

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

ZEMĚDĚLSKÁ FAKULTA

Katedra účetnictví a financí



Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK A JEHO ZACHYCENÍ V ÚČETNICTVÍ

Vedoucí práce:

Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

Autor práce:

Pavel Rulík

Prohlašuji, že jsem závěrečnou práci na téma „Dlouhodobý hmotný majetek a jeho zachycení v účetnictví“ vypracoval samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu literatury.

V Českých Budějovicích dne 3 .4.2006

.....
Pavel Rulík

Poděkování:

Tímto bych chtěl poděkovat Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph.D. za cenné rady a konzultace, které mi poskytl při přípravě mé bakalářské práce.

Poděkování patří také panu Ing. Gustavu Barešovi, prokuristovi firmy, který mi poskytl podklady a informace o společnosti Sauter spol. s r. o.

Abstract

The topic of this bachelor thesis is the fixed assets and their interception in accounting. Fixed assets for accounting are specified by accounting laws and which can be depreciated or not. For taxation needs, fixed assets are specified by act concerning income tax. In theoretical part of the work specification in asset structure of the enterprise, ways of pricing, evidence is characterized. Further in theoretical part the methods of accounting, acquisition and depreciation and disposal of fixed assets.

In application part accounting of the fixed assets in chosen company is intercepted. Sauter Automation Ltd. was chosen for this purpose. This company provided information essential for evaluating this work. In the beginning there is the introduction of the company. Other essential parts are characterizing chosen accounting operations in the company with possible diversions from the accounting theories.

Key words: Accounting, Fixed assets, Chosen company

OBSAH

1	ÚVOD	6
2	DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK	8
2.1	Vymezení dlouhodobého hmotného majetku	9
2.2	Příslušenství	11
2.3	Drobný hmotný majetek	11
2.4	Technické zhodnocení	12
2.5	Neodepisovaný DHM	13
2.6	Analytická evidence DHM	14
3	UVEDENÍ VĚCÍ DO UŽÍVÁNÍ A ZAŘAZENÍ	14
3.1	Oceňování DHM	15
4	POŘÍZENÍ	17
4.1	Pořízení DHM dodavatelsky (nákupem)	18
4.2	Pořízení DHM vlastní činností	18
4.3	Bezúplatné pořízení DHM	19
4.4	Pořízení vkladem od společníka	19
4.5	Pořízení přechodem z osobního užívání do podnikání	19
4.6	Pořízení DHM formou finančního pronájmu (Leasing)	19
5	VYŘAZENÍ	21
5.1	Prodej majetku	22
5.2	Likvidace majetku	23
5.3	Darováním majetku	24
5.4	Manka a škody na majetku	24
5.5	Protokol o vyřazení	25
6	POKLES HODNOTY MAJETKU	25
6.1	Opravné položky k DHM	25
6.2	Odepisování	26
6.3	Schéma účtování odpisů	33
7	ROZDÍL MEZI ÚČETNÍMI A DAŇOVÝMI ODPISY	33
7.1	Odložená daň	33
7.2	Vznik odložené daňové povinnosti	34
7.3	Schéma účtování o odložené dani	35
8	HLAVNÍ ROZDÍLY MEZI IFRS A ČESKÝMI PŘEDPISY V OBLASTI DHM ..	35
9	METODIKA	37
10	ZACHYCENÍ DHM V ÚČETNICTVÍ VYBRANÉHO PODNIKU	39
10.1	Charakteristika podniku Sauter Automation spol. s r.o.	39
10.2	Vnitropodniková směrnice k DHM	43
10.3	Zachycení ve výkazech	48
10.4	Evidence DHM	50
10.5	Pořízení DHM	50
10.6	Odepisování	53
10.7	Vyřazení	55
11	ZÁVĚR	57
12	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	59
13	PŘÍLOHY	60

1 Úvod

Tématem této bakalářské práce je dlouhodobý majetek a jeho zachycení v účetnictví.

Dlouhodobý majetek je podstatnou možná i nejdůležitější, součástí naprosté většiny společností, ať už se zabývají poskytováním služeb, výrobní nebo obchodní činností, neboť zejména hmotný dlouhodobý majetek potřebují k provozování své činnosti. Některé společnosti, a to zejména obchodní, dlouhodobý hmotný majetek nutně vlastnit nemusí, mají ho pouze v pronájmu a vedou jej v podrozvahové evidenci. V souvislosti s tímto majetkem musí každá firma učinit celou řadu důležitých rozhodnutí. Mezi ně určitě patří volba nejvhodnějšího druhu dlouhodobého majetku (takový, který firma skutečně potřebuje a který nejlépe vyhovuje jejím potřebám), rozhodnutí o okamžiku pořízení, o způsobu pořízení a s ním související otázka financování (nákup na úvěr, či leasing nebo z vlastních vytvořených zdrojů). Po pořízení následuje volba způsobu odpisování či případného vyřazení.

Dlouhodobý hmotný majetek je pro účetní potřeby vymezen ve vyhlášce 500/2002 Sb., která stanovuje strukturu a zachycení majetku v rozvaze a také majetek který se odepisovat může a který ne. Pro potřeby daňové, vymezuje majetek zákon o dani z příjmu.

Dlouhodobý majetek je součástí aktiv podniku, stejně tak jako zásoby či peněžní prostředky. Na rozdíl od zásob se DM nespotřebovává jednorázově, nýbrž se postupně opotřebovává. Nevstupuje tedy do nákladů okamžitě při pořízení a přesun hodnoty majetku do nákladů obstarávají během doby životnosti odpisy. Odpisy majetku jsou nástrojem k vyjádření poklesu hodnoty tohoto majetku z hlediska fyzického a morálního opotřebení. Účetní jednotky účtují zásadně účetní odpisy, ale pro daňové potřeby sledují i daňové odpisy.

Z pohledu podnikatelských subjektů jsou odpisy velice důležitým interním zdrojem financování dlouhodobého majetku. Dostávají se do nákladů a ovlivňují základ daně z příjmů. V podnicích by proto měla být věnována náležitá pozornost volbě způsobu odpisování, aby následné odpisy vhodně zohledňovali specifické podmínky každé jednotlivé firmy.

Tato práce je rozdělena na dvě hlavní části – na teoretickou a praktickou. Teoretická část práce seznamuje se základními pojmy, vymezením i s jednotlivými druhy a strukturou dlouhodobého majetku, způsobem ocenění a pořízení, odpisováním, účetními odpisy a daňovými odpisy, důsledkem rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy i daňovou povinností. Zároveň je zde zmíněno i technické zhodnocení, způsob pořízení a ocenění dlouhodobého majetku v účetnictví. V neposlední řadě jsou také zmíněny výkazy, ve kterých je nutné uvést dlouhodobý majetek a jakým způsobem k tomu dochází.

Problematicke odpisů je věnována jedna z kapitol, ve které jsou také obecně popsány metody výpočtů daňových odpisů, se kterými se lze v současné praxi setkat. Je zde zmínka i o odpisech účetních, o kterých také může účetní jednotka účtovat ve svém účetnictví.

V praktické části je zachyceno především účtování o dlouhodobém majetku ve vybraném podniku. Pro tyto účely byla oslovena společnost Sauter Automation spol.s r.o.. Tento podnik ochotně poskytl nezbytné údaje pro zpracování této bakalářské práce. Úvodem této části je bližší seznámení s firmou. V ostatních kapitolách, a zároveň ve stěžejní kapitole práce, jsou zobrazeny vybrané účetní případy dané společnosti s případnými odchylkami od teorie účetnictví.

Teoretická část

2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý majetek tvoří podstatnou část aktiv podniku a je využíván v souvislosti s hlavní činností podniku. Dělí se podle své podstaty na hmotný, nehmotný a finanční.

Dlouhodobý hmotný majetek (dále jen „DHM“) je takový majetek, který má fyzickou podstatu, lze jej uchopit na rozdíl od nehmotného majetku, jež fyzicky vlastně neexistuje. Česká účetní legislativa člení DHM do dvou skupin. V té první se nachází majetek, který se opotřebovává a to jak ve smyslu morálním tak i fyzickém. Jedná se proto o majetek odepisovaný, neboť odpisy zjednodušeně řečeno vyjadřují opotřebovávání tohoto majetku. Tento majetek je zachycen v účtové skupině 02*. Naopak hmotný majetek, který se ve své podstatě neopotřebovává, naopak se spíše často zhodnocuje – jako například pozemky či umělecká díla nebo sbírky – je zachycen v účtové skupině 03 a je označován jako majetek neodepisovaný. Při členění majetku v těchto skupinách je doporučeno členění syntetických účtů podle hlavních tříd dlouhodobého majetku a analytické členění v návaznosti na způsob jeho užití a vykazování v rozvaze a příloze k účetní závěrce. V rozvaze se DHM člení druhově podle vyhlášky a dělí se na brutto stav majetku (vstupní ceny) a korekce k jednotlivým složkám (oprávky a opravné položky), aktiva za srovnatelné období jsou uváděna v netto hodnotách (brutto – korekce). DHM se oceňuje při jeho pořízení nákupem v pořizovacích cenách (cena pořízení zvýšená o náklady související s pořízením), při pořízení vlastní výrobou na zvolené úrovni kalkulačního vzorce (např. vlastními náklady výkonu) nebo reprodukční pořizovací cenou v případě darování či inventarizačního rozdílu. Jak již bylo zmíněno výše, majetek ve skupině 02 se odepisuje. Odpisy vyjadřující opotřebení majetku si účetní jednotka volí sama, na základě charakteristiky, účelu použití a životnosti majetku. Tyto odpisy jsou označovány jako účetní. Naproti tomu daňové odpisy vyjadřují maximální výši odpisu, o který může být zahrnut do základu daně z příjmů jako výdaj na udržení, dosažení a zajištění příjmů. Při likvidaci hmotného majetku (v důsledku nefunkčnosti či škody), při prodeji nebo darování se dlouhodobý majetek vyřazuje. Proces vyřazení znamená vyjmutí tohoto majetku z evidence v jeho zůstatkové ceně (pořizovací cena snižovaná o součty odpisů tzv. oprávky).

* viz Směrná účtová osnova v příloze č. 4 k vyhlášce 500/2002 Sb.

