rovnoměrném odpisování jsou stanoveny jako maximální. To znamená v kontextu § 26 odst. 8 zákona, že poplatník může použít i sazby nižší a hmotný majetek odpisovat po delší dobu. Nižší než maximální sazby však nemohou používat fyzické osoby uplatňující výdaje paušálem (při činnosti podle § 7 nebo pronájmu podle § 9 zákona), které jsou povinny vést odpisy evidenčně, a dále fyzické osoby, které používají hmotný majetek pouze zčásti k zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů a do daňových výdajů zahrnují pouze poměrnou část odpisů. (Prudký, 2005)

Dále rozeznáváme roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %, o 15 %, o 10 %.

Tab. č. 3: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Tab. č. 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Tab. č. 5: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
1a	24,1	25,3	25
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zrychlené odpisování

Zrychlené odpisování má degresivní průběh a umožňuje poplatníkovi odepsat v počátečních letech odpisování větší hodnotu, než je tomu u rovnoměrného odpisování. To se samozřejmě odráží na výši odpisů v závěru odpisování, kdy se hodnota odpisu stále snižuje. Při zrychleném odpisování se stanoví odpisy hmotného majetku (a nehmotného majetku evidovaného v majetku do 31.12.2000) různě pro první rok a další léta odpisování a odlišně pro majetek s provedeným technickým zhodnocením, a to v roce provedení technického zhodnocení a v následujících letech. To vyplývá ze stanoveného postupu v zákoně a z následující tabulky koeficientů pro zrychlené odpisování:

Tabulka č.6: Koeficienty pro zrychlené odpisování

odpisová skupina	Koeficient pro zrychlené odpisování					
	v prvním roce odpisování		v dalších letech odpisování		pro zvýšenou vstupní cenu	
	do 2004	od 2005	do 2004	od 2005	do 2004	od 2005
1	4	3	5	4	4	3
1a	-	4	-	5	-	4
2	6	5	7	6	6	5
3	12	10	13	11	12	10
4	20	20	21	21	20	20
5	30	30	31	31	30	30
6	50	50	51	51	50	50

Zrychlené odpisování majetku bez technického zhodnocení

a) Roční odpis majetku při zrychleném způsobu se v prvním roce odpisování stanoví jako podíl jeho vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného v prvním roce odpisování (1. sloupec tabulky). To lze vyjádřit následovně:

$$RO1 = VC / K1$$

a při možném zvýšení odpisů v prvním roce odpisování:

$$RO1 = VC / K1 + Z1$$

kde

RO1 roční odpis v prvním roce,

VC vstupní cena,

K1 koeficient pro první rok odpisování (z 1. sloupce tabulky),

Z1 zvýšení odpisů v prvním roce o 20,15 nebo 10 %.

b) Roční odpis majetku při zrychleném způsobu se v dalších letech odpisování (zdaňovacích obdobích) stanoví jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování v dalších letech odpisování (ze 2. sloupce tabulky) a počtem let, po které již byl odpisován. To lze vyjádřit následovně:

$$ROX = (2 * ZC) / (K2 - X + 1)$$

kde

ROX roční odpis ve 2.,3. a dalších letech,

X pořadové číslo vyjadřující rok, pro který se odpisy počítají,

ZC zůstatková cena $ZC = VC - SRO$,

SRO součet uplatněných ročních odpisů,

K2 koeficient zrychleného odpisování pro další roky (z 2. sloupce tabulky).

Zrychlené odpisování majetku s provedeným technickým zhodnocením

a) V roce provedení technického zhodnocení – roce zvýšení zůstatkové ceny se roční odpis majetku při zrychleném způsobu stanoví jako podíl dvojnásobku zvýšené

zůstatkové ceny majetku a přiřazeného koeficientu zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu (ze 3. sloupce tabulky). Zvýšená zůstatková cena je tvořena součtem zůstatkové ceny v daném roce a hodnoty technického zhodnocení provedeného ve sledovaném roce. To lze vyjádřit následovně:

$$ROZ = 2 * ZZC / KZ$$

kde

ROZ roční odpis v roce provedení technického zhodnocení,

ZZC zvýšená zůstatková cena ($ZZC = ZC + TZ$),

TZ hodnota technického zhodnocení,

KZ koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu (z 3. sloupce tabulky).

b) V druhém a dalších letech (zdaňovacích obdobích) odpisování majetku s provedeným technickým zhodnocením při zrychleném způsobu se roční odpis stanoví jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu (ze 3. sloupce tabulky) a počtem let, po které byl odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny. To lze vyjádřit následovně:

$$ROZX = (2 * ZZC) / (KZ - X + 1)$$

kde

ROZX roční odpis po technickém zhodnocení v 2., 3. a dalších letech po provedení zhodnocení,

X pořadové číslo vyjadřující rok, pro který se odpisy počítají počínaje rokem technického zhodnocení.

Dojde-li u zrychleného odpisování k dalšímu technickému zhodnocení majetku, opakuje se postup, jako by bylo technické zhodnocení provedeno poprvé, dochází při tom k dalšímu zvýšení zůstatkové ceny. Pak tedy v roce dalšího technického zhodnocení se roční odpis stanoví:

$$ROZ = 2 * ZZC / KZ$$

kde

$$ZZC = ZC + TZ2,$$

TZ2 hodnota dalšího technického zhodnocení. (Prudký, 2005)

Leasingové odpisování

Pronájem (leasing) představuje právní vztah mezi pronajímatelem a nájemcem, který může mít dvojí podobu:

- operativní leasing,
- finanční leasing

a) Operativní leasing

Pro operativní leasing je charakteristické, že se po ukončení nájemní smlouvy vrací pronajatý majetek pronajímateli (ten, který majetek pronajal). V takovém případě je daňově uznatelným výdajem nájemce (ten, který majetek má pronajatý) nájemné v plné výši (pochopitelně pokud jsou splněny podmínky zákona o daních z příjmů, čili v situaci, kdy je pronajatý předmět používán podnikatelem k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů).

Hrazené nájemné se však může stát i daňově neuznatelným výdajem, a to tehdy, když na konci pronájmu dojde k prodeji pronajatého majetku, přičemž kupní cena majetku je nižší než zůstatková cena vypočtená podle § 31 zákona o daních z příjmů (rovnoměrný způsob odpisování). V tom případě je pak daňově neuznatelné veškeré nájemné hrazené po celou dobu nájemní smlouvy. U pozemků a dlouhodobého majetku vyloučeného z odpisování platí, že pro daňovou uznatelnost je nutné, aby kupní cena majetku prodávaného po skončení nájemní smlouvy byla vyšší, než cena stanovená podle Zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů.

b) Finanční leasing

Finanční leasing je právní vztah mezi pronajímatelem a nájemcem, podle něhož po skončení pronájmu přechází pronajatý majetek do vlastnictví nájemce. I u finančního leasingu jsou splátky nájemného, při splnění podmínek uvedených v § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů, který umožňuje zahrnovat nájemné do daňových výdajů pouze v poměrné výši týkající se daného zdaňovacího období. Plátce DPH může uplatňovat nárok na odpočet DPH u jednotlivých splátek nájemného. Speciální postup byl

uplatňován u finančního pronájmu osobních automobilů u smluv sjednaných do konce května roku 2004, kdy bylo nutno základ daně pro výpočet DPH rozdělit na část odpovídající vstupní ceně automobilu, u které se uplatňuje sazba 19 % DPH, a na kterou nájemce nesmí uplatňovat nárok na odpočet, a na část připadající na tzv. přírůstek nad úroveň vstupní ceny, u které je možné uplatnit sníženou sazbu 5 % DPH, a na kterou lze uplatnit nárok na odpočet. V případě leasingu sjednaném po tomto datu již vše podléhá zdanění základní sazbou daně bez možnosti odpočtu na straně nájemce.

Aby poplatník mohl zahrnout splátky nájemného do daňových výdajů, musí být splněny tyto 3 podmínky:

- doba nájmu pronajímané věci musí být delší než 20 % doby stanovené pro odpisování podle § 30 zákona o daních z příjmů, nejméně však tři roky. U nemovitostí musí doba pronájmu činit minimálně 8 let,
- po ukončení doby nájmu musí následovat převod vlastnických práv k předmětu nájmu. Kupní cena najaté věci přitom nesmí být vyšší než zůstatková cena, kterou by věc měla při rovnoměrném odpisování podle § 31 zákona o daních z příjmů,
- po ukončení finančního leasingu musí být odkoupený majetek zahrnut do obchodního majetku poplatníka, tzn., že jeho pořízení vstupuje do daňové evidence. (Sedláček, 2004)

3.6 Vyřazování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Podniky vyřazují hmotný nebo nehmotný majetek, který již nadále nehodlají používat k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Při vyřazení pozbývá podnik vlastnictví k příslušnému majetku buď převodem na jinou osobu nebo fyzickým znehodnocením věci, kdy se sám zříká vlastnictví k tomuto majetku, např. z důvodu čtené poruchovosti zastaralého zařízení a z toho plynoucí nepotřebnosti.

Převod vlastnictví nebo likvidaci je třeba zanést do evidence majetku. U účetních jednotek se o vyřazení účtuje již k datu převodu ekonomického vlastnictví, tj. k okamžiku předání nabyvateli (kupujícímu). U podnikatelů, kteří nejsou účetní jednotkou, se příjmy a výdaje spojené s převodem majetku zapíše do daňové evidence až po zaplacení kupní ceny a po převodu právního vlastnictví.

V hospodářské praxi dochází obvykle k vyřazování hmotného a nehmotného majetku v důsledku:

- prodeje,
- darování,
- škody nebo manka,
- likvidace majetku po uplynutí doby jeho životnosti,
- přeřazení majetku do osobního užívání podnikatele,
- povinného bezplatného předání podle zvláštních předpisů,
- vkladu majetku do obchodní společnosti.

3.6.1 Vyřazování majetku v důsledku prodeje

V případě, že vlastník hmotného nebo nehmotného majetku prodává tento majetek v průběhu jeho životnosti (čili v situaci, kdy ještě není plně odepsán), lze v roce prodeje zahrnout do daňových výdajů polovinu ročních odpisů (pokud byl majetek evidován v majetku poplatníka na počátku zdaňovacího období) a také zůstatkovou cenu prodávajícího majetku. Oproti tomu je nutno pochopitelně zahrnout do daňových příjmů ovlivňujících základ daně jeho prodejní cenu. Pokud dochází k prodeji majetku, u kterého podnikatel ještě uplatnil odčitatelnou položku podle § 34 zákona o daních z příjmů do tří let následujících po roce, kdy byla tato odčitatelná položka uplatněna, je nutno o tuto odčitatelnou položku rovněž navýšit daňové příjmy. Dojde-li k prodeji již plně odepsaného majetku (tedy takového, jehož zůstatková cena je rovna nule), nelze pochopitelně výše uvedené daňové výdaje uplatňovat. Je-li prodáván hmotný a nehmotný majetek, který je vyloučen z odpisování podle zákona o daních z příjmů, lze zahrnovat do daňových výdajů zůstatkovou cenu takového majetku nejvýše do výše příjmů plynoucích z jeho prodeje.

Účetní jednotky zahrnou k okamžiku splnění fakturačních podmínek a převodu vlastnictví, popř. užívacích práv k prodanému majetku sjednanou cenu do zdanitelných výnosů. Účetní zůstatkovou cenu do nákladů. O rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenu je nutno upravit výsledek hospodaření na daňovém přiznání.

Podnikatelé (fyzické osoby) zahrnou sjednanou kupní cenu do zdanitelných příjmů v okamžiku úhrady a současně zůstatkovou cenu majetku do daňových výdajů.

Datum vyřazení zapíše do daňové evidence a evidenční kartu přeřadí mezi karty vyřazeného majetku.