2.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobým hmotný majetek se rozumí [1]:

a) bez ohledu na jejich ocenění a dobu použitelnosti:

- nemovitosti (jsou považovány za zboží, pokud účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nekupuje nemovitosti za účelem prodeje, sama je nevyužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení, např. realitní kancelář.), pozemky, stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla,
- byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zákonem č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů, nebo jinými právními předpisy,
- otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
- technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak (technická rekultivace není dlouhodobým majetkem v případech stanovených zákonem č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství, ve znění pozdějších předpisů.),
- umělecká díla, které nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky (viz § 2 zákona č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči, ve znění pozdějších předpisů), předměty kulturní hodnoty (viz § 1 zákona č. 71/1994 Sb., o prodeji a vývozu předmětů kulturní hodnoty, ve znění pozdějších předpisů),
- předměty z drahých kovů,
- ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a těžené v souladu s horními předpisy,

b) samostatné movité věci (dále jen SMV), (s výjimkou movitých věcí považovaných za dlouhodobý hmotný majetek vždy bez ohledu na dobu použitelnosti a cenu – viz věci uvedené v písm. a)), a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od vše ocenění stanovené účetní

jednotkou; při stanovení výše ocenění popř. druhu majetku, který bude považován za dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, je nutno respektovat zejména princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku a vykázaného hospodářského výsledku v účetní závěrce. Za drobný hmotný majetek, o kterém se účtuje jako o zásobách, se podle rozhodnutí účetní jednotky považují samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, s dobou použitelnosti delší než 1 rok, neúčtované v dlouhodobém majetku (třída 0 směrné účtové osnovy),

c) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky se rozumějí:

- ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,
- ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1 000 keřů na 1 ha,
- trvalý porost chmelnic a vinic,

d) základní stádo a tažná zvířata, bez ohledu na jejich pořizovací cenu nebo jejich ocenění (za základní stádo a tažná zvířata se považují plemenná zvířata skotu, koní, prasat, ovcí, koz a hus, koně tažní, dostihoví, sportovní, a dále zejména osli, muly a mezci, do kategorie základního stáda mohou být zařazeny na základě rozhodnutí účetní jednotky také základní stáda ostatních hospodářsky využívaných chovů, např. muflonů, daňků, jelenů a pštrosů),

e) technického zhodnocení

- k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku, a to od částky stanovené v § 33 zákona o daních z příjmů (od částky 40 tis. Kč),
- drobného hmotného majetku účtovaného při jeho vydání do užívání přímo na vrub nákladů od částky technického zhodnocení stanovené v § 33 zákona o daních z příjmů (od částky 40 tis. Kč),

f) nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, tj. majetek, který je ve fázi pořizování a nebyl uveden do stavu způsobilého k užívání,

g) poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku, které představují dlouhodobé nebo krátkodobé pohledávky z titulu poskytnutých záloh na pořízení dlouhodobého majetku,

h) oceňovací rozdíl k nabytému majetku bez ohledu na jeho výši ocenění, který představuje kladný (aktivum) nebo záporný (pasivum) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávající, vkládající nebo zanikající účetní jednotky sníženým o převzaté závazky.

2.2 Příslušenství

Příslušenství dlouhodobého hmotného majetku jsou věci, které náležejí vlastníku věci hlavní a jsou jím určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány (např. přídatná nebo výměnná zařízení), 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, tj. technickým zhodnocením. Pokud příslušné předměty netvoří s hlavní věcí jeden majetkový celek, jde o samostatné movité věci. [1]

2.3 Drobný hmotný majetek

Účetní jednotka v rámci svého vlastního interního rozhodnutí nejlépe formou vnitropodnikové směrnice vymezí výši pořizovací ceny, popř. vlastních nákladů, od které bude považovat pořízení majetku s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Pořizovací náklady ostatních věcí, které je možno používat po delší dobu než 1 rok, avšak cena těchto předmětů bude nižší než stanovená hodnotová hranice, budou účtovány po jejich vydání do užívání na vrub nákladů a tento majetek je označován jako „drobný hmotný majetek“ a je o něm účtováno jako o zásobách. O tomto majetku se sice účtuje do nákladů, avšak tento majetek je ve vlastnictví účetní jednotky a tudíž je nutno ho inventarizovat a vést jeho operativní evidenci.

V této souvislosti je praktické sladit účetní pravidla a hodnotové limity s požadavky podle zákona o daních z příjmů, zejména s § 26 odst. 2 písm. a), ve kterém se stanoví limit 40 tis. Kč pro samostatné movité věci, které se stávají odpisovaným hmotným majetkem pro

účely zákona o daních z příjmů a odpisují se v režimu tohoto zákona. Drobný dlouhodobý majetek účtovaný sice ve třídě 0, avšak v ocenění do 40 tis. Kč, bude uznáván pro účely daně z příjmů ve výši účetního odpisu podle stanoveného odpisového plánu. Drobný majetek účtovaný v souladu s vnitropodnikovou směrnicí, po jeho vydání do užívání rovnou do nákladů, je pro účely daně z příjmů uznáván jako daňový náklad, případně po jejich časovém rozlišení. [1]

2.4 Technické zhodnocení

Technickým zhodnocením se rozumí rekonstrukce a modernizace, nástavby, přístavby, stavební úpravy majetku. Toto vymezení platí pro nemovitý majetek i pro movité věci. Rekonstrukcí se rozumí zásah do majetku, který má za následek změnu účelu použití nebo technických parametrů. Modernizací se rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Důsledně je nutné jak z účetních, tak z daňových důvodů odlišovat opravy a udržování od technického zhodnocení. Technického zhodnocení je vázáno na limit vynaložených finančních prostředků (§ 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů), změnu kvality a účelu používaného DHM, zejména nemovitostí. Opravami se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Udržováním se zpomaluje fyzické opotřebení, předchází jeho následkům a odstraňují se drobné závady. U technického zhodnocení vlastního majetku se pořizovací cena zvyšuje o případné technické zhodnocení, pokud částka výdajů na technické zhodnocení u jednotlivého majetku převýší v průběhu jednoho účetního období částku 40 tis. Kč. V případě, že náklady na technické zhodnocení jsou nižší než stanovený finanční limit, může se účetní jednotka rozhodnout, zda bude toto technické zhodnocení účtovat do provozních nákladů nebo také zvýší pořizovací cenu DHM.

Dokončené technické zhodnocení na vlastním majetku, které v úhrnu za účetní období nepřevýší částku stanoveného finančního limitu 40 tis. Kč u jednotlivého hmotného majetku a účetní jednotka je nezahrne na základě vlastního rozhodnutí do pořizovací ceny DHM, se zaúčtuje v případě hmotného majetku na nákladové účty. [1]

2.5 Neodepisovaný DHM

Jedná se o majetek, který při vlastním pořízení nesmí být zaúčtován do nákladů, ale v průběhu jeho používání nesmí být ani odepisován. Do nákladů smí být jeho pořizovací cena zaúčtována až ve chvíli jeho prodeje. Tento majetek je přesně vymezený zákonem o dani z příjmů.

- a) pozemky,
- b) umělecká díla, která nejsou součástí stavby,
- c) sbírky,
- d) movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,
- e) nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a technické zhodnocení, dokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- f) najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný, pokud k tomu nemá účetní jednotka oprávnění.

Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je také technické zhodnocení provedené nájemcem na osobním automobilu kategorie M1 najatém podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí, s výjimkou automobilu, který je využíván provozovatelem silniční motorové dopravy nebo provozovatelem taxislužby na základě vydané koncese, a automobilu druh sanitní a druh pohřební (Vyhláška č. 341/2002 Sb., o schvalování technické způsobilosti a o technických podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění vyhlášky č. 100/2003 Sb.), a dále výdaje související s jeho pořízením vynaložené nájemcem, pokud celkové nájemné je rovno nebo vyšší než 1 500 000 Kč. V případě, kdy je celkové nájemné nižší než 1 500 000 Kč, avšak v úhrnu s technickým zhodnocením provedeným nájemcem a s výdaji vynaloženými nájemcem převyšší 1 500 000 Kč, je z odpisování vyloučen rozdíl, o který součet nájemného, technického zhodnocení a výdajů převyšuje 1 500 000 Kč.

2.6 Analytická evidence DHM

Cílem analytické evidence je poskytovat požadované informace o jednotlivých složkách DHM. Obsahem požadovaných informací je zejména:

- název nebo popis majetku;
- datum a způsob pořízení;
- datum zaúčtování na příslušný majetkový účet;
- ocenění majetku a údaje o jeho případných změnách (např. technické zhodnocení);
- údaje o zvoleném postupu účetních a daňových odpisů;
- informace o zůstatkových cenách účetních a daňových;
- datum a způsob pořízení.

Veškeré informace o DHM však nelze evidovat přímo v účetnictví, a proto se k těmto účelům využívá tzv. operativní evidence, která není součástí účetnictví, ale účetnictví napomáhá a další data, která jsou pro účetní jednotku důležitá. [1]

3 Uvedení věcí do užívání a zařazení

Hmotným dlouhodobým majetkem se stávají věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, což se doloží např. protokolem o uvedení do užívání nebo jiným obdobným dokladem. Uvedením do užívání se rozumí dokončení věci, zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy, např. stavebními, ekologickými, požárními, bezpečnostními a hygienickými. U nemovitostí je splnění všech podmínek pro užívání obvykle splněno vydáním kolaudačního rozhodnutí. V některých situacích je však nutné uvést nemovitost do užívání dříve i před kolaudačním rozhodnutím, pokud jsou již splněny všechny podmínky a majetek produkuje tržby. Jedná se např. o povolení zkušebního provozu podle § 84 zákona č. 50/1976 Sb., stavební zákon, ve znění pozdějších předpisů. [1]

3.1 Oceňování DHM

Dlouhodobý hmotný majetek se oceňuje podle zákona o účetnictví [1]:

3.1.1 Reprodukční pořizovací cena

Je cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Takto se oceňují např. dary, inventarizační přebytky, věci po skončení finančního leasingu apod.

3.1.2 Pořizovací cena

U DHM a technického zhodnocení je to cena, za kterou byl majetek a technické zhodnocení pořízený včetně vedlejších pořizovacích nákladů (viz dále). Do pořizovací ceny se zahrnují fakturační ceny koupeného DHM a ve smyslu cenových předpisů také clo, spotřební daň a u neplátců daně z přidané hodnoty také DPH, popř. u plátců DPH také daň z přidané hodnoty, kterou není možno ze zákona nárokovat na vstupu (nárok na odpočet), např. nákup osobních automobilů.

Ocenění jednotlivého odpisovaného DHM se zvyšuje o technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněn vlastník majetku.