3.6.2 Vyřazování majetku v důsledku darování

Jestliže podnikatel daruje jinému subjektu hmotný majetek, platí, že zůstatková cena tohoto majetku nesmí být zahrnována do daňových výdajů. Datum vyřazení majetku v důsledku darování zaeviduje na příslušnou kartu v daňové evidenci. Na druhé straně však lze do daňových výdajů zahrnout poloviční odpis (opět však musí být splněna podmínka, že darovaný majetek byl na počátku zdaňovacího období evidován v obchodním majetku podnikatele). Kromě toho může podnikatel při splnění zákonných podmínek uplatňovat odčitatelnou položku podle § 15, odst. 8 zákona o daních z příjmů. Odčitatelnou položku lze uplatňovat v případě, kdy celková hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně nebo činí alespoň 1 000 Kč. Druhou nezbytnou podmínkou pro uplatnění této odčitatelné položky je, že dar byl poskytnut výhradně na účely vyjmenované v § 15, odst. 8 zákona o daních z příjmů, tzn. např. na humanitární účely, financování vědy a vzdělávání, policie, kultury atd. Maximální hodnota, kterou lze odečíst, je omezena 10 % ze základu daně.

Podniky, které jsou účetními jednotkami, zaúčtují zůstatkovou cenu darovaného dlouhodobého majetku na vrub nákladového účtu 543. Na tomto účtu se zachytí rovněž DPH, kterou dárce neuplatnil jako odpočet daně na vstupu, nebo kterou je podnik povinen na základě vystaveného dokladu o použití odvést místně příslušnému správci daně. Tento účetní náklad není výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Hodnotu darů, které nejsou daňovým výdajem, lze opět odečíst od obecného základu daně podle § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů, avšak v případě právnických osob musí hodnota daru činit alespoň 2 000 Kč a tím, že v úhrnu lze odečíst nejvýše 5 % ze základu daně sníženého podle § 34 zákona.

3.6.3 Vyřazování v důsledku škody nebo manka

I při vyřazování hmotného či nehmotného majetku v důsledku manka lze uplatnit jako daňový výdaj poloviční odpis. Oproti tomu jako daňový výdaj nelze uplatňovat zůstatkovou cenu vyřazovaného majetku. Jediným případem, kdy

zůstatkovou cenu takto vyřazovaného majetku do daňových výdajů zahrnout lze, je situace, kdy je škoda či manko předepsáno k úhradě, avšak maximálně do výše této náhrady. Zároveň je nutno zvýšit daňové příjmy o uplatněnou odčitatelnou položku podle § 34 zákona o daních z příjmů.

Poněkud odlišná situace nastává v případě, že dochází k vyřazování hmotného nebo nehmotného majetku v důsledku škody⁸. V takovém případě musí podnikatel důsledně rozlišovat, zda ke škodě došlo:

- v důsledku živelní pohromy,
- neznámým pachatelem (nutné potvrzení policie),
- jiným způsobem.

Jestliže došlo ke škodě v důsledku živelní pohromy, či byla-li škoda podle potvrzení policie způsobena neznámým pachatelem, lze zahrnout do daňových výdajů jednak poloviční odpis a zároveň i celou výši zůstatkové ceny. Jestliže došlo ke škodě v důsledku živelní pohromy, nemusí podnikatel ani zahrnovat uplatněnou odčitatelnou položku podle § 34 zákona o daních z příjmů do daňových příjmů. Jestliže byl daný majetek pojištěn a podnikatel obdrží od pojišťovny pojistné plnění, pak jej musí zahrnout do daňových příjmů v plné výši.

Jestliže byla škoda způsobena jiným způsobem, pak sice lze jako daňový výdaj uplatnit poloviční odpis, zůstatková cena však může být jako daňový výdaj uplatněna maximálně ve výši případných daňových příjmů plynoucích podnikateli v důsledku škody (např. pojistné plnění).

3.6.4 Vyřazování v důsledku likvidace

Dochází-li k vyřazování hmotného nebo nehmotného majetku v důsledku likvidace, je třeba sepsat tzv. likvidační protokol, který musí kromě běžné identifikace vyřazovaného (likvidovaného) majetku obsahovat též příčinu likvidace, její průběh, údaje o zbytkovém materiálu, který podnikateli zůstává po provedení likvidace (např. cihly po provedené likvidaci budov) atd.

⁸ Škodou se rozumí fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) majetku ve vlastnictví poplatníka a to z objektivních i subjektivních příčin, pokud je majetek v důsledku škody vyřazen.

To vše je nezbytné pro následné posouzení daňových dopadů provedené likvidace. Výdaje spojené s vlastní likvidací hmotného majetku jsou výdajem daňovým a zákon o daních z příjmů tyto výdaje neomezuje.

Pokud jde o likvidaci dosud plně neodepsaného majetku, lze opět uplatnit jako daňový výdaj poloviční odpis a daňovou zůstatkovou cenu v plné výši. Pokud došlo k vyřazení majetku do tří let od uplatnění odčitatelné položky § 34 zákona o daních z příjmů, je nutné tuto částku opět zahrnout do daňových příjmů.

3.6.5 Vyřazování v důsledku přerážení majetku do osobního užívání

Také v případě, kdy podnikatel převádí dlouhodobý majetek do svého užívání, může uplatnit jako daňový výdaj poloviční odpis. I v tomto případě na druhé straně platí, že pokud dochází k vyřazení majetku do tří let od uplatnění odčitatelné položky podle § 34 zákona o daních z příjmů, musí ji zahrnout do svých daňových příjmů. Dnem vyřazení dlouhodobého majetku z daňové evidence je podle § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů den, kdy o tomto majetku podnikatel naposledy provedl zápis do daňové evidence. Pozornost je třeba věnovat situaci, kdy dochází k prodeji movitých věcí a nemovitostí, které byly zahrnuty do obchodního majetku podnikatele, a to v době do 5 let od jejich vyřazení (u některých nemovitostí je lhůta pouze 2 roky).

3.6.6 Vyřazování majetku předaného povinně podle zvláštních předpisů

Jde o bezplatné předání hmotného majetku, např. podle elektrizačního, vodního nebo restitučního zákona (vydání nemovitosti restituentovi akciovou společností podle dohody uzavřené ve smyslu zákona č. 403/1992 Sb.), kdy zůstatková cena majetku snižena o přijaté dotace na jeho pořízení se považuje za daňový výdaj. Dojde-li k vydání např. nemovitosti na základě soudního rozhodnutí, je zůstatková cena vydané nemovitosti daňovým výdajem.

Uvedeným způsobem však nemůže postupovat státní podnik, který v souladu se zákonem o státním podniku vyúčtuje vydání majetku restituentovi proti kmenovému jmění.

3.6.7 Vklad majetku do obchodní společnosti

Vkladem hmotného či nehmotného majetku do obchodní společnosti nevzniká účetní jednotce náklad, neboť zůstatková cena se přeúčtuje na vrub příslušného účtu dlouhodobého finančního majetku. Podnikatel (fyzická osoba) převiduje majetek v daňové evidenci. Za nabývací cenu takto získaného obchodního podílu (majetkové účasti) se považuje:

- daňová zůstatková cena vloženého hmotného majetku vymezeného v § 26 zákona o daních z příjmů,
- účetní hodnota vloženého dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku, který není vymezen v § 26 zákona jako hmotný majetek,
- cena zjištěná v době provedení vkladu podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku v platném znění, je-li vkladatelem fyzická osoba, která vložený majetek neměla zahrnut v obchodním majetku,
- pořizovací cena, vlastní náklady nebo cena stanovená pro účely daně dědické a darovací, vložila-li majetek fyzická osoba, která jej nabyla v době kratší než 5 let před vložením do obchodní společnosti nebo družstva a neměla jej zahrnut v obchodním majetku. U nemovitostí se nabývací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení provedené před splacením vkladu.

3.7 Srovnání přístupu IFRS a českých účetních předpisů v oblasti finančního leasingu

International Financial Reporting Standards (IFRS) neboli Mezinárodní standardy pro finanční reportování (dříve známé jako International Accounting Standards neboli Mezinárodní účetní standardy) se od 1.1. 2005 nestává pouze novým evropským (a potažmo českým) účetním systémem. Stává se novým systémem také v zemích jako Austrálie, Bahamy, Costa Rica, Ecuador, Kuvajt, Papua Nová Guinea, Jižní Afrika, Tádžikistán, Trinidad a Tobago, Zimbabwe, a další.

Dlouhodobý majetek se obvykle dá rozdělit do následujících kategorií:

1. Investice (investments)

2. Hmotný majetek (property, plant and equipment)

3. Nehmotný majetek (intangible assets)

4. Zdroje (resources)

Základním pravidlem pro klasifikaci položky jako dlouhodobý hmotný majetek je skutečnost, že firmě pravděpodobně přinese budoucí ekonomický prospěch a že lze spolehlivě vyčíslit její pořizovací hodnotu.

Obecně pořizovací cenou majetku je jeho historická cena (historical cost). Této hodnotě se běžně také říká pořizovací hodnota (acquisition price nebo acquisition cost). Tato částka se obvykle skládá z 1. ceny pořízení (purchase price), 2. dopravy (transportation), 3. instalací a zavedení do provozu (installation and break-in). Do hodnoty majetku se také případně mohou zahrnout položky jako očekávané náklady na vyřazení (disposal costs), úroky (interest) a technické zhodnocení (capitalized subsequent costs).

IAS 16 uvádí následující příklady možných majetkových tříd: pozemky (land), pozemky a stavby (land and buildings), stroje (machinery), lodě (ships), letadla (aircraft), dopravní prostředky (motor vehicles), nábytek a zařízení (furniture and fixtures) a kancelářské přístroje (office equipment). Všeobecně, majetkové třídy se chápou jako první klasifikační úroveň hmotného majetku, neboli položky, které se vykážou na samotné rozvaze. Vedle jejich vlivu na výkaznictví mohou také ovlivňovat účetní postupy.

Při aplikaci IFRS však majetkové třídy mohou mít významný vliv, pokud firma zvolí možnost majetek revalvovat. Přestože vylepšení IFRS, které proběhlo v letech 2003 a 2004, odstranilo (z vylepšených standardů) tzv. „povolené alternativy“ (allowed alternatives), v některých je nahradilo „jinými modely“. Podle současného IAS 16 firmy sice už nesmí zvolit „alternativu“ přeceňovat majetek, ale mohou používat „model“, který to umožňuje. Pokud se tento model zvolí, může se aplikovat ne na celý hmotný majetek, ale musí se aplikovat minimálně na celou třídu (nelze selektivně přeceňovat jednotlivý majetek).

Pozemky jsou speciální třídou hmotného majetku, který, na rozdíl od ostatního (obvykle), mívá neurčitelnou dobu životnosti. Proto je důležité pečlivě sledovat costs s nimi související, aby se ujistilo, že jsou správně zahrnuty do pozemků místo do stavby (která určitelnou životnost obvykle nemá).

Účetnictví pro pozemky se primárně odvíjí od účelu, kterému slouží. V praxi jsou čtyři možnosti :

1. Nezastavěné pozemky (undeveloped land)
2. Zastavěné pozemky (developed land)
3. Pozemek držený za účelem zástavby (land held for development)
4. Pozemek držený za investičními účely (investment property)

Budovy a pozemky (property and plant): podle účelu budovy obvykle spadají do:

Výroba: tovární budovy (factory buildings, production plants), výrobní zařízení (manufacturing facilities), opravní budovy, haly nebo plochy (repair barns and yards nebo maintenance facilities), sklady (warehouses nebo storage facilities), atd.

Odbyt: velkosklady (storage warehouses), maloobchody (storefronts, salerooms nebo retail stores), předváděcí místnosti (showrooms nebo obecně „retail facilities“), atd.

Správa: kancelářské budovy (office buildings), budovy na výzkum a vývoj (research and development facilities) nebo všeobecně administrativní budovy (administrative facilities), atd.

Další stavby by se rovněž nazvaly tak, aby bylo jasné, k jakému účelu slouží. Pokud by byly materiální, na rozvaze by se také mohly objevit parkovací plochy nebo budovy (parking lots and buildings), příjezdové cesty (access roads), systémy veřejného osvětlení (outdoor lighting), atd.

Samostatně movité věci (equipment): podobně jako u budov, i ostatní hmotný majetek by se měl vykazovat tak, aby byl jasný účel, kterému slouží.

Všeobecné názvy, které by se daly použít, jsou například: výrobní stroje (manufacturing equipment, machinery, machine tools, atd.), vědecké přístroje (laboratory equipment, research and development equipment), dopravní prostředky používané na rozvoz zboží (delivery equipment), ostatní dopravní prostředky (vehicles), drobné nástroje (hand tools), kancelářské vybavení (office equipment), nábytek (furniture), inventář (furniture and fixtures), informační technologie (MIS – manažerský informační systém neboli management information systems), atd.

Základní kritéria pro určení toho, zda se má pořízený předmět zařadit do majetku nebo nákladu, není pořizovací cena, ale doba životnosti. Pokud předmět firmě bude

přinášet ekonomický prospěch déle jak jeden rok, je majetkem (bez ohledu na pořizovací cenu).

Pravdou je, že v praxi se často vedle doby životnosti používá také pořizovací cena na to, aby se určilo, zda se jedná o majetek nebo náklad. Takovýto postup není zakázán, ale smí se používat pouze, pokud se nejedná o (v souhrnu) materiální částky.

Pravdou však je, že sledovat, evidovat a inventarizovat například kladívka a šroubováky by bylo zbytečně pracné. Proto v praxi (podle US GAAP) vznikly dvě metody, které se na tento účel mohou používat. Přestože se v jiné literatuře těmto metodám často říká alternativní odpisové metody, ve skutečnosti to jsou alternativní metody pro sledování majetku.

Group method: první metoda se používá, pokud jsou jednotlivé položky skupiny homogenní (čím se myslí, že mají přibližně stejnou životnost).

Composite method: druhá metoda se aplikuje vesměs stejně jako první, až na to že se používá na heterogenní majetek (kde individuální složky mají různé životnosti), a proto se místo jednoduchého průměru spočítá vážení.

Podobně jako u hmotného majetku, IFRS nepředepisuje přesně, jak by se nehmotný majetek měl vykazovat. Při jeho vykazování se podnik má řídit zásadami materiality, a pravdivého a věrného obrazu. Toto udělá, pokud každou materiální položku (třidu, skupinu, seskupení nebo jednotlivý majetek) vykáže na vlastní řádce pod názvem, který se dá považovat za rozumně popisný.

Nehmotný majetek bychom mohli rozdělit:

Nehmotný majetek vyplývající ze zákona: do nehmotného majetku, který vyplývá ze zákona, se klasicky zařazují patenty (patents), copyrighty (copyrights), obchodní značky (trademarks) a obchodní názvy (tradenames). Také do něj mohou patřit (v závislosti na právní úpravě té či oné země) internetové adresy, vysílací licence, práva na průjezd, atd.

Nehmotný majetek vyplývající ze smlouvy: mezi tento druh nehmotného majetku mohou patřit například: dohody se zaměstnanci (employment agreements), výrobní dohody (manufacturing agreements), dohody o stavbě (construction agreements), dohody, které zaručují prostor v regálech u maloobchodů (shelf-space agreements). Mezi ně mohou patřit i dohody o poradenství, reklamě, distribuci, franchisingu, pojištění, pronájmu, úvěrové linky, atd. (consulting, advertising, distribution, franchising, insurance, rental, lines of credit, etc. agreements). Nakonec i dohody o nekonkurování si (non-compete agreements), dohody o nepodnikání nebo zastavení

činnosti (standstill agreements) mohou splňovat uvedená kritéria. Samozřejmě mezi dohody také patří leasing, jak operační, tak finanční.

Nehmotný majetek vyplývající z jiné dohody: mezi takovéto dohody mohou patřit: vysílací licence (na rádio, televizi, mobilní signály, atd.), licence na užívání software, nebo technologii, nebo patenty, práva provádět těžbu (třeba dříví nebo nerostů), odebírat vodu, kopírovat knihy nebo jiný psaný materiál, používat nebo nahrávat písničky, přistávat letadlem, zakotvit loď, vybudovat budovu (nebo používat zemědělský pozemek na jiný účel), vybírat splátky z půjček, nebo hypoték, dobývat nedobytné pohledávky, a mnoho dalších dohod, které mezi sebou uzavírají různé subjekty.

Nehmotný majetek vyplývající z technologie: například vlastní počítačové programy, tajné formule (například na výrobu slazených nebo alkoholických nápojů), výrobní procesy, technické dokumentace, opravné manuály, školicí materiál, nákresy, plány, databáze, ty všechny mohou mít hodnotu.

Nehmotný majetek vyplývající ze vztahů: je ten, který vyplývá z mezilidských vztahů: seznamy a záznamy, seznam zákazníků, seznam dodavatelů, seznam distributorů, záznamy o klientech (u právníka) nebo pacientech (u lékaře), záznamy o úvěrové bonitě věřitelů, platební morálce nebo dřívějších nákupech zákazníků, atd. Někdy není ani nutný seznam, i distribuční metody nebo systémy často mívají obrovskou hodnotu, podobně jako dobré vztahy s bankami, nebo s regulátorem, zaměstnanci, odběrateli, dodavateli, tiskem, reklamními agenturami, právníky, auditory, atd. Často i věci jako objednávky (třeba u výrobců lodí, letadel, počítačových součástek, nebo i bot a oblečení) nebo dohody o servisu mohou mít hodnotu. (Mládek, 2005)

V oblasti operativního leasingu je přístup IFRS a českých účetních předpisů zcela srovnatelný. Naopak v oblasti finančního leasingu existuje přístup zcela rozdílný.

Klasifikace leasingových smluv:

Úprava podle IFRS: Klasifikace smluv následuje ekonomickou podstatu operace. Leasing klasifikovaný jako finanční podle IFRS může být chápán jako operativní podle českých účetních předpisů a naopak.

Úprava podle českých předpisů: Klasifikace leasingu závisí na právní formě uzavřené smlouvy.

Rozhodující kritérium finančního leasingu:

Úprava podle IFRS: V případě finančního leasingu dochází k převodu všech podstatných rizik a odměn spojených s vlastnictvím aktiv.

Úprava podle českých předpisů: Pro klasifikaci finančního leasingu je rozhodující právní forma uzavřené smlouvy. Klasifikace leasingu pro účely účetnictví následuje pojetí zákona o dani z příjmů.

Finanční leasing pojetí:

Úprava podle IFRS: IFRS chápe finanční leasing jako koupi majetku - aktiva na úvěr poskytnutý pronajímatelem.

Úprava podle českých předpisů: Finanční leasing je chápán jako dlouhodobý operativní pronájem.

Finanční leasing - účtování pronajímatele - majetek:

Úprava podle IFRS: Pronajímatel nemá pronajatý majetek ve svých aktivech, neboť převedl všechna podstatná rizika a odměny spojená s vlastnictvím aktiv.

Úprava podle českých předpisů: Pronajímatel má pronajatý majetek ve svých aktivech, neboť z právního hlediska je stále jeho majitelem. Pronajímateli však nepatří odměny a rizika s tímto aktivem spojená. Tento aspekt není zohledněn. Pronajímatel odepisuje majetek.

Finanční leasing - účtování pronajímatele - pohledávka z leasingu:

Úprava podle IFRS: Pronajímatel by měl ve svých aktivech zobrazit pohledávku z leasingu ve výši prostředků poskytnutých na nákup aktiva - úvěr.

Úprava podle českých předpisů: Pronajímatel obvykle účtuje o časovém rozlišení leasingových splátek v pasivech. Pronajímatel obvykle neúčtuje o pohledávce z leasingu v pojetí IFRS.

Finanční leasing - účtování pronajímatele - výkaz zisku a ztráty:

Úprava podle IFRS: Pronajímatel získává za poskytnuté prostředky odměnu ve formě finančního výnosu - úroku. Mezi náklady zobrazené ve výkazu zisku a ztráty pronajímatele patří náklady spojené s uzavřením smlouvy.

Úprava podle českých předpisů: Mezi výnosy pronajímatele patří nájem z leasingu. Výnos se skládá z běžných příjmů z leasingových splátek a dále z příslušné časově rozlišené části první navýšené splátky. Do nákladů pronajímatel účtuje odpisy z pronajatého aktiva, případně další náklady spojené s leasingem.

Finanční leasing - účtování nájemce - majetek:

Úprava podle IFRS: Nájemci byly převedeny rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Nájemce by měl do svých aktiv zahrnout pronajatý majetek. Tento majetek odepisuje.

Úprava podle českých předpisů: Nájemce není, v souladu s uzavřenou leasingovou smlouvou, právním majitelem pronajatého majetku. Z tohoto důvodu o majetku neúčtuje.

Finanční leasing - účtování nájemce - závazky z leasingu:

Úprava podle IFRS: Nájemce ve svých pasivech zobrazí závazek z leasingu. Tento závazek na začátku leasingu odpovídá reálné hodnotě pronajatého majetku nebo současné hodnotě minimálních leasingových splátek, je-li nižší. Závazek je postupně snižován o splátku jistiny obsaženou v zaplacených leasingových splátkách.

Úprava podle českých předpisů: Nájemce účtuje v aktivech o časovém rozlišení leasingových splátek, zejména první, obvykle navýšené splátky. Nájemce obvykle neúčtuje o závazku z leasingu v pojetí IFRS.

Finanční leasing - účtování nájemce - výkaz zisku a ztráty:

Úprava podle IFRS: Mezi náklady nájemce patří odpisy z pronajatého aktiva, finanční náklady spojené s leasingem, případně další náklady na uzavření leasingové smlouvy.

Úprava podle českých předpisů: Mezi náklady nájemce patří nájemné (nájemné běžného roku a příslušná část časově rozlišené navýšené první splátky), případně další náklady na uzavření leasingové smlouvy.

Operativní leasing:

Úprava podle IFRS: V této oblasti nejsou významné rozdíly.

Úprava podle českých předpisů: V této oblasti nejsou významné rozdíly. (Loja, Vojáčková, 2005)

4. PRAKTICKÁ ČÁST

4.1 Charakteristika firmy ABC, s.r.o.

Firma ABC, s. r. o. spolupracuje ve své činnosti s dalšími firmami seskupení TRA, a.s.

Prioritou činnosti je nákladní doprava tuzemská a zahraniční.

Předmětem podnikání je:

- silniční motorová doprava nákladní
- vnitrostátní a mezinárodní zasilatelství
- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej
- reklamní činnost
- poradenská činnost
- zprostředkovatelská činnost

Historie mezinárodní kamionové dopravy začala od 1.1.1968 v národním podniku ALIB. Po privatizaci nastoupil cestu zvyšování kvality a úrovně jeho služeb spojenou s modernizací vozového parku. Jeho snaha garantovat vysokou úroveň služeb byla zhodnocena v prosinci 1999 udělením mezinárodního certifikátu ISO 9002.