Vedlejší pořizovací náklady:

Vymezení vedlejších pořizovacích nákladů specifikuje prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví a jedná se zejména o tyto náklady spojené s pořízením DHM a s jeho uvedením do stavu způsobilého k užívání:

- clo, montáž a doprava,
- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (např. odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky a jiné úřední výlohy, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce),
- úroky z úvěrů a půjček, popř. z jiných peněžních závazků, pokud tak účetní jednotka rozhodne,
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské výroby, poplatků za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- výdaje na průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce)včetně+ variantních řešení a rozpočtu); pokud součástí investice bylo vypracování

několika projektů a variantních řešení, zahrnují se všechny výdaje s nimi spojené do pořizovací ceny investice,

- umělecká díla tvořící součást stavebních objektů,
- zařízení staveniště,
- odstranění porostu a terénní úpravy,
- zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby a náklady spojené s likvidací těchto staveb (např. bourací práce)
- náklady na zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a nekonzervační práce v případě dalšího pokračování výstavby. Pokud je pořizování majetku zastaveno trvale, odepíše se pořizovaný majetek při jeho vyřazení do nákladů,
- úhrady podílu na
 - oprávněných nákladech provozovatele přenosové soustavy nebo příslušného provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu,
 - účelně vynaložených nákladech provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a se zajištěním požadované dodávky plynu,
 - účelně vynaložených nákladech dodavatele spojených s připojením a se zajištěním dodávky tepelné energie,
- úhrada nákladů vlastníkově rozvodného zařízení za přeložku rozvodného zařízení,
- náklady na zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání. Vzniknou-li při zkouškách použitelné výrobky nebo výkony, jsou výnosy z těchto výrobků nebo výkonů součástí provozních výnosů a náklady na ně (bez odpisů) součástí provozních nákladů. Zkouškami nejsou záběh a osvojení, které jako počáteční vícenáklady zahajované výroby jsou součástí nákladů po uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání

Úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na pořízení DHM a naběhlé do data uvedení investice do užívání se účtují na základě rozhodnutí účetní jednotky buď do pořizovací ceny pořizovaného majetku nebo přímo do finančních nákladů. Rozhodnutí o aktivaci úroků z úvěrů je tedy plně v kompetenci účetní jednotky. Zvolenou metodu účtování úroků je však nutné popsat v příloze k účetní závěrce, pokud se jedná o významné částky úroků.

3.1.3 Vlastní náklady

Těmi se rozumí veškeré přímé náklady a nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením DHM vlastní činností (výrobní režie), popřípadě nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku je dlouhodobé povahy (přesahuje období jednoho účetního období).

3.1.4 Položky nezahrnované do ocenění DHM

Součástí ocenění dlouhodobého majetku nejsou kromě položek uvedených v zákoně o účetnictví např.:

- a) nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
- b) náklady na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení,
- c) náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- d) náklady na biologickou rekultivaci,
- e) náklady spojené s přípravou a zabezpečením výstavby vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání.

3.1.5 Ocenění souboru movitých věcí

Ocenění SMV se zvýší o pořizovací cenu, reprodukční pořizovací cenu nebo vlastní náklady věci do souboru dodatečně zařazené. Při vyřazení části SMV se ocenění souboru sníží o ocenění vyřazené části, přičemž míra odepsanosti vyřazené části je shodná s mírou odepsanosti souboru.

4 Pořízení

DHM lze pořídit zejména těmito způsoby:

- koupí (dodavatelský způsob)
- vytvořením vlastní činností
- bezúplatným nabytím
- vkladem společníka
- přearazením z osobního užívání do podnikání

Pořízení DHM se zachycuje na účet 042 – *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku*. Úkolem tohoto účtu je zjistit skutečné pořizovací náklady nabývaného majetku.

S pořizováním DHM souvisí možnost hradit dodavatelům tohoto majetku zálohy v době, kdy ještě není proces pořízení DHM dokončen a podnik proto neobdržel konečnou fakturu. Do doby přijetí faktury od dodavatele se zálohy účtují jako pohledávka za dodavatelem 052 – *Poskytnuté zálohy na dlouhodobého hmotného majetku*. Po přijetí faktury se zálohy převedou na účet dodavatelů, kde snižují celkový závazek.

4.1 Pořízení DHM dodavatelsky (nákupem)

Náklady spojené s jeho pořízením se účtují na 042 – *Pořízení DHM* a teprve převedením na základě „Protokolu o zařazení“ se majetek dostává na účty účtových skupin 02 a 03.

Je-li dodavatel zahraniční, celní orgány vyměřují clo a daň z přidané hodnoty. Závazek vůči celnímu úřadu se eviduje na účtu 379 – *Jiné závazky*. Clo je součástí pořizovací ceny a DPH se účtuje v závislosti na tom, zda investor je plátcem daně či nikoliv (u neplátce je daň součástí pořizovací ceny).

Tabulka č. 1 – Účtování pořízení DHM dodavatelsky (nákupem)

Účetní případ	MD	D
Uhrazena záloha dodavateli (z běžného účtu)	052	221
Faktura přijatá za majetek bez DPH	042	
DPH	343	
Celkem		321
Zúčtování zálohy s fakturou	321	052
Doplatek rozdílu mezi fakturou a zaplacenou zálohou	321	221
Faktura přijatá za montáž (od neplátce)	042	321
Uvedení do užívání	022	042

4.2 Pořízení DHM vlastní činností

Náklady související s pořízením majetku se zaúčtují na vrub příslušných účtů 5. účtové třídy, ale protože tyto výdaje souvisí s pořízením DHM, lze je uplatnit v nákladech pouze ve formě odpisu. Z tohoto důvodu je nutno tyto částky zaúčtovat do výnosů jako ekvivalent nákladů. Výnosy se zachycují na výnosovém účtu 624 – *Aktivace dlouhodobého hmotného majetku*, neboť vytvořením majetku vlastní činností se zvyšují aktiva.

Tabulka č. 2 – Účtování pořízení DHM vlastní činností

Účetní případ	MD	D
Vynaložené náklady na pořízení DHM vlastní činností (spotřeba materiálu, energie, odpisy, mzdy ...)	5xx	různé účty
Aktivace majetku ve výši skutečných vlastních nákladů	042	624
Uvedení do užívání	02x	042

4.3 Bezúplatné pořízení DHM

Bezúplatné nabytí DHM se může uskutečnit dvojím způsobem:

Tabulka č. 3 – Účtování bezúplatného pořízení DHM

Účetní případ	MD	D
Darování majetku	02x,03x	413
Bezúplatným nabytím po skončení finančního leasingu	02x	08x

4.4 Pořízení vkladem od společníka

Typ účtu ve 4. třídě závisí na tom, zda se jedná o vklad majetku do základního kapitálu nebo mimo základní kapitál.

V případě vkladu majetku jako navýšení základního kapitálu (tzn. v průběhu činnosti společnosti) by se do doby zápisu navýšení ZK do obchodního rejstříku použil účet 419 – *Změny ZK*.

4.5 Pořízení přeřazením z osobního užívání do podnikání

Týká se pouze fyzické osoby podnikatele, který vede podvojný účetnictví. Účtuje se jednak zvýšení aktiv a jednak zvýšení vlastních zdrojů.

Tento účetní případ nemůže nastat u obchodní společnosti.

4.6 Pořízení DHM formou finančního pronájmu (Leasing)

Účetní jednotka má možnost získat majetek do svého užívání pomocí leasingu, ale tento majetek neeviduje na majetkových účtech, není uveden v žádné formě v Rozvaze, jen placené splátky (nájemné) se promítají do Výkazu zisků a ztrát na nákladových účtech.

Podstata leasingu (nájmu) je založena na smluvním vztahu, kdy vlastník (pronajímatel) přenechává dlouhodobý hmotný majetek k užívání nájemci bez převedení vlastnictví. Nájemné za pronajatý majetek je u nájemce v případě dodržení podmínek daných zákonem o DzP součástí nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů (účet 518 – Ostatní služby).

Dvě základní formy nájmu:

1. **operativní leasing** – po skončení nájemní smlouvy je majetek vrácen zpět pronajímateli,
2. **finanční leasing** – po skončení nájemní smlouvy je majetek odkoupen nájemcem.

Operativní leasing je klasický pronájem, při kterém pronajímatel nepřevádí na nájemce veškerá práva a rizika související s pronajatým majetkem.

U finančního leasingu převádí pronajímatel na nájemce veškerá rizika a prospěch. Otázky související s finančním leasingem jsou upraveny zákonem o DzP. U nájemce se nájemné z finančního pronájmu s následnou koupí najatého majetku uznává do nákladů za podmínek:

1. doba nájmu pronajímané věci je delší než 20% stanovené doby odpisování uvedené v § 30 zákona o DzP, nejméně však 3 roky (s výjimkou nemovitostí, u kterých doba nájmu musí trvat nejméně 8 let),
2. po skončení doby nájmu následuje bezprostředně převod vlastnických práv k předmětu nájmu mezi vlastníkem a nájemcem. přitom kupní cena najatého hmotného majetku není vyšší než zůstatková cena, kterou by měla věc při rovnoměrném odpisování podle zákona o DzP.

Pronajímatel může pronajímaný hmotný movitý majetek odepsat až do 90% vstupní ceny rovnoměrně po dobu trvání pronájmu za předpokladu, že doba pronájmu trvá alespoň 40% doby odpisování stanovené zákonem o DzP, nejméně však 3 roky.

V případě zvýšené nulté splátky je nutné leasing časově rozlišit přes 38. účtovou skupinu. V případě zálohy na leasing (splátky), považuje se tato záloha od 1. května 2004 také za uskutečněné zdanitelné plnění. I v tomto případě je nutné zálohu časově rozlišit rovnoměrně po dobu trvání leasingové smlouvy.

O najatém majetku vede účetní jednotka záznam v podrozvahové evidenci.

Tabulka č. 4 – Účtování leasingu

Účetní případ	MD	D
VBÚ - Účtování splátek leasingu za majetek	518	221
Po uplynutí doby leasingu bezplatný převod do vlastnictví firmy (nutno ocenit v reprodukční pořizovací ceně)	02x	082

5 Vyřazení

Vyřazení majetku může probíhat různým způsobem a tento způsob má dopad do odlišného způsobu účtování, včetně daňových důsledků.

DHM se vyřazuje zejména:

- prodejem;
- likvidací;
- bezúplatným převodem (darováním);
- vkladem do jiné obchodní společnosti či družstva;
- převodem na základě právních předpisů;
- v důsledku škody nebo manka;
- přeřazením z podnikání do osobního užívání.

Vzhledem k tomu, že řada DHM patří mezi majetek odepisovaný, a odepisování se provádí nepřímo prostřednictvím účtů opravek, znamená to, že odepisovaný majetek je v účetnictví zachycen na dvou účtech a z těchto dvou účtů se při vyřazení musí odúčtovat. Mohou tedy nastat dvě situace při vyřazení odepisovaného DHM:

- majetek je plně odepsán (má nulovou zůstatkovou cenu);
- majetek není plně odepsán (má určitou zůstatkovou cenu).

V případě, že je majetek při vyřazení již plně odepsán, účtujeme pouze o účetním vyřazení majetku, v případě plně neodepsaného majetku se musíme navíc vypořádat se zůstatkovou cenou

5.1 Prodej majetku

Při prodeji majetku odpisovaného vyřadíme na vrub provozních nákladů (účtová skupina 54) zůstatkovou cenu.