Mezinárodní kamionová doprava disponuje vozidly značky VOLVO a SCANIA s návěsy Hangler, Panav a Schmitz délky 13,60 m, ložnou plochou 13,60 x 2,48 m a s vnitřním objemem 85 – 95 m. Většina vozidel je způsobilých a připravených pro přepravu nebezpečného zboží (ADR) a všechna k přepravám na podkladě karnetu TIR. Každé vozidlo je vybaveno mobilním telefonem. U všech vozidel provádějících mezinárodní kamionovou dopravu je sjednána pojistná smlouva CMR na hodnotu 11 mil. korun. Tým zkušených řidičů a dispečerů je připraven v kteroukoli denní či noční dobu splnit požadavky zákazníků. Mnozí z nich byli oceněni vyznamenáním IRU, což je pro řidiče mezinárodní kamionové dopravy nejvyšší ocenění jeho práce.

Tuzemská nákladní doprava je zajišťována vozidly Volvo, Liaz a Iveco. V současné době firma provádí rozvoz limonád, piva, mléka a mléčných výrobků. Podle požadavků zákazníků současně provádí přepravu nákladů po celé České republice.

Firma je plátcem DPH. Jako právnická osoba má povinnost účtovat v soustavě podvojného účetnictví.

Firma ABC, s.r.o. má 55 zaměstnanců. (Název firmy je pozměněn).

4.2 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku

Firma ABC, s.r.o. účtuje a vede dlouhodobý hmotný majetek v pořizovacích cenách vyšších než 40 000 Kč s dobou použitelnosti delší než 1 rok. Firma účtuje podle Účtového rozvrhu, který je stejný pro firmu ABC, s.r.o. i pro akciovou společnost TRA jejíž je součástí, podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. a podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

4.2.1 Přehled syntetických a analytických účtů firmy ABC, s.r.o.

Dlouhodobý hmotný majetek se sleduje na účtu:

- 021 V analytickém členění:
- 021 100 Budovy, haly
- 021 200 Stavby
- 022 V analytickém členění:
- 022 300 Energetické a hnací stroje
- 022 400 Pracovní stroje a zařízení
- 022 500 Přístroje a zvláštní technika
- 022 600 Osobní vozidla
- 022 700 Samostatné movité věci
- 031 000 Pozemky
- 042 V analytickém členění:
- 042 000 Pořízení hmotných investic bez DPH
- 042 005 Pořízení hmotných investic s 5 % DPH
- 042 019 Pořízení hmotných investic s 19 % DPH

Firma ABC, s.r.o. dále používá účty:

- 052 V analytickém členění:
- 052 001 Poskytnuté zálohy
- 052 002 Poskytnuté zálohy
- 081 V analytickém členění:
- 081 100 Oprávky k budovám, halám
- 081 200 Oprávky ke stavbám
- 082 V analytickém členění:
- 082 300 Oprávky k energetickým strojům
- 082 400 Oprávky k pracovním strojům a zařízením
- 082 500 Oprávky k přístrojům
- 082 600 Oprávky k osobním vozidlům
- 082 610 Oprávky k nákladním a užitkovým vozidlům
- 082 700 Oprávky k samostatným movitým věcem

4.2.2 Struktura majetku

Stav dlouhodobého majetku akciové společnosti TRA na počátku účetního období roku 2005 je vyjádřen v následující tabulce č.7 a jeho porovnání pomocí grafů ukazují obr. č. 1 a obr. č. 2.

Tabulka č. 7: Struktura stálých aktiv akciové společnosti TRA v Kč k 1.1.2005

	Běžné účetní období	Minulé účetní období
	Netto	Netto
Aktiva celkem	154 334 042,24	162 909 623,96
A. Dlouhodobý majetek	117 913 432,85	121 455 177,70
A.I. Dlouhodobý nehmotný majetek	72 841,00	16 497,00
A.I.1. Zřizovací výdaje	0,00	0,00
2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	0,00	0,00
3. Software	72 841,00	16 497,00
4. Ocenitelná práva	0,00	0,00
5. Goodwill	0,00	0,00
6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	0,00	0,00
7. Nedokončený dlouh. nehmotný majetek	0,00	0,00
8. Poskytnuté zálohy na dl. nehm. Majetek	0,00	0,00
A.II. Dlouhodobý hmotný majetek	110 784 734,15	117 590 569,50
A.II.1. Pozemky	154 051,00	154 051,00
2. Stavby	20 120 870,00	20 718 118,00
3. Samost. mov. věci a soubory mov. věcí	1 051 668,00	263 087,00
4. Pěstitelské celky trvalých porostů	0,00	0,00
5. Základní stádo a tažná zvířata	0,00	0,00
6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	10 111,30	25 278,50
7. Nedokon. dlouhodobý hmotný majetek	964 926,85	0,00
8. Poskyt. zálohy na dlouh. hm. majetek	0,00	0,00
9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	88 483 107,00	96 430 035,00
A.III. Dlouhodobý finanční majetek	7 055 857,70	3 848 111,20
A.III.1. Podíly v ovlád. a řízených osobách	69 424,00	0,00
2. Podíly v účet. jedn. pod pods. vlivem	50 000,00	100 000,00
3. Ost. dlouh. cenné papíry a podíly	0,00	0,00
4. Půjčky, úvěry ovl. a říz. osobám	6 936 433,70	3 748 111,20
5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	0,00	0,00
6. Pořizovaný dlouh. finanční majetek	0,00	0,00
7. Poskyt. zál. na dlouh. finanční maj.	0,00	0,00

Stav stálých aktiv firmy ABC, s.r.o. na počátku účetního období roku 2005 je vyjádřen v následující tabulce č.8 a jeho porovnání pomocí grafů ukazují obr. č. 3 a obr. č. 4.

Tabulka č. 8: Struktura stálých aktiv firmy ABC, s.r.o. v tis. Kč k 1.1.2005

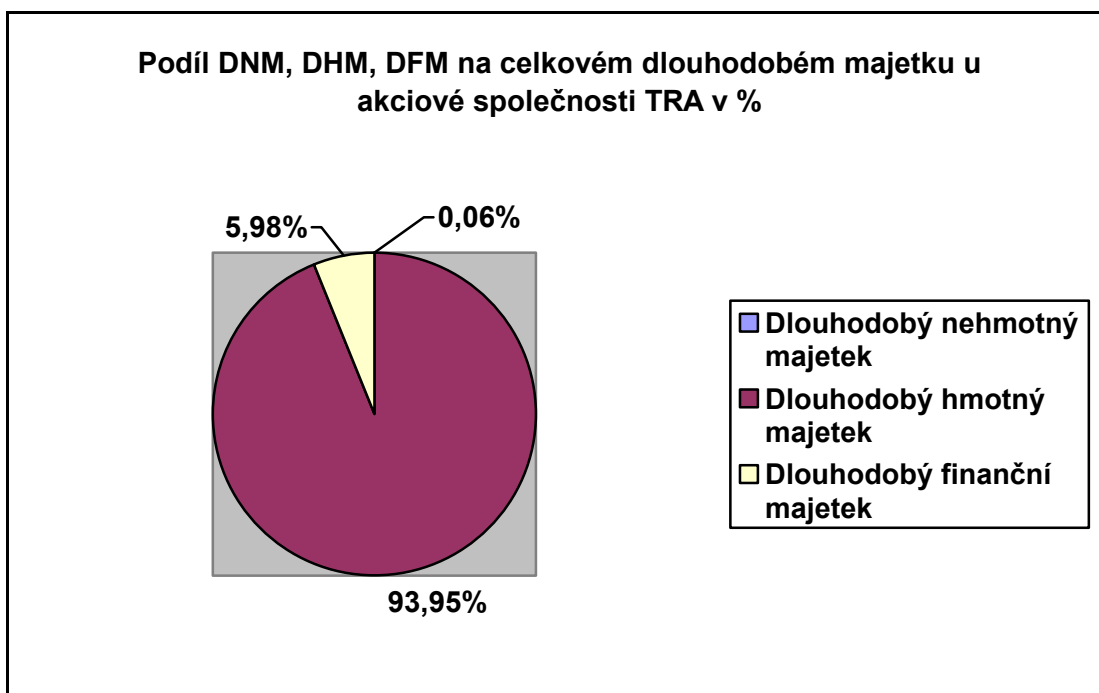
	Běžné účetní období	Minulé účetní období
	Netto	Netto
Aktiva celkem	+33 315	+43 477
A. Dlouhodobý majetek	+6 707	+8 355
A.I. Dlouhodobý nehmotný majetek	+5 611	+7 016
A.I.1. Zřizovací výdaje	0	+2
2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	0	0
3. Software	0	0
4. Ocenitelná práva	0	0
5. Goodwill	0	0
6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	+5 611	+7 014
7. Nedokončený dlouh. nehmotný majetek	0	0
8. Poskytnuté zálohy na dl. nehm. Majetek	0	0
A.II. Dlouhodobý hmotný majetek	+96	+339
A.II.1. Pozemky	0	0
2. Stavby	0	0
3. Samost. mov. věci a soubory mov. věcí	+96	+339
4. Pěstitelské celky trvalých porostů	0	0
5. Základní stádo a tažná zvířata	0	0
6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	0	0
7. Nedokon. dlouhodobý hmotný majetek	0	0
8. Poskyt. zálohy na dlouh. hm. majetek	0	0
9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	0	0
A.III. Dlouhodobý finanční majetek	+1 000	+1 000
A.III.1. Podíly v ovlád. a řízených osobách	0	0
2. Podíly v účet. jedn. pod pods. vlivem	0	0
3. Ost. dlouh. cenné papíry a podíly	0	0
4. Půjčky, úvěry ovl. a říz. osobám	+1 000	+1 000
5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	0	0
6. Pořizovaný dlouh. finanční majetek	0	0
7. Poskyt. zál. na dlouh. finanční maj.	0	0

Podíl dlouhodobého nehmotného majetku, dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého finančního majetku na celkovém dlouhodobém majetku akciové společnosti TRA.

Z výšečového grafu akciové společnosti TRA je zřejmé, že dlouhodobý hmotný majetek (stavby, samostatné movité věci, pozemky) zaujímá největší podíl na celkovém dlouhodobém majetku s 93,95 %. Jen nepatrnou část tvoří dlouhodobý finanční majetek (půjčky a úvěry, podíly v ovládaných a řízených osobách, podíly v účetní jednotce s podstatným vlivem) s 5,98 % a dlouhodobý nehmotný majetek (pouze software) s 0,06 % .

Z předmětu činnosti firmy vyplývá, proč vlastní především dlouhodobý hmotný majetek a téměř žádný nehmotný majetek.

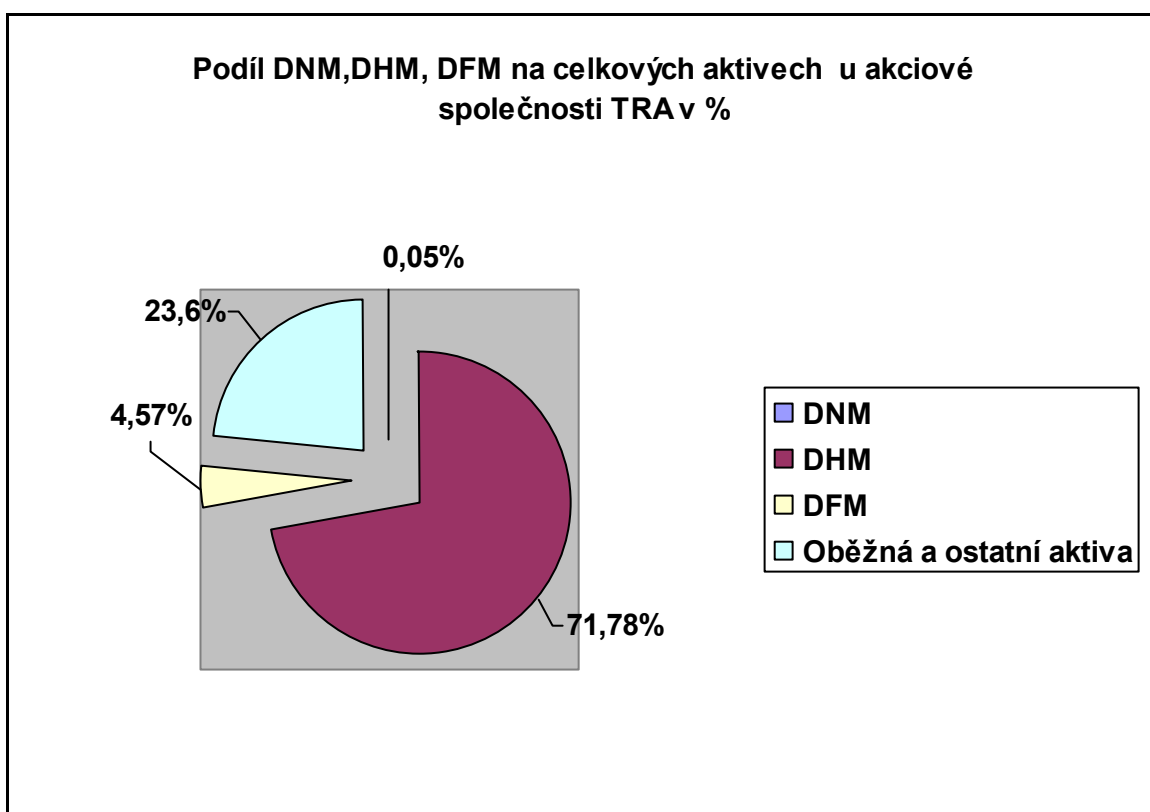
Obrázek č. 1: Podíl dlouhodobého nehmotného majetku, dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého finančního majetku na celkovém dlouhodobém majetku u akciové společnosti TRA.



Podíl dlouhodobého nehmotného majetku, dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého finančního majetku na celkových aktivech akciové společnosti TRA.

Na celkových aktivech akciové společnosti TRA se nejvíce podílí dlouhodobý hmotný majetek (stavby, samostatné movité věci, pozemky, oceňovací rozdíl k nabytému majetku) s 71,78 %, v menší míře oběžná a ostatní aktiva s 23,6 %, v nepatrné míře je zastoupen dlouhodobý finanční majetek (půjčky a úvěry, podíly v ovládaných a řízených osobách, podíly v účetní jednotce pod podstatným vlivem) s 4,57 % a téměř žádný dlouhodobý nehmotný majetek (pouze software) s 0,05 %.

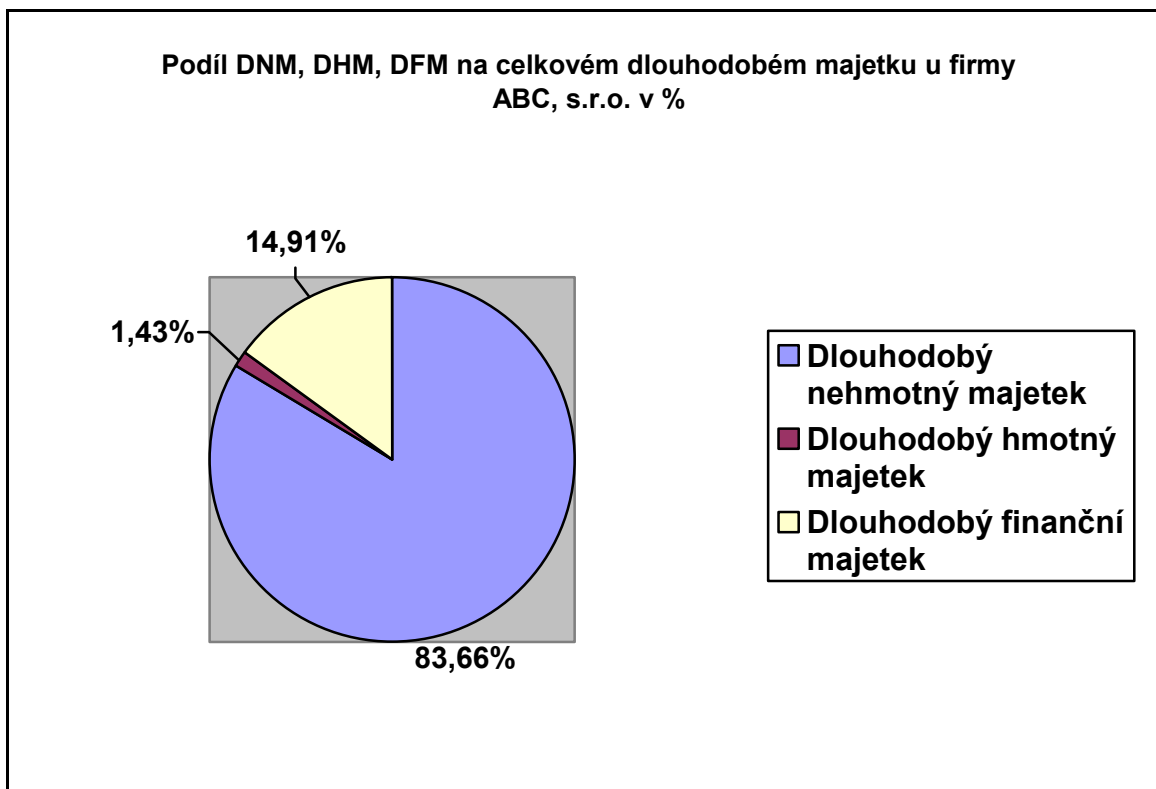
Obrázek č. 2: Podíl dlouhodobého nehmotného majetku, dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého finančního majetku na celkových aktivech u akciové společnosti TRA



Podíl dlouhodobého nehmotného majetku, dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého finančního majetku na celkovém dlouhodobém majetku firmy ABC, s.r.o.

Největší podíl na celkovém dlouhodobém majetku firmy ABC, s.r.o. představuje dlouhodobý nehmotný majetek (jiný dlouhodobý nehmotný majetek – zřizovací výdaje firmy, know-how) s 83,66 %, dále v menší míře dlouhodobý finanční majetek (půjčky a úvěry) s 14,91 % a téměř žádný dlouhodobý hmotný majetek (samostatné movité věci) s 1,43 %.

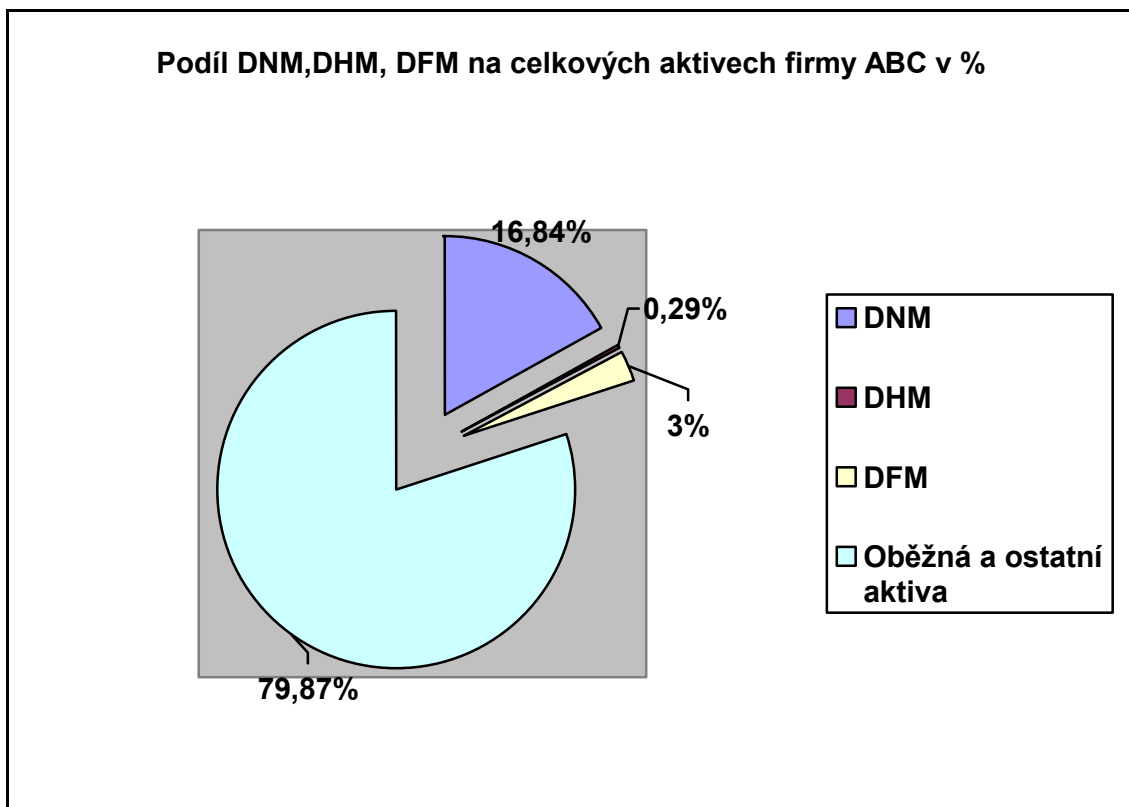
Obrázek č. 3: Podíl dlouhodobého nehmotného majetku, dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého finančního majetku na celkovém dlouhodobém majetku u firmy ABC, s.r.o.



Podíl dlouhodobého nehmotného majetku, dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého finančního majetku na celkových aktivech firmy ABC, s.r.o.

Na celkových aktivech firmy ABC, s.r.o. se největší mírou podílí oběžná a ostatní aktiva se 79,87 %, dále dlouhodobý nehmotný majetek (jiný dlouhodobý nehmotný majetek) s 16,84 %, v nepatrné míře je zastoupen dlouhodobý finanční majetek (půjčky a úvěry) se 3 % a dlouhodobý hmotný majetek (samostatné movité věci) s 0,29 %.

Obrázek č. 4: Podíl dlouhodobého nehmotného majetku, dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého finančního majetku na celkových aktivech u firmy ABC, s.r.o.



4.2.3 Analýza leasingového odpisování

Jak už jsem napsala v teoretické části finanční leasing je právní vztah mezi pronajímatelem a nájemcem, podle něhož po skončení pronájmu přechází pronajatý majetek do vlastnictví nájemce. I u finančního leasingu jsou splátky nájemného, při splnění podmínek uvedených v paragrafu 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů, který umožňuje zahrnovat nájemné do daňových výdajů pouze v poměrné výši týkající se daného zdaňovacího období. Aby poplatník mohl zahrnout splátky nájemného do daňových výdajů, musí být splněny tyto 3 podmínky:

- doba nájmu pronajímané věci musí být delší než 20 % doby stanovené pro odpisování podle § 30 zákona o daních z příjmů, nejméně však tři roky. U nemovitostí musí doba pronájmu činit minimálně 8 let,
- po ukončení doby nájmu musí následovat převod vlastnických práv k předmětu nájmu. Kupní cena najaté věci přitom nesmí být vyšší než zůstatková cena, kterou by věc měla při rovnoměrném odpisování podle § 31 zákona o daních z příjmů,
- po ukončení finančního leasingu musí být odkoupený majetek zahrnut do obchodního majetku poplatníka. (Sedláček, 2004)

Příklad splnění podmínek:

Příklad splnění podmínek, aby poplatník mohl zahrnout splátky nájemného do daňových výdajů:

Firma ABC, s.r.o. si pořídila v roce 2005 na leasing nákladní automobil Mercedes Benz, který je zařazen do 2. odpisové skupiny s dobou odpisování 6 let. Počátek leasingové smlouvy je 2. 7. 2001. Pořizovací cena je 1 800 251,52 Kč. Doba odpisování je 48 měsíců což jsou 4 roky. Po splacení nájmu byl nákladní automobil odkoupen za 1 000 Kč a zařazen do majetku podniku.