Tabulka č. 5 – Účtování vyřazení DHM prodejem majetku (částečně odepsaný)

Účetní případ	MD	D
Prodej majetku:		
Stav majetkového účtu	02x	
Stav oprávek k datu prodeje		08x
Vyřazení pořizovací ceny z majetkového účtu	08x	02x
Vyúčtování zůstatkové ceny	541	08x
Prodejní cena	311	641

Daňově účinným nákladem je zůstatková cena prodaného hmotného majetku, který lze podle zákona o daních z příjmů odpisovat. Při částečném prodeji hmotného majetku je nákladem poměrná část zůstatkové ceny.

V případě, že zůstatková cena je rovna nule, potom se o nákladech neúčtuje.

Tabulka č. 6 – Účtování vyřazení DHM prodejem majetku (plně odepsaný)

Účetní případ	MD	D
Prodej plně odepsaného majetku:		
Stav majetkového účtu	02x	
Stav oprávek k datu prodeje		08x
Vyřazení pořizovací ceny z majetkového účtu	08x	02x
Prodejní cena - zdanitelné plnění	311	641
- povinnost odvodu DPH	311	343

Při prodeji majetku neodpisovaného vyřadíme na vrub provozních nákladů (účtová skupina 54) pořizovací cenu.

Tabulka č. 7 – Účtování vyřazení DHM prodejem majetku (neodpisovaného)

Účetní případ	MD	D
Prodej neodpisovaného majetku:		
Stav majetkového účtu k datu prodeje	03x	
Vyřazení z majetkového účtu	541D	03x
	541N	03x
Prodejní cena	311	641

541D-Zůstatková cena prodaného majetku (daňově účinná)

541N-Zůstatková cena prodaného majetku (daňově neúčinná)

Nákupní cena neodepisovaného majetku (včetně všech souvisejících výdajů při jeho pořízení) se uplatní v daňových nákladech až při jeho prodeji, ale jen do výše příjmů z jeho prodeje (§ 24 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů). Pokud se bude prodávat pozemek za nižší cenu, než byla jeho cena pořizovací, potom rozdíl je daňově neúčinným nákladem.

5.2 Likvidace majetku

Při likvidaci majetku odpisovaného vyřadíme na vrub provozních nákladů (úctová skupina 55) zůstatkovou cenu.

Tabulka č. 8 – Účtování vyřazení DHM likvidací majetku

Účetní případ	MD	D
Likvidace majetku:		
Stav majetkového účtu	02x	
Stav opravek k datu likvidace		08x
Vyřazení pořizovací ceny z majetkového účtu	08x	02x
Vyúčtování zůstatkové ceny	551	08x

Při likvidaci je třeba vzít v úvahu další souvislosti – např.:

- Náklady v souvislosti s likvidací majetku (mimo likvidace v důsledku stavby) tj. náklady na demontáž, přepravu apod.; tyto náklady se účtují na vrub nákladů.
- Při likvidaci stavebního objektu nebo jeho části v důsledku stavby se zůstatková cena zahrne do pořizovacích nákladů na stavbu.

Tabulka č. 9 – Doučtování nákladů spojených s likvidací DHM

Účetní případ	MD	D
V souvislosti s výstavbou nové provozovny byl zbourán starý již nepoužívaný sklad (externě)	042	321
Odstranění porostu na pozemku (externě)	042	321

Případ částečné likvidace SMV se pořizovací cena movité věci sníží o pořizovací cenu vyřazené části, přičemž oprávky z vyřazené části jsou vyjádřeny stejným procentem odpisů jako oprávky k SMV jako celku. Zbylý materiál z likvidace DHM se přijme na sklad, souvztažným účtem jsou výnosy. Z pohledu zákona o daních z příjmů je daňově účinným nákladem zůstatková cena zlikvidovaného hmotného majetku, který lze podle zákona o daních z příjmů odpisovat.

5.3 Darováním majetku

Další možností vyřazení majetku je darováním:

Tabulka č. 10 – Účtování vyřazení DHM darováním majetku

Účetní případ	MD	D
Darování majetku:		
Stav majetkového účtu	02x	
Stav opravek k datu darování		08x
Vyřazení pořizovací ceny z majetkového účtu	08x	02x
Vyúčtování zůstatkové ceny	543	08x

Zákon o daních z příjmů řeší v § 25 odst. 1 písm. o) vyřazení v důsledku darování, bezúplatného převodu. Za daňově účinný náklad nelze uznat zůstatkovou cenu hmotného majetku a nehmotného majetku vyřazeného v důsledku darování nebo bezúplatného převodu, ke kterému není poplatník povinen podle zvláštního právního předpisu.

5.4 Manka a škody na majetku

Vyřazení zůstatkové ceny v důsledku manka a škody na vrub nákladů se řeší dle konkrétního případu, buď se jedná o provozní náklad (účtová skupina 54) nebo mimořádný náklad (účtová skupina 58) např. v důsledku živelních pohrom.

Tabulka č. 11 – Účtování vyřazení DHM v důsledku manka a škody

Účetní případ	MD	D
Vyřazení majetku v důsledku škody:		
Stav majetkového účtu	02x	
Stav opravek k datu prodeje		08x
Vyřazení pořizovací ceny z majetkového účtu	08x	02x
Vyúčtování zůstatkové ceny	549	08x
Nárok u pojišťovny v důsledku pojistné události	378	648

Daňově neúčinné jsou manka a škody přesahující náhrady s výjimkou uvedenou v § 24 zákona o daních z příjmů. Škodou se podle zákona o daních z příjmů rozumí fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) majetku ve vlastnictví poplatníka, a to z objektivních a subjektivních příčin, pokud je majetek v důsledku škody vyřazen.

5.5 Protokol o vyřazení

Vyřazení majetku, přestože není žádným právním předpisem předepsaná forma, je vhodné provádět na základě protokolu o vyřazení.

Formální podoba protokolu o vyřazení DHM i organizační postup při jeho vyřazení (vypracovaný v souladu s vnitřním předpisem o oběhu účetních dokladů a interním předpisem, který řeší manka a škody) je v kompetenci každé firmy.

6 Pokles hodnoty majetku

Dlouhodobý hmotný majetek během své doby užívání ztrácí svoji hodnotu. Jedná se o opotřebení morální a fyzické. Morální opotřebení se týká zastarávání majetku v důsledku času a fyzické opotřebení je v důsledku užívání majetku. Dále může nastat situace, kdy účetní hodnota se liší od tržní hodnoty. A toto snížení hodnoty majetku se musí v účetnictví zaevidovat těmito způsoby:

6.1 Opravné položky k DHM

Při inventarizaci DHM se musí také provést posouzení ocenění majetku, které je použito v účetnictví ve vztahu k tržní hodnotě majetku.

Je-li tržní hodnota nižší než cena, ve které je majetek evidován v účetnictví, a tento rozdíl je dočasný, potom musí účetní jednotka vytvořit opravnou položku.

Tvorba opravné položky se účtuje jako nepřímé snížení účetní hodnoty majetku pomocí účtu 09x – *Opravné položky k dlouhodobému majetku* a současně se musí zaúčtovat do nákladů účetní jednotky (*účet 559 – Tvorba opravných položek*).

Opravné položky se zruší, pokud pominou důvody pro jejich existenci (např. inventarizace v následujícím účetním období neprokáže opodstatněnost jejich výše). Zrušení, resp. snížení opravné položky se účtuje jako snížení nákladů (*ve prospěch účtu 559*) a souvztažně na vrub účtu 09x.

Opravné položky se nesmí vytvářet na dočasné zvýšení hodnoty majetku.

6.2 Odepisování

Pořízený hmotný majetek nelze účtovat při jeho pořízení do nákladů společnosti. Do nákladů se majetek zahrnuje prostřednictvím odpisů za příslušné účetní období.

Majetek odepisuje zpravidla ten, kdo má k němu vlastnické právo. V některých případech může odepisování provádět nájemce, a to na základě písemné smlouvy s vlastníkem.

Odpisování znamená postupné zahrnování hodnoty dlouhodobého majetku do nákladů. Majetek, který není využíván, má daňové odpisy v souladu se zákonem o daních z příjmů přerušené.

Odpisy se dělí na účetní a daňové.

6.2.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy si stanoví každá účetní jednotka sama tak, aby opotřebení majetku odpovídalo zásadě reálnosti. Odepisuje se na základě odpisového plánu. Sazby účetních odpisů lze stanovit z hlediska času, doby upotřebitelnosti nebo ve vztahu k výkonům.

V odpisovém plánu je třeba u každého majetku zaznamenat pořizovací cenu, stanovit dobu odepisování a způsob odepisování (lineární, zrychlený). Stanovený způsob odepisování se během doby odepisování majetku nesmí měnit. Účetní jednotka začíná majetek odepisovat první den následujícího měsíce.

6.2.1.1 Lineární odpisy

Tyto odpisy rozkládají odpisovou základnu rovnoměrně po celou dobu předpokládané životnosti aktiva. Znamená to, že odpis je za každé časové období stejný. Jedná se o jednu z nejpoužívanějších metod, u které:

Obecné vztahy pro lineární odpis:

$$p = \frac{o * 100}{VC}$$

$$p = \frac{(VC - ZC) * 100}{VC * t}$$

a) uvažuje se s konečnou cenou DM

$$o = \frac{VC - ZC}{t}$$

$$o = \frac{VC * p}{100}$$

b) neuvažuje se s konečnou cenou DM

$$o = \frac{VC}{t}$$

$$p = \frac{100}{t}$$

$$o = \frac{VC * p}{100}$$

c) stanovení zůstatkové ceny DM

$$ZCn = VC - o * n$$

kde:

VC – vstupní cena DM v Kč

ZC – zůstatková cena DM v Kč

t – doba životnosti v letech

o – roční odpis

p – roční odpisová sazba v %

ZCn – zůstatková cena DM v Kč

po n letech používání

n – počet let používání

6.2.1.2 Výkonové odpisy

Pokud je opotřebení závislé na využití aktiva (např. u dopravních prostředků), je lepší stanovit výši odpisů od množství odvedených výkonů (např. ujetých km.) či služeb, než od doby používání. Takovéto odpisy jsou pak v jednotlivých letech nesterjné vysoké a liší se v závislosti na skutečném počtu odvedených výkonů.

I přesto, že je tato metoda odpisu pro mnoho aktiv logičtější než metody časové, příliš často se nevyužívá, protože vyžaduje podrobnou evidenci o provedených výkonech či službách. Možnosti jsou následující:

a) známe zbytkovou hodnotu majetku,

$$o = \frac{VC - ZC}{CV} * SOV$$

b) neznáme zbytkovou hodnotu majetku.

$$o = \frac{VC}{CV} * SOV$$

kde:

VC – vstupní cena DM v Kč

CV – celkový výkon

ZC – zůstatková cena DM v Kč

SOV – skutečně odvedený výkon

o – roční odpis

6.2.1.3 Zrychlené odpisy

Existuje velké množství metod pro výpočet zrychleného odpisování. Tyto metody odpisů umožňují aktivum odpisovat rychleji než metoda lineární. Na počátku odpisování je odpis větší než u lineární metody, v průběhu doby se však snižuje a ke konci odpisování jsou odpisy menší než u lineární metody. Cílem je vyjádřit morální zastarávání majetku. Předpokládá se, že nový majetek je produktivnější na počátku využívání a jeho výkonnost má klesající tendenci. Možnosti:

Metoda DDB (dvojitě zrychlení)

= angl. Double-declining-balance method

Je založena na konstantní odpisové sazbě a klesající odpisové základně.

Musíme vypočítat základní procento, a to tím způsobem, že 100 % vydělíme počtem let odhadované doby užitečnosti aktiva. Tím dostaneme procento lineárního odpisu. Jelikož se však jedná o dvojitě zrychlení, násobí se toto procento dvěma. Tím jsme vypočítali tzv. % DDB. Pokud požadujeme jiné zrychlení, stačí použít jiný násobitel. Při výpočtu absolutní výše odpisu pro jednotlivé roky nebereme v úvahu zbytkovou hodnotu.

Obecné vztahy pro odpis DDB metodou:

$$\%DDB = 2 * \frac{100}{t}$$

$$DDB \text{ odpis} = \%DDB * ZC_n$$

Metoda SYD (metoda součtu roků)

= angl. Sum-of-the-years-digits

Metoda SYD je založena na klesající odpisové sazbě a konstantní odpisové základně. Svůj název dostala od součtu číslic jednotlivých let životnosti. tato metoda bere v úvahu zbytkovou hodnotu.

Obecné vztahy pro odpis metodou SYD:

kde:

$$SYD \text{ odpis} = \frac{n}{\sum t} * (VC - ZC)$$

$$\sum t = \text{suma roků}$$

6.2.1.4 Progresivní odpisy

Jsou charakteristické vzrůstajícími částkami ročních odpisů v jednotlivých letech doby odepisování. Progresivních odpisů je nejznámější „metoda anuity“ (metoda umořovacího fondu): při použití této metody se postupuje tak, že se vypočítává roční umořovaná částka – anuita a tato částka se rozdělí na úrok a odpis.

umořovatel (U):

úročitel (q):

$$U = \frac{(q - 1) * q^t}{q^t - 1}$$

$$q = 1 + \frac{p}{100}$$

anuita – roční umořovaná částka (A):

$$A = HU * U$$

Výpočet podílu na zúročení a na odpis:

$$Podíl = HU_n * \frac{P}{100}$$

$$resp. = HU_n * (q - 1)$$

$$\text{podíl na odpis} = A - \text{podíl na zúročení}$$

$$\text{podíl na odpis} = O_n$$

kde:

U – umořovatel

q – úročitel

P – procento zúročení

t – doba životnosti v letech

A – anuita

O_n – roční odpis v Kč

HU – počáteční hodnota umořovaná DM v Kč

HU_n – hodnota umořovaná počátkem n-tého roku užívání, kterou zjistíme jako rozdíl HU a sumy doposud provedených odpisů

6.2.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy upravuje „Zákon o dani z příjmů“. Ukládá každé účetní jednotce zařadit majetek do příslušných odpisových skupin uvedených v příloze k zákonu. Dále zákon udává dobu odepisování v letech v návaznosti na odpisové skupiny, roční odpisová procenta při rovnoměrném odepisování, koeficienty přiřazené odpisovým skupinám při zrychleném odepisování.

Společnost si může zvolit, bude-li provádět rovnoměrné nebo zrychlené odepisování. Způsob odepisování společnost stanoví pro každý kus majetku a nesmí jej během doby měnit stejně jako u odpisů účetních.

Příklady s aktuální dobou odepisování, která je platná od 1. 1. 2005 jsou uvedeny v tabulce (viz Příloha č. 1).

6.2.2.1 Rovnoměrné odpisy

Pro rovnoměrné odpisování hmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiděleny maximální roční odpisové sazby (viz Příloha č. 1)

Při rovnoměrném odpisování se stanoví odpisy hmotného majetku za dané zdaňovací období ve výši jedné setiny součinu jeho vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby.

$$o = \frac{VC * os}{100}$$

Při rovnoměrném odpisování ze zvýšené vstupní ceny hmotného majetku se stanoví odpisy tohoto majetku za dané zdaňovací období ve výši jedné setiny součinu jeho zvýšené vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu.

$$o = \frac{ZVC * zos}{100}$$

kde:

o – roční odpis

VC – vstupní cena DM v Kč

os – odpisová sazba v %

ZVC – zvýšená vstupní cena DM v Kč

zos – sazba pro zvýšenou vstupní cenu

6.2.2.2 Zrychlené odpisy

Při zrychleném odpisování hmotného majetku jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny koeficienty pro jednotlivé roky (viz. Příloha č. 1)

Při zrychleném odpisování se stanoví odpisy hmotného majetku:

a) v prvním roce odpisování jako podíl jeho vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování v prvním roce,

$$o = \frac{VC}{k}$$

b) v dalších zdaňovacích obdobích jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování platným v dalších letech odpisování a počtem let, po které byl již odpisován.

$$o = \frac{2 * ZC}{kd - n}$$

Při zrychleném odpisování majetku zvýšeného o jeho technické zhodnocení se odpisy stanoví:

a) v roce zvýšení zůstatkové ceny jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny majetku a přiřazeného koeficientu zrychleného odpisování platného pro zvýšenou zůstatkovou cenu,

$$o = \frac{2 * ZZC}{kz}$$

kde:

VC – vstupní cena DM v Kč

k – koeficient pro 1.rok odepisování v %

kd – koeficient pro další roky odepisování

ZC – zůstatková cena DM v Kč

n – počet let

ZZC – (zvýšená VC – oprávky)

kz – koeficient pro zvýšenou VC

b) v dalších zdaňovacích obdobích jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odpisování platným pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které byl odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny.

02x - DHM odepisovaný	551 - Odpisy DHM a DHNM
vstupní	
cena	
08x - Oprávky k DHM	
	odpis DHM

7 Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

Od roku 2001 včetně, se s odloženou daní ze zisku setkávaly povinně pouze účetní jednotky nacházející se ve skupině. Počínaje účetním obdobím roku 2002 se povinnost účtovat o odložené dani vztahuje dle §59 vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění, na všechny účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní jednotky se mohou samy rozhodnout, zda budou o odložené dani účtovat.

33

Odložená daň může mít povahu odloženého daňového závazku nebo odložené daňové pohledávky. Pro výpočet odložené daně se uplatňuje **rozvahový přístup** – vychází z předpokladu, že odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období. Tato metoda vychází z přechodných rozdílů, tj. rozdílů mezi daňovou základnou aktiv, popř. pasiv a jejich účetní hodnotou v rozvaze. Daňovou základnou aktiv, popř. pasiv je hodnota těchto aktiv, popř. pasiv uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely.

Odloženou daň nelze počítat pokud některé položky nejsou daňově uznatelné v předchozích ani v budoucích obdobích.

Přechodné rozdíly mohou být:

1. zdanitelné – vyústí ve zdanitelné částky při určování základů daně v budoucích obdobích, tzn. vedou k odloženému daňovému závazku,
2. odčitatelné – vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování základu daně budoucích období, tzn. že vedou k odložené daňové pohledávce.

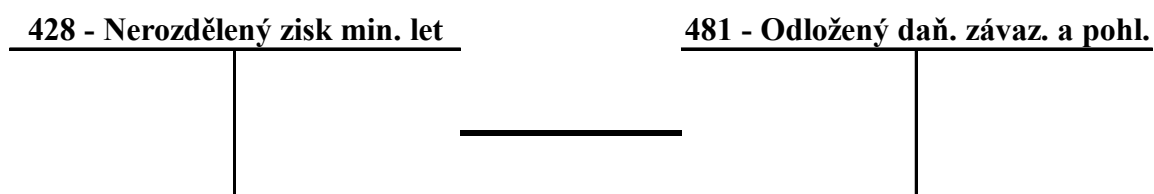
7.2 Vznik odložené daňové povinnosti

Při výpočtu daňového základu (v daňových výkazech) se berou v úvahu daňové odpisy, nikoli účetní odpisy, znamená to, že i vypočtená daň ze zisku (splatná daň) za dané období je odlišná od té, která by byla vypočtena při uznání účetních odpisů. Protože daň ze zisku je účetním nákladem, ovlivňuje její výše velikost zisku, popř. ztráty. Jsou-li v běžném období daňové odpisy vyšší než odpisy účetní, znamená to, že daňový základ a tím i daň ze zisku je nižší, než kdyby se braly v úvahu odpisy účetní. V takovém období odvede podnik ze zisku méně, než kolik by činil odvod z účetně vykazovaného hospodářského výsledku před zdaněním. Zde by měla nastoupit zásada opatrnosti: nezdaněnou část účetního zisku, která plyne z rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy, by podnik neměl rozdělit, ale měl by ji zadržet, protože v budoucnu se situace obrátí: daňové odpisy budou nižší než účetní, takže podnik bude odvádět vyšší daň, než jaká bude odpovídat dosaženému účetnímu zisku před zdaněním. Rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy jsou dočasné – na konci doby odepisování se tyto rozdíly rovnají nule.

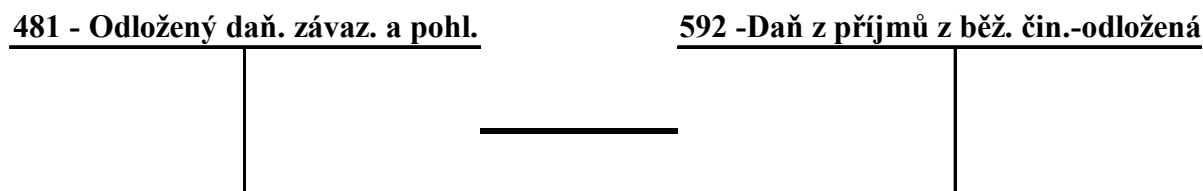
Správné zaúčtování zdaněného rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy je obdobné jako u splatné daně. Do nákladů běžného období se zaúčtuje jako odložená daň. Tímto se eliminuje daňový vliv a dosáhne se vykázání zdaněného účetního zisku. Odložená daň je tedy současným nákladem, ale výdajem se stane v až budoucnu.