- doba odpisování = 6 let
doba nájmu = 4 roky (doba nájmu musí být minimálně 3 roky)
Podmínka je tedy splněna.
- převod do majetku podniku – předávací protokol – podmínka je splněna
Kupní cena majetku musí být nižší než zůstatková cena při rovnoměrném odpisování:

Tabulka č. 9: Rovnoměrné odpisování

Rok	Výpočet odpisu	Odpis	Zůstatková cena
2001	1800 251,52 x 0,085	153 022	1 647 229,52
2002	1800 251,52 x 0,183	329 447	1 317 782,52
2003	1800 251,52 x 0,183	329 447	988 335,52
2004	1800 251,52 x 0,183	329 447	658 888,52

Kupní cena 1000 Kč < zůstatková cena při rovnoměrném odpisování v roce koupě
658 888,52 Kč

Podmínka je tedy splněna.

- Po ukončení finančního leasingu byl odkoupený majetek zahrnut do obchodního majetku firmy ABC, s.r.o., tzn. že jeho pořízení vstoupilo do daňové evidence.

(viz účetní případ v tabulce č. 18)

Podmínka je tedy splněna.

Firma ABC, s.r.o. si tedy může leasingové splátky uplatňovat jako daňové výdaje u tohoto majetku.

4.2.4 Způsoby pořízení majetku ve firmě ABC, s.r.o.

Firma podniká v kamionové přepravě a majetek, který pořizuje z větší části (80 %) nakupuje formou leasingu a zbytek na faktury nebo prostřednictvím splátkového prodeje. Podnik dlouhodobý hmotný majetek nevytváří ve vlastní režii a od počátku podnikání ještě nebyl ani nalezen žádný majetek při inventarizaci. Jako drobný dlouhodobý nehmotný majetek firma používá nehmotný majetek s pořizovací cenou do 60 000 Kč, nad 60 000 Kč jde o dlouhodobý nehmotný majetek a drobný dlouhodobý hmotný majetek s pořizovací cenou do 40 000 Kč, nad 40 000 Kč jde o dlouhodobý hmotný majetek.

Tabulka č. 10: Způsoby pořízení dlouhodobého majetku

Datum zařazení	Název majetku	Způsob pořízení	Cena bez DPH
14. 7. 2001	Nákladní automobil Mercedes Benz	finanční leasing	1 475 616,00
23. 4. 2001	Kopírovací stroj Minolta	splátkový prodej	122 720,00
30. 9. 2004	Návěs nákladní valník	finanční leasing	389 135,00
1. 5. 2002	Plachtový návěs	finanční leasing	389 135,00
1. 12. 2004	Návěs nákladní valník	finanční leasing	778 653,00
2. 5. 2005	Svařovací poloautomat	finanční leasing	82 544,00
31. 3. 2005	Plynový kotel	finanční leasing	937 900,00
2. 10. 2005	Nářadí pro údržbu	finanční leasing	171 650,00
3. 4. 2002	Tahač návěsů VOLVO	nákup na fakturu	100 000,00
3. 4. 2002	Valníkový návěs	nákup na fakturu	30 000,00
12. 1. 2003	Osobní automobil	nákup na fakturu	300 000,00

4.2.4.1 Nákup na fakturu

Firma ABC, s.r.o. zakoupila na fakturu dne 3. 4. 2002:

Tabulka č. 11: Pořízený dlouhodobý hmotný majetek

Název	Cena bez DPH	DPH	Cena vč. DPH
Tahač návěsů VOLVO	100 000	22 000	122 000
Valníkový návěs	30 000	6 600	36 600

Faktura byla uhrazena týž den hotově.

Tahač i návěs firmě ABC, s.r.o. odvezla vlastní dopravou ve výši 2 000 Kč akciová společnost TRA.

Tabulka č. 12: Účetní případy pořízeného dlouhodobého hmotného majetku

Datum	Doklad	Popis účetního případu	Částka v Kč	MD	D
3.4.2002	PF	nákup tahače návěsu	100 000	042 022	321 000
		DPH 22 %	22 000	343 022	321 000

		nákup valníkového návěsu	30 000	042 022	321 000
		DPH 22 %	6 600	343 022	321 000
3.4.2002	VPF	doprava ve vlastní režii	2 000	042 022	321 300
3.4.2002	VPD	úhrada faktury	158 600	321 300	211 001
3.4.2002	Protokol	zařazení tahače návěsu	100 000	022 400	042 022
3.4.2002	Protokol	zařazení valníkového návěsu	30 000	022 400	042 022

Firma si vede analytickou evidenci k účtům, proto:

042022	pořízení hmotného majetku, zařazeného do 22 % DPH
022400	pracovní stroje a zařízení
343022	daň z přidané hodnoty 22 %
211001	pokladna Brno
321000	dodavatelé
321300	dodavatelé – akciová společnost TRA

Odpisy:

Firma ABC, s.r.o. odpisuje veškerý dlouhodobý majetek zrychleně.

Tahač návěsů

- odpisová skupiny = 2
- doba odpisování = 6 let

Tabulka č. 13: Zrychlené odpisování

Rok	Výpočet	Odpis	Zůstatková cena
2002	$100000/6$	16 667	83 333
2003	$(2*83333)/(7-1)$	27 778	55 555
2004	$(2*55555)/(7-2)$	22 222	33 333
2005	$(2*33333)/(7-3)$	16 667	16 666
2006	$(2*16666)/(7-4)$	11111	5555
2007	$(2*5555)/(7-5)$	5555	0

Tabulka č. 14: Zaúčtování ročních odpisů

Datum	Doklad	Popis účetního případu	Částka v Kč	MD	D
31.12.2002	ID	Odpis tahače návěsu	16 667	551 100	082 400
31.12.2003	ID	Odpis tahače návěsu	27 778	551 100	082 400
31.12.2004	ID	Odpis tahače návěsu	22 222	551 100	082 400
31.12.2005	ID	Odpis tahače návěsu	16 667	551 100	082 400
31.12.2006	ID	Odpis tahače návěsu	11 111	551 100	082 400
31.12.2007	ID	Odpis tahače návěsu	5 555	551 100	082 400

Valníkový návěs

- odpisová skupina = 2
- doba odpisování = 6 let

Tabulka č. 15: Zrychlené odpisování

Rok	Výpočet	Odpis	Zůstatková cena
2002	30000/6	5 000	25 000
2003	$(2*25000)/(7-1)$	8 334	16 666
2004	$(2*16666)/(7-2)$	6 667	9 999
2005	$(2*9999)/(7-3)$	5 000	4 999
2006	$(2*4999)/(7-4)$	3 333	1 666
2007	$(2*1666)/(7-5)$	1 666	0

Tabulka č. 16: Zaúčtování ročních odpisů

Datum	Doklad	Popis účetního případu	Částka v Kč	MD	D
31.12.2002	ID	Odpis valníkového návěsu	5 000	551 100	082 400
31.12.2003	ID	Odpis valníkového návěsu	8 334	551 100	082 400
31.12.2004	ID	Odpis valníkového návěsu	6 667	551 100	082 400
31.12.2005	ID	Odpis valníkového návěsu	5 000	551 100	082 400
31.12.2006	ID	Odpis valníkového návěsu	3 333	551 100	082 400
31.12.2007	ID	Odpis valníkového návěsu	1 666	551 100	082 400

4.2.4.2 Nákup na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci

Firma ABC, s.r.o. dne 2. 7. 2001 podepsala se společností Mercedes-Benz Leasing Bohemia, s.r.o. smlouvu o finančním pronájmu na nákladní automobil Mercedes-Benz za těchto podmínek:

Požizovací cena bez DPH	1 475 616,00 Kč		
DPH 22 %	324 635,52 Kč		
Požizovací cena včetně DPH	1 800 251,52 Kč		
Splátka - základ daně celkem	1 474 616,00 Kč	DPH 22 %	324 415,52 Kč
Finanční činnost celkem	10 846,15 Kč	DPH 22 %	2 385,70 Kč
Záloha na leasingové splátky (20 %)	360.050,30 Kč		
Kupní cena po skončení nájmu bez DPH	1.000 Kč	DPH 22 %	220 Kč

Doba finančního pronájmu	4 roky	(48 měsíců)
Celkové nájemné za 4 roky	1 812 263,37 Kč	
Měsíční leasingová splátka	30 254,44 Kč	
Měsíční započítávaná záloha	7 501,05 Kč	
Hotovostní měsíční platba	30 254,44 Kč	

Leasingová smlouva končí 14. 7. 2005 (za splnění všeobecných podmínek finančního leasingu) koupí najaté věci (na základě smlouvy o prodeji použitého předmětu leasingu) ve výši 1 000 Kč bez DPH a převedením vlastnických práv na firmu ABC, s.r.o.

(viz příloha č. 5)

Tabulka č. 17: Zaúčtování finančního leasingu

P.č.	Datum	Doklad	Popis účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1	7/01	ID	měsíční zálohy	360.050,30	381 186	479 100
			měsíční splátky	1 452 213,12	381 186	479 100
1a			celkový závazek z leasingové smlouvy	1 812 263,42	AE	
2		VBÚ	zaplacení zálohy dle smlouvy	360050,30	479 100	221 010
3		ID	měs. zúčt. - splátka	30 254,44		381 186
			- pořizovací cena vč. daně	37 479,83	518 020	

			- finanční činnost	225,96	518 025	
			- daň	49,70	343 005	
			- měsíční záloha	-7 501,05	381 186	
4		VBÚ	úhrada závazků – splátky	30 254,44	479 100	221 010
5	8/01	ID	měs. zúčt. - splátka	30 254,44		381 186
			- pořizovací cena vč. daně	37 479,83	518 020	
			- finanční činnost	225,96	518 025	
			- daň	49,70	343005	
			- měsíční záloha	-7 501,05	381 186	
6		VBÚ	úhrada závazků – splátky	30 254,44	479 100	221 010
7	9/01	ID	měs. zúčt. - splátka	37 479,83		381 186
			- pořizovací cena vč. daně	37 505,24	518 020	
			- finanční činnost	225,96	518 025	
			- daň	49,70	343005	
			- měsíční záloha	-7 501,05	381 186	
8		VBÚ	úhrada závazků – splátky	30 254,44	479 100	221 010
9	10/01	ID	měs. zúčt. - splátka	30 254,44		381 186
			- pořizovací cena vč. daně	37 479,83	518 020	
			- finanční činnost	225,96	518 025	
			- daň	49,70	343005	
			- měsíční záloha	-7 501,05	381 186	
10		VBÚ	úhrada závazků – splátky	30 254,44	479 100	221 010
.						
.						
.						
.						
xx	7/05	PF	odkoupení najaté věci	1 000,00	501 090	
			DPH 22 %	220,00	343 022	
			odkoupení najaté věci včetně daně	1 220,00		321 000
		ID	zrušení celkového závazku z leasingové sml.	1 812 263,42		AE
	7/05	Protokol	zařazení majetku do majetku podniku	1 000,00	022400	082022
	7/05	VBÚ	úhrada faktury	1 220,00	321000	221010