7.3 Schéma účtování o odložené dani

- část odložené daně vztahující se k předchozím účetním obdobím



- část odložené daně vztahující se k danému účetnímu období



8 Hlavní rozdíly mezi IFRS a českými předpisy v oblasti dlouhodobého hmotného majetku

Největší rozdíly mezi vykazováním podle mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS) a českých účetních předpisů spočívají v oblasti dlouhodobého hmotného majetku. Podniky, které převádějí účetní výkazy na IFRS např. z důvodu konsolidace, by měly mít zvláštní registr hmotného majetku, aby splňovaly požadavky standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Rovněž podniky, kterým vznikla povinnost účtovat podle IFRS, musí udělat velké zásahy do registru hmotného majetku, který byl původně vedený v souladu s českými předpisy. [2]

Následující tabulka sumarizuje hlavní rozdíly v této oblasti: [2]

Tabulka č. 12 – Hlavní rozdíly mezi IFRS a českými předpisy v oblasti DHM

Odkaz	Rozdíl	Úprava podle IFRS	Úprava podle českých předpisů
1.	Náhradní díly	Hlavní náhradní díly jsou součástí položky pozemky, budovy a zařízení a odepisují se.	Náhradní díly jsou většinou klasifikovány v položce zásoby. Zásoby se neodepisují, ale zúčtují do nákladů v době spotřeby.
2.	Komponentní odepisování	Každá část položky pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací cena je významná vzhledem k celkové hodnotě položky, má být odepisována samostatně.	Komponentní odepisování není povoleno.
3.	Náklady spojené s demontáží aktiva a s uvedením místa do původního stavu	Tyto náklady jsou součástí pořizovací ceny aktiva a odepisují se.	Na tyto náklady se většinou tvoří rezerva.
4.	Generální prohlídky	Náklady na generální prohlídky jsou uznány jako samostatné aktivum a odepisují se do doby další generální prohlídky.	Na tyto náklady se většinou tvoří rezerva.
5.	Směna aktiv	Možnost ocenění nabyté položky reálnou hodnotou nebo účetní; záleží na tom, zda má transakce komerční povahu.	Účtuje se jako nákup a prodej.
6.	Přecenění na reálnou hodnotu	Položky pozemků, budov a zařízení mohou být vedeny v reálné hodnotě snížené o oprávky a kumulativní ztráty ze snížení hodnoty.	Přecenění pozemků budov a zařízení na reálnou hodnotu není povoleno.
7.	Odepisovatelná částka	Odepisovatelná částka je snížena o zbytkovou hodnotu.	Odepisovatelná částka není snížena o zbytkovou hodnotu.
8.	Aktiva najatá formou finančního leasingu	Aktiva najatá formou finančního leasingu se zobrazují v účetní závěrce nájemce.	Aktiva najatá formou finančního leasingu se zobrazují v účetní závěrce pronajímatele.
9.	Investice do nemovitostí	Zvláštní kategorie pozemků a budov; aktiva mohou být následně (po výchozím uznání) vedena v reálné hodnotě (neodepisují se) nebo v pořizovací ceně snížené o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.	České předpisy nedefinují tuto kategorii hmotných aktiv.
10.	Aktiva držená k prodeji	Zvláštní kategorie hmotných aktiv; tato aktiva nejsou odepisována a jsou vedena v účetní hodnotě nebo v reálné hodnotě snížené o náklady na prodej, je-li tato hodnota nižší.	České předpisy nedefinují tuto kategorii hmotných aktiv.

Hlavní rozdíly jsou vysvětleny v Příloze č. 2 Zdroj: viz [2]

9 Metodika

Hlavním cílem práce je aplikace poznatků o zachycení dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví, získané z odborné literatury, na konkrétním podniku. Zvolený podnik je dceřinnou společností nadnárodní firmy, a proto bylo nezbytné seznámit se také s povinnostmi této obchodní společnosti vůči své mateřské společnosti, která má hlavní sídlo ve Švýcarském Bernu. Společnost se zabývá nákupem zboží a jeho dalším prodejem, a projektovou činností v investiční výstavbě a v dnešní době zaměstnává na dvou pobočkách (Praha, Brno) 30 lidí. Pro konkrétní potřeby této práce musel autor také analyzovat poskytnutá data účetní jednotkou a tím proniknout do jejího způsobu vedení účetnictví včetně metod oceňování, evidence a opotřebení DHM a také se způsoby pořízení, odepisování a vyřazení DHM.

Cílem této práce bylo, po získání teoretických znalostí a nastudování materiálů společnosti, zjistit případné potenciální nedostatky v účetnictví firmy Sauter spol. s r. o. a v případě chybného vedení účetnictví navrhnout opravné prostředky k zlepšení podnikového účetnictví.

V praktické části jsou zpracována příslušná data a podklady (Rozvaha a Výkaz zisků a ztrát za rok 2003, 2004 a 2005, inventární karty, splátkový kalendář, investiční seznam, protokol o zaražení majetku, fakturu o prodeji automobilu a přehled majetku a odpisů za rok 2005) potřebná pro splnění daného cíle.

Praktická část byla rozdělena do několika fází:

- charakteristika podniku, jeho majetkovou strukturu a výsledky hospodaření za poslední tři roky,
- příklady firemní realizace své obchodní činnosti,
- podniková struktura DHM,
- podniková evidence: každoroční formulář pro centrálu firmy ve Švýcarsku (který je uváděn v překladu i v německém jazyce),
- příklady a postupy firemního účetnictví,

Vybrané účetní případy:

- pořízení
 - server byl pořízen dodavatelsky (na fakturu),

- automobil byl pořízen pomocí finančního pronájmu (leasingu),
- odepisování serveru
výpočet odpisů:

$$\frac{\text{částka z účtu 022/3}}{\text{procentní odpisová sazba z tab. 2 přílohy 1 pro 1. odpis. sk.}}$$

Při výpočtu odpisů bylo bráno v úvahu, že účetní jednotka nerozděluje účetní a daňové odpisy. Majetek byl zařazen do první odpisové skupiny a dle sazeb (20% v prvním roce, a 40% v dalších dvou letech odepisování) byly vypočteny měsíční odpisy pro jednotlivé roky odepisování a zaúčtováno (551/082/3).

- vyřazení
 - notebook C4150 (zcela odepsaný) byl vyřazen likvidací,
 - automobil byl vyřazen prodejem na fakturu za prodejní cenu 250 000 Kč.

Praktická část

10 Zachycení DHM v účetnictví vybraného podniku

10.1 Charakteristika podniku Sauter Automation spol. s r.o.

Podnik, který umožnil nahlédnutí do účetnictví a poskytl potřebné podklady, se zabývá nákupem zboží a jeho dalším prodejem, a projektovou činností v investiční výstavbě. Především prodejem a servisem regulačních a řídicích systémů pro oblast topení, chlazení, větrání a klimatizace. Dnes patří firma Fr. Sauter AG se sítí dceřiných společností a zastoupení ve více než 40 státech na pěti kontinentech světa k nejvýznamnějším výrobcům regulačních a řídicích systémů pro oblast topení, chlazení, větrání a klimatizace.

V březnu roku 1991 byla v Praze založena dceřiná společnost Sauter Automation spol. s r. o., která dnes nabízí výrobky z produkce firmy Fr. Sauter AG, včetně širokého spektra služeb přímo. V dnešní době má firma svoji pobočku i v Brně a to ve snaze vyjít vstříc zákazníkům.

Firma v současné době zaměstnává na dvou pobočkách 30 zaměstnanců a to v rozdělení:

1. Vedení firmy (1 jednatel, 2 prokuristi)
2. Obchodní zástupci – zajišťují zakázky (5 osob)
3. Technici - zajišťování nabídek dle projektů (1 osoba)
 - servisní technici (24 osob)
 - koordinace projektů (3 osoby)
 - SW (softwarová) podpora projektů (3 osoby)
4. Ekonomický úsek - sekretářky (2 v Praze a 1 v Brně)
 - skladníci (2 osoby)
 - účetní (3 osoby)

10.1.1 Majetková struktura firmy

Struktura majetku firmy je znázorněna na příkladu těchto vybraných ekonomických ukazatelů:

Tabulka č. 13 – Rozvaha k 31.12.

Rozvaha k 31. 12. v tis. Kč			
Textový popis	Netto		
AKTIVA	2003	2004	2005
Dlouhodobý nehmotný majetek	272	49	-
Dlouhodobý hmotný majetek	3 978	4 652	6 186
Oběžná aktiva	90 450	85 482	102 052
Dlouhodobé pohledávky	15 343	13 038	22 394
Krátkodobé pohledávky	58 568	52 317	54 134
Krátkodobý finanční majetek	3 942	4 994	3 466
Časové rozlišení	2 104	2 103	2 103
AKTIVA CELKEM	174 657	162 635	189 679
PASIVA	2003	2004	2005
Vlastní kapitál	52 465	45 720	48 369
Základní kapitál	3 500	3 500	3 500
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	6 260	6 260	6 260
Výsledek hospodaření minulých let	37 679	31 705	33 460
Výsledek hospodaření běžného účetního období	5 026	4 255	5 149
Cizí zdroje	39 323	41 009	54 810
Rezervy	2 711	2 593	2 831
Dlouhodobé závazky	-	5 000	3 700
Krátkodobé závazky	36 612	33 416	44 279
Časové rozlišení	1 500	1 500	1 500
PASIVA CELKEM	174 657	162 635	189 679

Tabulka č. 14 – Výkaz zisků a ztrát k 31.12.

Výkaz zisku a ztráty k 31.12. v tis. Kč			
Textový popis	2003	2004	2005
Tržby za prodej zboží	179 408	150 550	188 605
Náklady vynaložené na prodané zboží	62 595	57 179	77 790
Obchodní marže	116 813	93 371	110 815
Výkony	137	14 912	16 376
Výkonová spotřeba	85 529	81 864	99 424
Osobní náklady	19 820	19 726	20 338
Daně a poplatky	242	321	147
Odpisy DHM a DNHM	878	733	733
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	358	431	462
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštího období	1 495	- 4 854	- 6 062
Ostatní provozní náklady	1 736	6 928	8 092
Ostatní provozní výnosy	599	1 454	849
PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	8 958	5 338	5 830
Výnosové úroky	34	16	143
Nákladové úroky	0	146	142
Ostatní finanční výnosy	599	1 454	1 988
Ostatní finanční náklady	804	388	98
FINANČNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	- 171	936	1 861
Daň z příjmů za běžnou činnost	3 856	2 019	5 062
- splatná	3 033	1 770	2 629
- odložená	823	249	713
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA BĚŽNOU ČINNOST	7 712	4 038	5 062
Mimořádné výnosy	655	0	0
Mimořádné náklady	560	0	0
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ	5 026	4 255	5 062
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM	8 882	6 274	7 691

10.1.2 Realizované obchodní akce firmy

Protože technika firmy Sauter je zpravidla skryta před zraky veřejnosti, jsou v této části práce uvedeny nejvýznamnější akce, které společnost v posledních letech realizovala.