Účtování o pořízení formou finančního pronájmu podle účetní jednotky

Účetní jednotka zaúčtovala 1.7.2001 podle interního dokladu celkové měsíční zálohy ve výši 360 050,30 Kč na straně MD na účet 381 186 - Náklady příštích období a na straně D na účet 479 100 - Dlouhodobé závazky. Stejně tak zaúčtovala účetní jednotka celkové měsíční splátky ve výši 1 452 213,12 Kč. Celkový závazek z leasingové smlouvy je 1 812 263,42 Kč. Dále zaúčtovala podle výpisu z bankovního účtu zaplacení zálohy dle smlouvy ve výši 360 050,30 Kč na straně MD na účet 479 100 - Dlouhodobé závazky (což znamená snížení závazků vůči leasingové společnosti) a na straně D na účet 221 010 - Bankovní účet u Živnostenské banky. Účetní jednotka dále provedla měsíční účtování. Zaúčtovala splátku ve výši 30 254,44 Kč na straně D na účet 381 186 - Náklady příštích období, pořizovací cenu včetně daně ve výši 37 479,83 Kč na straně MD na účet 518 020 - Ostatní služby - leasing, finanční činnost ve výši 225,96 Kč na straně MD 518 025 - Ostatní služby - leasing 5 %, daň ve výši 49,70 Kč na straně MD na účet 343 005 - Daň z přidané hodnoty 5 %, měsíční zálohu ve výši - 7 501,05 na straně MD na účet 381 186 - Náklady příštích období. Toto měsíční účtování účetní jednotka účtovala po 48 měsících, tedy po 4 roky. 5.7.2005 zaúčtovala odkoupení najaté věci ve výši 1 000 Kč na straně MD na účet 501 090 - Spotřeba materiálu, dále daň 22 % ve výši 220 Kč na straně MD na účet 343 022 - Daň z přidané hodnoty 22 %, odkoupení najaté věci včetně daně ve výši 1 220 Kč na straně D na účet 321 000 – Dodavatelé (což znamená zvýšení závazků vůči dodavateli). Na základě interního dokladu zrušila celkový závazek z leasingové smlouvy ve výši 1 812 263,37 Kč. Na základě protokolu zařadila nákladní automobil do majetku podniku ve výši 1 000 Kč na straně MD na účet 022 400 - Pracovní stroje a zařízení a na straně D na účet 082 400 - Oprávky k pracovním strojům a zařízením. Nakonec podle výpisu z bankovního účtu zaúčtovala úhradu faktury ve výši 1 220 Kč na straně MD na účet 321 000 – Dodavatelé (což znamená snížení závazků vůči dodavateli) a na straně D na účet 221 010 - Bankovní účet u Živnostenské banky.

Doporučení

Pokud je ve smlouvě zvýšená částka označená jako záloha na splátky, což v tomto případě je, měla by účetní jednotka místo účtu 381 – Náklady příštích období používat účet 314 – Poskytnuté zálohy dlouhodobé a krátkodobé.

Příklad finančního leasingu plynového kotle

Firma ABC, s.r.o. uzavřela smlouvu o finančním pronájmu, jejímž předmětem je plynový kotel, který byl předán k užívání dne 29. 4. 1998. Pronajímatel vydal fakturu, která současně obsahuje splátkový kalendář a nejdůležitější údaje pro účtování finančního leasingu.

Pořizovací cena bez DPH:	937 900 Kč	22 % DPH	206 338 Kč
Splátka - základ daně celkem:	937 900 Kč	22 % DPH	206 338 Kč
Finanční činnost celkem:	34 327,10 Kč	22 % DPH	7 552 Kč
Záloha na splátky:	343 271,40 Kč		
Kupní cena po skončení nájmu:	0 Kč		

Další doplňkové informace k finančnímu leasingu:

- doba finančního pronájmu		82 měsíců
- celkové nájemné		1 186 117 Kč
(937 900 + 206 338 + 34 327 + 7 552)		
- měsíční leasingová splátka	14 464,84 Kč	(1 186 117 : 82)
z toho: leasing	11 856,84 Kč	22 % DPH 2 608 Kč
- měsíční započítávaná záloha	4 186,24 Kč	(343 271,40 : 82)
- hotovostní měsíční platba	10 278,6 Kč	(14 464,84 - 4 186,24)

(viz příloha č. 4)

Tabulka č. 18: Celková cena leasingu a měsíční splátky podle splátkového kalendáře v Kč

Text	Vstupní cena	DPH 22 %	Fin. činnost	DPH 22 %	Celkem
Cena leasingu celkem	937 900,00	206 338,00	34 327,00	7 552,00	1 186 117,00
Měsíční splátka	11 437,80	2 516,32	418,62	92,10	14 464,84

Tabulka č. 19: Celková cena leasingu, měsíční splátky a záloha na jednotlivé leasingové splátky v Kč

Text	Částka bez DPH	DPH 22 %	Celkem	Záloha
Cena leasingu celkem	972 227,00	213 890,00	1 186 117,00	343 271,40
Měsíční leas. splátka	11 856,84	2 608,00	14 464,84	4 186,24
Měsíční leas. splátka bez zálohy	7 670,60	2 608,00	10 278,60	4 186,24

Příklad účetního provedení finančního leasingu podle zadání u nájemce

1. ID - měsíční splátky	937 900 Kč	381 186	479 100
ID - měsíční zálohy	343 271,40 Kč	381 186	479 100
1a. Celkový závazek z leasingu	1 186 117,00 Kč	podrozvaha	
2. Zaplacené zálohy podle smlouvy	343 271,40 Kč	479 100	221 010
3. Měsíční zúčtování			
- splátka	10 278,6 Kč	-	381 186
- pořizovací cena vč. daně	13 954,12 Kč	518 020	-
- finanční činnost	418,62 Kč	518 022	-
- daň	92,10 Kč	343 022	-
- měsíční záloha	- 4 186,24	381 186	-
4. VBÚ - úhrada závazků - splátky	10 278,6 Kč	479 100	221 010
5. Zařazení plynového kotle v PC	937 900 Kč	022 500	082 500

Účtování o pořízení formou finančního pronájmu podle účetní jednotky

Účetní jednotka zaúčtovala podle interního dokladu celkové měsíční splátky ve výši 937 900 Kč na straně MD na účet 381 186 - Náklady příštích období a na straně D na účet 479 100 - Dlouhodobé závazky. Stejně tak zaúčtovala celkové měsíční zálohy ve výši 343 271,40 Kč. Celkový závazek z leasingu je 1 186 117 Kč. Dále účetní jednotka zaúčtovala zaplacené zálohy podle smlouvy ve výši 343 271,40 na straně MD na účet 479 100 - Dlouhodobé závazky a na straně D na účet 221 010 - Bankovní účet u Živnostenské banky. Dále provedla měsíční zúčtování. Měsíční splátku ve výši 10 278,60 Kč zaúčtovala na straně D na účet 381 186 - Náklady příštích období, pořizovací cenu včetně daně ve výši 1 144 238 Kč na straně MD na účet 518 020 - Ostatní služby - leasing, finanční činnost ve výši 418,62 Kč na straně MD na účet 518 022 - Ostatní služby - leasing 22 %, daň ve výši 92,10 Kč na straně MD na účet 343 022 - daň z přidané hodnoty 22 %, měsíční zálohu ve výši -4 186,24 na straně MD na účet 381 186 - Náklady příštích období. Účetní jednotka dále zaúčtovala podle výpisu z bankovního účtu úhradu měsíční splátky ve výši 10 278,60 Kč na straně MD na účet 479 100 - Dlouhodobé závazky a na straně D na účet 221 010 - Bankovní účet u Živnostenské banky. Nakonec účetní jednotka zaúčtovala zařazení plynového kotle do majetku firmy v pořizovací ceně bez DPH, tedy 937 900 Kč, neboť odprodej je v ceně 0 Kč. Zařazení zaúčtovala na straně MD na účet 022 500 - Přístroje a zvláštní technika a na straně D na účet 082 500 - Oprávky k přístrojům a zvláštní technice.

Doporučení

Opět bych doporučila pokud je ve smlouvě zvýšená částka označená jako záloha na splátky, což v tomto případě je, měla by účetní jednotka místo účtu 381 – Náklady příštích období používat účet 314 – Poskytnuté zálohy dlouhodobé a krátkodobé.

Příklad splátkového prodeje kopírovacího stroje Minolta

Firma ABC, s.r.o. uzavřela smlouvu o splátkovém prodeji, jejímž předmětem je kopírovací stroj Minolta, který byl předán k užívání dne 23. 4. 2001. Pronajímatel vydal

fakturu, která současně obsahuje splátkový kalendář a nejdůležitější údaje pro účtování splátkového prodeje.

Požizovací cena bez DPH:	118 000 Kč
DPH 22 %:	25 960 Kč
Požizovací cena s DPH:	143 960 Kč
Prodejní cena vč. přírážky bez DPH:	122 720 Kč
Prodejní cena vč. přírážky vč. DPH:	149 718 Kč
Záloha na koupi je ve výši 26 % z pořizovací ceny vč. DPH:	37 429,60 Kč
Výše jedné měsíční splátky činí:	37 429,60 Kč
Zůstatková hodnota:	0 Kč

Další doplňkové informace ke splátkovému prodeji:

- doba splátkového prodeje	3 měsíce
- celkové nájemné	149 718 Kč
- měsíční splátka	37 429,60 Kč
- hotovostní měsíční platba	37 429,60 Kč

(viz příloha č. 6,7,9)

Tabulka č. 20: Splátkový kalendář v Kč

Poř. číslo	Datum splatnosti	Splátka k úhradě
1	16. 01. 2001	37 429,60
2	15. 02. 2001	37 429,60
3	15. 03. 2001	37 429,60
4	15. 04. 2001	37 429,60
Splátky celkem		149 718,40

Příklad účetního provedení splátkového prodeje

1. Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	122 720 Kč	042 022	321 000
DPH 22 %	26 998 Kč	343 022	321 000

2. Úhrada zálohy na koupi podle smlouvy	37 429,60 Kč	321 000	221 010
3. Úhrada první splátky podle splátkového kalendáře kupní smlouvy	37 429,60 Kč	321 000	221 010
4. Úhrada druhé splátky podle splátkového kalendáře kupní smlouvy	37 429,60 Kč	321 000	221 010
5. Úhrada třetí splátky podle splátkového kalendáře kupní smlouvy	37 429,60 Kč	321 000	221 010
6. V dubnu 2001 zařazení do dlouhodobého hmotného majetku	122 720 Kč	022 700	042 022
7. Měsíční odpis	2 557 Kč	551 000	082 700

Účtování o pořízení formou splátkového prodeje podle účetní jednotky

Účetní jednotka zaúčtovala pořízení dlouhodobého hmotného majetku ve výši 122 720 Kč na straně MD na účet 042 022 – Pořízení hmotných investic a na straně D na účet 321 000 – Dodavatelé, k tomu zaúčtovala daň ve výši 26 998 Kč na straně MD na účet 343 022 – Daň z přidané hodnoty a na straně D na účet 321 000 – Dodavatelé. Dále zaúčtovala úhradu zálohy na koupi kopírovacího stroje Minolta ve výši 37 429,60 Kč na straně MD na účet 321 000 – Dodavatelé a na straně D na účet 221 010 – Bankovní účet u Živnostenské banky. Stejně tak zaúčtovala úhradu první, druhé a třetí splátky. V dubnu 2001 zaúčtovala zařazení do dlouhodobého hmotného majetku ve výši 122 720 Kč na straně MD na účet 022 700 – Samostatné movité věci a na straně D na účet 042 022 – Pořízení hmotných investic. Nakonec zaúčtovala měsíční odpis ve výši 2 557 Kč na straně MD na účet 551 000 – Odpisy nehmotného a hmotného majetku a na straně D na účet 082 700 – Oprávky k samostatným movitým věcem.

4.2.5 Způsoby vyřazení majetku ve firmě ABC, s.r.o.

Firma ABC, s.r.o. vyřazuje dlouhodobý majetek pouze těmito způsoby:

- prodejem,
- likvidací (sešrotováním).

4.2.5.1 Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku prodejem

Prodej osobního automobilu (Smlouva o koupi ojetého motorového vozidla)

Firma ABC, s.r.o. se rozhodla dne 15. 2. 2005 vyřadit osobní automobil Škoda Felicia prodejem, za dohodnutou částku 90 000 Kč. Kupní cena byla uhrazena dne 15. 2. 2005 v hotovosti na pokladně firmy.

Automobil byl pořízen koupí dne 1. 2. 2004 za 70 000 Kč. Používány jsou zrychlené odpisy.

(oprávky k 15. 2. 2005 = 17 500, ZC = 52 500 Kč)

Tabulka č. 21: Zaúčtování prodeje osobního automobilu

Datum	Doklad	Popis účetního případu	Částka v Kč	MD	D
15.2.2005	ID	odepsání zůstatkové ceny prodaného osobního auta	52 500	541 000	082 600
	ID	vyřazení osobního auta	70 000	082 600	022 600
15.2.2005	PPD	tržba za prodej vozidla	90 000	211 001	641 012
		DPH 19 %	17 100	211 001	343 019

Firma si vede analytickou evidenci k účtům, proto:

541000 zůstatková cena prodaného majetku

082600 oprávky k osobním vozidlům

022600 osobní vozidla

211001 pokladna Brno

642012 tržby z prodeje dlouhodobého hmotného majetku

4.2.5.2 Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku likvidací

Firma ABC, s.r.o. pořídila v roce 2002 1ks náradí pro údržbu MBO 345 za 171 650 Kč bez DPH. Náradí je v první odpisové skupině a zůstatková cena dosahuje 21 456 Kč.

Firma se kvůli velkému skutečnému opotřebení rozhodla pro likvidaci. K likvidaci došlo 12. 8. 2005.

Firma z Kovošrotu inkasovala 5 000 Kč za využitelný odpad.

Tabulka č. 22: Zaúčtování likvidace

Datum	Doklad	Popis účetního případu	Částka v Kč	MD	D
12.8.2005	ID	odepsání zůstatkové ceny náradí vyřazeného likvidací	21 546	551 000	082 700
	ID	vyřazení náradí	171 650	082 700	022 700
13.8.2005	PPD	tržba z kovošrotu	5 000	211 001	648 400
		DPH 19 %	950	211 001	343 019

Firma si vede analytickou evidenci k účtům, proto:

551000 Odpisy nehmotného a hmotného majetku

082700 Oprávky k samostatným movitým věcem

022700 Samostatné movité věci

648400 Ostatní provozní výnosy

211001 Pokladna Brno

4.3 Převod finančního leasingu dle české legislativy na podmínky dle IFRS

Finanční náklady z leasingu jsou do nákladů nájemce rozpuštěny tak, aby úroková sazba použitá pro úročení zbývající části závazku z leasingu byla konstantní. Nejedná se tedy o lineární rozdělení úrokových nákladů do příslušného počtu let nebo měsíců podle doby trvání leasingu, ale o výpočet úrokových nákladů v jednotlivých letech. Standard dovoluje použití určité aproximace pro výpočet těchto nákladů.

Úkolem je vypočítat úrokový náklad v jednotlivých letech pomocí metody součtu čísel a zobrazení operací 1. roku leasingu na účtech společnosti ABC, s.r.o. a v jejích výkazech za rok končící 31. 12. 2005.

Řešení

Metoda součtu čísel

Jednotlivá období se očíslovají od 1 do n (podle počtu období). Čísla období se sečtou ($1+2+3+\dots+n$), tento součet nazveme S .

Dále se přiřadí prvnímu období číslo posledního období – n , druhému číslo předposledního atd. až poslednímu období se přiřadí číslo 1. Toto číslo nazveme R .

Vydělením přiřazeného čísla (R – čísel) součtem čísel (S – jmenovatel) dostaneme pro každé období koeficient, kterým vynásobíme celkovou sumu úroku za celou dobu trvání pronájmu, a získáme úrokovou část splátky pro jednotlivá období.

Příklad

Podmínky leasingové smlouvy:

Leasing nákladního automobilu:

Požizovací cena	1 475 616 Kč
Suma leasingových splátek (včetně 1. navýšené splátky)	2 172 313,82 Kč

Doba pronájmu	4 roky
Datum zahájení leasingu	2.7.2001
Životnost	14 let
1. mimořádná splátka	360 050,30 Kč
Počet splátek - obvyklých	4
Výše obvyklých splátek, placených na konci období	151 021,96 Kč
Zůstatková hodnota	1 000 Kč

Úkolem je vypočítat úrokový náklad v jednotlivých měsících pomocí metody součtu čísel a zobrazení operace 1. roku leasingu na účtech firmy a v jejich výkazech za rok končící 31.12. 2005.

	Úrok	Rozvrhová	Koeficient	Úrok za	Leasingová	Splátka	Akontace -	Odpisy
Rok	celkem	základna		období	splátka	jistiny	rozpouštění	
I	A	R(i)	$B=R(i)/S$	$C=A*B$	D	D-C	E	F
Akontace					360 050,30			
1	372 062,3	4	0,4	148 824,92	453 065,88	304 240,96	90 012,575	105 402
2	372 062,3	3	0,3	111 618,69	453 065,88	341 447,19	90 012,575	105 402
3	372 062,3	2	0,2	74 412,46	453 065,88	378 653,42	90 012,575	105 402
4	372 062,3	1	0,1	37 206,23	453 065,88	415 859,65	90 012,575	105 402
Celkem		10	1	372 062,3	1 812 263,52	1 440 201,22	360 050,30	421 608

Popis účtování

Číslo operace	Popis
1.	Zaučtování strojního zařízení proti závazku z leasingu
2.	Snížení závazku z leasingu proti zaplacení akontace
3.	Zaplacení leasingové splátky v 1. roce – 148 824,92 Kč je výše úrokové části, 304 240,96 Kč je část leasingové splátky, která snižuje závazek z leasingu.
4.	Zaučtování odpisů proti oprávkám ve výši ročního odpisu 105 402 Kč.

Účtování:

MD	Mov.majetek	D	MD	Oprávký	D
1.	1 800 251,52 Kč			4.	105 402 Kč

MD	Odpisy	D
4.	105 402 Kč	

MD	Závazek z leasingu	D
2.	360 050,30 Kč	1. 1 800 251,52 Kč
3b.	304 240,96 Kč	

MD	Bankovní účet	D
	2. 360 050,30 Kč	
	3. 453 065,88 Kč	

MD	Finanční náklad-úrok	D
3a.	148 824,92 Kč	

Promítnutí do výkazů v roce 2005

MD	Rozvaha 2005		D
Movítý majetek	1 800 251,52 Kč	Závazek z leasingu	1 135 960,26 Kč
Oprávký	421 608 Kč	Hospodářský výsledek	1 899 015,44 Kč
Bankovní účet	813 116,18 Kč		

MD	Výsledovka 2005		D
Odpisy	105 402 Kč		
Úrokové náklady	148 824,92 Kč		

5. ZÁVĚR

Svoji bakalářskou práci jsem zaměřila na dlouhodobý hmotný majetek. Cílem práce byla analýza pořízení a vyřazení dlouhodobého hmotného odpisovaného majetku u konkrétní firmy ABC, s.r.o. a navrhnutí řešení nalezených nesrovnalostí, dále vymezení hmotného majetku dle požadavků IAS/IFRS.

V práci jsem vycházela z podkladů poskytnutých účetní jednotkou a z právních předpisů platných v době řešení daného problému.

Při analýze pořizování dlouhodobého hmotného majetku účetní jednotkou jsem zpracovala tři způsoby pořízení. Jednalo se o formy pořízení dlouhodobého hmotného majetku nákupem na fakturu, pořízení dlouhodobého hmotného majetku na základě smlouvy o koupi najaté věci a pořízení prostřednictvím splátkového prodeje.

U vyřazování dlouhodobého hmotného majetku z evidence se prodej majetku a vyřazení majetku likvidací pro ztrátu použitelnosti vyskytuje téměř ve stejném poměru.

Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část je zaměřena hlavně na vymezení dlouhodobého majetku, na jeho pořízení, vyřazení a odpisování. Pro praktickou část jsem si zvolila firmu ABC, s.r.o. Zaměřuji se zde hlavně na způsoby pořízení a vyřazení majetku, na finanční leasing a účetní případy s ním spojené. Také jsem se zde zaměřila na finanční náklady z leasingu podle IFRS. Dokumenty spojené s praktickou částí nalezneme v příloze.

Účetní jednotce bych hlavně doporučila vytvořit vlastní vnitropodnikové směrnice, neboť účetní jednotka žádné nemá a používá Daňové zákony v úplném platném znění pro rok 2006.

V několika účetních dokladech se účetní jednotka dopustila početních chyb, neboť účetní software používá až od května 2005. Myslím, že kdyby dříve účetní software používala, nedocházelo by k těmto početním chybám a nedostatkům. Firma od května 2005 používá účetní software ADONIS a od 1.1. 2006 nový program na majetek ZEIS.

Dále firmě doporučuji, aby odpisy účtovala měsíčně a ne ročně, protože je to lepší, neboť každý měsíc vidíme zůstatkovou cenu a oprávky k danému měsíci.

Vzhledem k nízké pořizovací ceně některého dlouhodobého hmotného majetku (např. u valníkového návěsu) doporučuji místo klasického odpisování použít jednorázový odpis.

Dále mě překvapilo, že firma ABC, s.r.o. počítá zálohu na leasingové splátky z pořizovací ceny včetně DPH místo z pořizovací ceny bez DPH.

Při účtování finančního leasingu bych firmě doporučila, pokud je ve smlouvě zvýšená částka označená jako záloha na splátky, aby účetní jednotka místo účtu 381 – Náklady příštích období používala účet 314 – Poskytnuté zálohy dlouhodobé a krátkodobé. Účet 381 se používá při účtování nulté splátky na konci roku.

6. SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Ryneš, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 1. vyd. Olomouc: Anag, 2004. 796s. ISBN 80-7263-204-3.

Loja, R., Vojáčková, H. *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*. 1. vyd. Praha: Bilance, 2005. 325s. ISBN 80-86371-48-4.

Kocmanová, A. *Účetnictví, Podvojně účetnictví v aplikaci a příkladech*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, s.r.o., 2002. 228s. ISBN 80-214-2348-X.

Prudký, P., Lošťák, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 7. vyd. Olomouc: Anag, 2004. 231s., ISBN 80-7263-215-9.

Prudký, P., Lošťák, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 8. vyd. Olomouc: Anag, 2005. 231s., ISBN 80-7263-262-0.

Sedláček, J. *Daňové a účetní odpisy*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2004. 139s., ISBN 80-251-0171-1.

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 podvojněho účetnictví, jak vyplývá ze změn provedených vyhláškou č. 472/2003 Sb.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Marková, H. *Daňové zákony*. 12. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2005. 164s., ISBN 80-247-1045-5.

Mládek, R. *Světové účetnictví*. 3. vyd. Praha: Linde Praha, a.s., 2005. 415s., ISBN 80-7201-519-2.

Kovanicová, D. *ABECEDA účetních znalostí pro každého*. 16. vyd. Praha: Nakladatelství Polygon, 2006. 418s., ISBN 80-7273-130-0.

7. PŘÍLOHY

Příloha č. 1: Aktiva akciové společnosti TRA

Příloha č. 2: Aktiva firmy ABC, s.r.o.

Příloha č. 3: Účetní osnova

Příloha č. 4: Leasingová smlouva - plynový kotel

Příloha č. 5: Smlouva o finančním pronájmu - Nákladní automobil Mercedes-Benz

Příloha č. 6: Splátkový kalendář - kopírovací stroj Minolta

Příloha č. 7: Kupní smlouva pro splátkový prodej - kopírovací stroj Minolta

Příloha č. 8: Investiční karta - kopírovací stroj Minolta

Příloha č. 9: Faktura – kopírovací stroj Minolta