Administrativní budovy a obchodní centra

- ABC Praha – Nový Smíchov
- Administrativně provozní centrum ČSA, Praha
- Budova Eurotel, Praha 9
- ČTK, Praha
- ČVUT – laboratoře, Praha 6
- dále obchodní řetězce Hypernova, Obi, Makro a Metro na Slovensku
- Obchodní centrum Čtyři dvory, Č. Budějovice a další

Hotely

- Hotel Hilton, Praha 1
- Hotel Four Season ***** Praha 1
- Hotel Český Krumlov
- Hotel Pupp, Karlovy Vary
- PRAGUE HOTEL MARIOTT

Kultura

- Depozitář Národního muzea, Praha
- Depozitář Národní knihovny, Praha
- Národní divadlo, Praha
- Obecní dům, Praha
- Žofín – Slovanský ostrov, Praha

a další

10.2 Vnitropodniková směrnice k DHM

Účtování DHM se řídí Zákonem o účetnictví a účtové osnovy a Českých účetních standardů. Evidence a účtování DHM se provádí v příslušném modulu SW Dialog.

Vnitropodniková směrnice

Dlouhodobý hmotný majetek

- Rozumí se jím:

- Majetek jehož pořizovací cena je vyšší jak 40 000,- Kč a doba použitelnosti je větší jak jeden rok.
- Pozemky, budovy, stavby, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky dle zákona, umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky a předměty kulturní hodnoty, bez ohledu na jejich pořizovací cenu, pokud nejsou finančními investicemi.
- Samostatné movité věci, popř. soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž ocenění je dle zákona o daních z příjmů a doba použitelnosti je delší než 1 rok vč. předmětů z drahých kovů, pokud nejsou finančními investicemi.

DHM se účtuje na těchto účtech:

021 – Stavby

022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

029 – Ostatní DHM

*Jedná se o DHM, který nelze zařadit na účty 021, 022, 025 a 026.

028 – Drobný DHM

Jsou jím movité věci a soubory movitých věcí, jejichž ocenění je pro příslušná období definována dle zákona o daních z příjmů a doba použitelnosti je delší než 1 rok, jde-li o

- předměty z drahých kovů, pokud nejsou finančními investicemi;
- věci nabyté nájemcem z finančního leasingu za cenu vymezenou v zákoně o daních z příjmů;

- jsou jím složky majetku (výše uvedené), jejichž ocenění je definováno v zákoně o daních z příjmů a doba použitelnosti je delší než 1 rok. O drobném hmotném majetku s pořizovací cenou nižší než 500,- Kč se účtuje jako o materiálu (účet 501), respektive jako o službách (účet 518). Drobný hmotný investiční majetek s cenou nad 500,- Kč se účtuje do nákladů (prostřednictvím opravek) ve výši 100% pořizovací ceny v okamžiku zařazení.

Příslušenstvím DHM

Jsou to 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), tj. technickým zhodnocením.

DHM se stávají věci uvedené do užívání.

Uvedením do užívání se rozumí zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy – např.: stavebními, ekologickými, požárními, bezpečnostními a hygienickými.

V účetnictví se zaúčtuje na základě protokolu o převodu majetku do užívání.

Analytická evidence DHM

- **Analytickou evidenci vede:**

účetní jednotka podle jednotlivých složek majetku. V případě souboru movitých věcí a majetkové složky, v jejímž ocenění je příslušenství, se rovněž uvádí jednotlivé části souboru přiřadí další věc a k majetkové složce se příslušenství přiřadí nebo naopak vyřadí, uvádí se datum přiřazení nebo vyřazení této věci nebo příslušenství;

- Analytická evidence podle jednotlivých složek DHM slouží k jeho identifikaci, musí obsahovat zejména název (popř. popis) majetku, inventární číslo, pořadové číslo karty majetku nebo pořadové číslo majetku v souboru majetku vedeného výpočetní technikou, datum a způsob jeho pořízení a uvedení do užívání, datum zaúčtování na účet účtové skupiny 02, ocenění, údaje o zvoleném postupu účetního a daňového odpisování, roční sazby účetních a daňových odpisů, částky účetních a daňových odpisů za zdaňované období, výši opravek od začátku odpisování, zůstatkovou cenu, datum a způsob vyřazení.

Drobný dlouhodobý hmotný majetek

Účetní jednotka eviduje tento majetek v ceně menší jak 40 000,- Kč a doba použitelnosti je delší jak 1 rok.

Oceňování DHM

DHM se oceňuje:

- **Pořizovací cenou**

Dlouhodobý hmotný majetek nakoupený
(účtuje se: MD 042, DAL 321)

- **Reprodukční pořizovací cenou**

DHM nabytý darováním (účtuje se: MD 042, DAL 413);

DHM nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený př. inventarizační přebytek (účtuje se: MD 02x, DAL 08x);

DHM bezúplatně nabytý na základě smlouvy o koupi najaté věci – finanční leasing (účtuje se: MD 02x, DAL 08x)

Vklad DHM, s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak (účtuje se: MD 02x, DAL 353).

- **Vlastními náklady**

DHM vytvořený vlastní činností

- **DHM pořízený v cizí měně**

ocení se přepočtem na českou měnu příslušným kurzem, kterým byla oceněna došlá faktura (event. dobropis)

- **Zvýšení ocenění majetku**

pokud tak nestanoví zvláštní předpis, neúčtuje se o něm.

- **Trvalé snížení ocenění DHM**

prostřednictvím opravek (MD 551, DAL 08x AN). Přitom je nutné opravit odpisový plán.

- **Přechodné snížení ocenění DHM**

účtuje se o něm v rámci uzavírání účetních knih pomocí opravných položek na účtě 092.

- **Pořízení DHM**

Účtuje se zde pořizovaný DHM do doby jeho uvedení do užívání včetně výdajů spojených s jeho pořízením na

- přípravu a zabezpečení investic (včetně např. úroků, kurzových rozdílů, úplat za poskytnuté záruky v souvislosti s pořízením investice) do doby uvedení do užívání
- úhradu podílu na účelně vynaložených nákladech dodavatele spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu nebo požadované dodávky plynu a tepla, jakož i úhrada vlastníkovu rozvodného zařízení za přeložku rozvodného zařízení
- * Investice, kterými nájemce podle smlouvy uvádí po skončení nájmu najatou věc do předešlého stavu, se jednorázově odepíše na vrub účtu 588 – Ostatní mimořádné náklady.

Na účtu 042 – Pořízení DHM se neučtují, součásti provozních nákladů

- smluvní penále a úroky z prodlení, popř jiné sankce ze smluvních vztahů, účtované na účtu 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení a peněžní náhrady škod související s investiční výstavbou
- výdaje na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení,
- výdaje na vybavení pořizované investice zásobami,
- výdaje na biologickou rekultivaci,
- výdaje spojené s přípravou a zabezpečením výstavby vzniklé po uvedení pořizované investice do užívání,
- výdaje na opravy a udržování DHM (**opravami** se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. **Udržováním** se zpomaluje fyzické opotřebení, předchází jeho následkům a odstraňují se drobnější závady),
- daně, spojené s pořízením DHM které zákon o dani z příjmů neuznává za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů a dále daň z převodu nemovitostí.

Odpisový plán

Účetní jednotka si stanovila, že účetní odpisy budou totožné s odpisy daňovými jen jejich rozdíl (tzv. haléřové vyrovnání) bude doúčtován na příslušné účty.

Postup

- nově pořízený investiční majetek se zatřídí dle vnitropodnikové směrnice do příslušných odpisových skupin dle zákona o daních z příjmů;
- DHM odpisovaný se začne odpisovat po zařazení zaúčtování do účetní skupiny 02;
- DHM odpisovaný se bude odpisovat **rovnoměrně** podle tabulky platné pro příslušné účetní období dle zákona o dani z příjmu;
- Účetní odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví a to do její výše;
- Odpisový plán se v průběhu odpisování mění (upraví) pouze za předpokladu, že zde bylo proúčtováno zvýšení ceny DHM z důvodu technického zhodnocení;
- Účetní odpisy se účtují na MD 551 a DAL účty účtové skupiny 08;
- Odpisy se zaokrouhlují na celé Kč nahoru;
- **Neodepisují se:**
 - pozemky (účet 031)
 - umělecká díla a sbírky (účet 032)
 - hmotný majetek ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, jehož pořízení bylo financováno z členského podílu nebo obdobným plněním, pokud neslouží k podnikání, se neodepisuje
 - hmotný majetek bezúplatně nabytý na základě smlouvy o koupi najaté věci (finanční leasing), oceněný reprodukční pořizovací cenou
 - hmotný majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený (př. inventarizační přebytek), oceněný reprodukční pořizovací cenou
 - majetek nabytý bezúplatně převodem podle právních předpisů
 - popř. další majetek, vymezený zvláštními předpisy.

10.3 Zachycení ve výkazech

Účetní jednotka zachycuje DHM na začátku (k 1.1.) a ke konci účetního období (k 31. 12.) v Rozvaze v plném rozsahu na straně aktiv v členění Brutto, Korekce a Netto za běžné období a Netto za minulé účetní období (viz tab. 13).

10.3.1 Struktura DHM

Tabulka č. 15 – Struktura DHM

Stav k 31.12.2005

Účet	stav MJ (ks)	celkem Kč (Netto)	Oprávky celkem	podíl na DHM v %
0211 – Budovy, haly, stavby	0	0,00	0,00	0
0221 – Stroje, přístroje, zařízení	1	20 535,80	16 055,00	0,33
0222 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí (servisní majetek)	2	159 203,33	159 203,33	2,57
0223 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí (kancelářský majetek)	21	5 372 975,15	4 733 887,45	86,86
0224 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí (automobily)	12	1 420,00	1 420,00	0,02
0225 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí (kancelářské zařízení)	7	631 479,46	631 479,46	10,22
DHM celkem	32	6 185 613,74	5 542 045,24	100

Jelikož, se firma zabývá obchodní činností, tak největší podíl na AKTIVECH mají zásoby a DHM má pouze provozní charakter.

Dále firma eviduje drobný hmotný majetek, který jednorázově odepisuje do spotřeby a tento majetek je evidován na Přehledu účetních cen majetku. Evidence je vedena z důvodu informovanosti podniku o počtu a druhu drobného majetku a předcházela tak ztrátě jednotlivého majetku.

10.3.2 Investiční seznam (Anlagengitter)

Účetní jednotka je dceřinou společností Švýcarského koncernu Fr. Sauter a tento koncern požaduje po všech svých společnostech tzv. **Investiční seznam (Anlagengitter)**, který je sestavován vždy ke konci roku a musí být ověřen auditorem (viz příloha č. 4). Tento výkaz se poté odesílá do hlavního sídla společnost ve Švýcarském Bernu.

Ve výkaze jsou uvedeny Investiční skupiny a to ve složení:

- Nehmotná aktiva (Immaterielles Vermogen)
- Pozemky/Budovy (Grundstucke/Gebaude)
- Výrobní zařízení (Produktionsanlagen)
- Kancelářské stroje a zařízení (Buromaschinen und einrichtungen)
- Dopravní prostředky (Fahrzeuge)
- Podíly/Portfolio cenných papírů (Beteiligungen/Wertschriften)
- Půjčky (Darlehen)

Účetní jednotka vykázala za rok 2005 pro potřeby výkazu „Investiční seznam“ tyto hodnoty

Kancelářské stroje a zařízení (Buromaschinen und einrichtungen):

1) Pořizovací-/Výrobní náklady (Anschaffungs-/Herstellungskosten)

Pořizovací cena k 1.1. 2005	11 039 000,- CZK
Přírůstek 2005	899 000,- CZK
Vyřazení 2005	1 954 000,- CZK
Pořizovací cena k 31.12. 2005	9 984 000,- CZK

2) Odpisy (Abscheribungen)

Oprávky k 1.1. 2005	10 444 000,- CZK
Odpisy 2005	669 000,- CZK
Vyřazení 2005	1 954 000,- CZK
Oprávky k 31.12. 2005	9 159 000,- CZK

3) Zůstatkové ceny

Zůstatková cena k 31.12. 2004	595 000,- CZK
Zůstatková cena k 31.12. 2005	825 000,- CZK

10.4 Evidence DHM

Nezbytnou součástí evidence DHM jsou inventární karty (viz Příloha č. 5). Jsou vytvářeny při zařazení majetku do užívání. Nejsou předepsány ve fyzické podobě, evidenci mohou nahradit datové soubory počítače. Každá inventární karta by měla mít svůj název, číselné označení a označení majetku. Inventární karta obsahuje pořizovací cenu, způsob odepisování, zůstatkovou cenu, oprávky, sumu odpisů a aktuální odpis. Při vyřazení majetku z užívání tzn. při plném odepsání se musí inventární karta ještě 5 let archivovat.

10.5 Pořízení DHM

Účetní jednotka před pořízením DHM musí kontaktovat (e-mail) své ředitelství ve Švýcarském Bernu, kde je specializovaný pracovník přes investice dceřiných společností, který posuzuje oprávněnost každé investice a poté ji buď schválí nebo ji zamítne. Prokurista (p. Bareš) musí v e-mailu uvést důvod vyřazení staré investice (např. opotřebení, zastaralost, závada) a pokud je možná, cenu opravy. Poté uvede cenu a parametry nové investice a pracovník v Bernu tuto skutečnost prozkoumá a rozhodne o pořízení či zamítnutí nové investice.

10.5.1 Pořízení konkrétního druhu majetku

Ve společnosti v roce 2005 pořídili větší množství DHM a není možné zde podrobně znázorňovat účtování veškerého majetku. Proto byly pro znázornění konkrétního případu vybrány pouze dva druhy majetku a to pořízení Serveru HP PL ML350 3,2/2M a pořízení osobního automobilu pomocí finančního leasingu u firmy ŠkoFIN s. r. o..

10.5.1.1 Pořízení Serveru HP PL ML350 3,2/2M

Server byl pořízen nákupem na fakturu. Účetní jednotka účtuje o pořízení v době přijetí faktury a zařadí ho dle analytické evidence na majetkový účet.

Tabulka č. 16 – Účtování (Nákup Serveru HP PL ML350 3,2/2M)

Popis	Kč	MD	D
cena celkem	306 055,00		321
bez daně	257 189,00	042/1	
DPH	48 866,00	343	

Tabulka č. 17 – Účtování (Faktura za dopravu a instalaci serveru)

Popis	Kč	MD	D
cena celkem	31 250,00		321
bez daně	26 260,50	042/1	
DPH	4 989,50	343	

Tabulka č. 18 – Účtování (Zařazení do užívání)

Popis	Kč	MD	D
cena	283 449,00	551	08x

Zařazení do užívání probíhá na základě Protokolu o zařazení majetku (viz Příloha č. 6).

Při pořízení majetku se do účetního programu zapisuje dodavatel, doklad a výrobní číslo zařízení které se využívá při reklamacích.

10.5.1.2 Pořízení automobilu

Firma začíná účtovat o leasingu až po obdržení splátkového kalendáře. Předem vždy platí zálohu cca 500 000,- Kč.

Účtování po dojití splátkového kalendáře:

Nájemné placené předem	490 088,60
<u>1.splátka</u>	<u>18 356,49</u>
celkem	508,445,09

Tabulka č. 19 – Účtování (Nájemné placené předem)

Popis	Kč	MD	D
cena celkem	490 088,60		314
bez daně	411 839,10	381	
DPH	78 249,50	343	

Tabulka č. 20 – Účtování (1. splátka ze zapl. zálohy)

Popis	Kč	MD	D
cena celkem	18 356,49		314
bez daně	15 796,29	518	
DPH	2 560,20	343	

Účtování v dalších měsících:

Tabulka č. 21 – Účtování (Měsíční účtování - VUD)

Popis	Kč	MD	D
cena celkem	18 356,49		314
bez daně	15 796,29	518	
DPH	2 560,20	343	

výpočet nákladů ze splátky

Pokyn D190 Kč 411 839,1 : 37 = 11 130,79

Tabulka č. 22 – Účtování (Náklady ze splátky, úhrada bance)

Popis	Kč	MD	D
náklady za splátky nájemného předem	11 130,79	518	381
úhrada bance	18 356,49	381	221

Pro přehled účtu 381 vede účetní jednotka na každé vozidlo analytiku k účtům 381 a 518. U účtu 0421 se analytika používá ve vztahu k pobočce 1-Praha a 2-Brno.

Tabulka č. 23 – Účtování (Faktura na zůstatkovou cenu)

Popis	Kč	MD	D
cena celkem	119,00		321
bez daně	100,00	042/1	
DPH	19,00	343	

Tabulka č. 24 – Účtování (Zařazení do užívání)

Popis	Kč	MD	D
cena	100,00	022/4	042/1

10.6 Odepisování

Účetní jednotka ve vnitropodnikové směrnici stanovila, že odepisovat bude rovnoměrně a to v souladu s odpisy daňovými jelikož neshledala výhodu v rozdílném odepisování. Při odpisovém rozdílu (haléřové položky) účetní jednotka odepisuje dodatečně haléřový rozdíl aby srovnala účetní odpisy s daňovými (viz níže).

Příklad odepisování DHM v podniku byl vybrán na již dříve zmíněném Serveru HP PL ML350 3,2/2M, který byl zařazen do užívání 28.11. 2005, je měsíčně rovnoměrně odepisován a jeho pořizovací cena byla 283 449,- Kč.

	datum	MD	D	Kč
A. Zařazení majetku	28.11. 2005	022/3	042/1	283 449,00
B. Účetní odpis	30.11. 2005	551	082/3	28 345,00
C. Účetní odpis	31.12. 2005	551	082/3	28 345,00
D. Účetní odpis (doučtování rozdílu)	31.12. 2005	551	082/3	0,90

Jelikož daňové odpisy vyšly o 90 haléřů vyšší než účetní tak musel být rozdíl na konci roku doučtován.

10.6.1 Výpočet odpisů

1. rok (od 1.11. – 31.12. 2005)

$283\,449 \cdot 20\% = 56\,690,- / 2$ (měsíce)

měsíční odpis = 28 345,-

2. rok (od 1. 1. – 31.12. 2006)

$283\,449 * 40\% = 113\,380,- / 12$ (měsíců)

měsíční odpis = 9 448,30

3.rok (od 1.1. – 31.10. 2007)

$283\,449 * 40\% = 113\,380,- / 10$ (měsíců)

měsíční odpis = 11 338,-

Účetní jednotka neměla na předem stanovený odpisový plán na vybrané složky majetku. Proto byl vytvořen návrh odpisového plánu na Serveru HP PL ML350 3,2/2M. Server byl zařazen do 1. odpisové skupiny a dle sazeb odepisován po tři roky.

Tabulka č. 25 – Odpisový plán - návrh

Odpisový plán - návrh				
Období:		Od	30.11.2005	Do 31.10.2007
Inventární číslo		Popis		
3000002830		SERVER HP PL ML 350 3,2/2M		
Měsíc	Rok			
	2005	2006	2007	
Leden	-	9 448,30	11 338,00	
Únor	-	9 448,30	11 338,00	
Březen	-	9 448,30	11 338,00	
Duben	-	9 448,30	11 338,00	
Květen	-	9 448,30	11 338,00	
Červen	-	9 448,30	11 338,00	
Červenec	-	9 448,30	11 338,00	
Srpen	-	9 448,30	11 338,00	
Září	-	9 448,30	11 338,00	
Říjen	-	9 448,30	11 338,00	
Listopad	28 345,00	9 448,30		
Prosinec	28 345,00	9 448,30		
Celkem	56 690,00	113 379,60	113 380,00	

Vzhledem ke zrušení reinvestičního odpočtu k 31. 12. 2004, dle novelizovaného § 31 zákona o dani z příjmů, si podnik může uplatnit v prvním roce odepisování zvýšený odpis pomocí roční odpisové sazby u odpisových skupin 1 - 3 a to pouze v případě, že podnik je prvním vlastníkem dlouhodobého hmotného majetku.

Při výpočtu odpisů Serveru HP PL ML 350 3,2/2M se ukázalo, že podnik splňuje předepsané podmínky, ale doposud tuto možnost nevyužil a zvýšený odpis tedy neuplatnil. Zmíněný dlouhodobý hmotný majetek patří do odpisové skupiny 1 a může tedy využít v prvním roce odepisování zvýšený odpis o 10%.

10.7 Vyřazení

Účetní jednotka vyřazuje DHM dvěma způsoby:

- Likvidací
- Prodejem

10.7.1 Likvidace

Postup při vyřazení likvidací je znázorněn na vyřazení Notebooku C4150 jehož pořizovací cena činila: 79 990,- Kč a byl již zcela odepsán.

Počáteční stavy na účtech:

MD	0223	79 990,- Kč
D	0823	79 990,- Kč

Tabulka č. 26 – Účtování (Vyřazení majetku likvidací VUD)

Popis	Kč	MD	D
cena	79 990,00	082/3	022/3

Při vyřazení majetku nebyly spojeny žádné náklady v souvislosti s likvidací majetku.

10.7.2 Prodej

Účetní jednotka prodává svůj majetek po úplném odepsání do nákladů a to formou odběratelsko-dodavatelského vztahu - prodej na fakturu.

Na faktuře je uvedeno, že se jedná o prodej DHM a o jaký druh se jedná, dodavatel je účetní jednotka a odběratel je kupující subjekt.

Vyřazení prodejem je znázorněno na prodeji firemní Škody Octavie. Na faktuře (viz. příloha č. 8) je uvedeno druh vozidla, SPZ, výrobní číslo karoserie, výrobní číslo motoru a inventární číslo pod kterým bylo vozidlo vedeno v účetnictví.

Tabulka č. 27 – Účtování (Prodej osobního automobilu)

Popis	Kč	MD	D
cena	250 000,00	311	641

Tabulka č. 28 – Účtování (Vyřazení majetku)

Popis	Kč	MD	D
cena	100,00	082/4	022/4

V roce 2005 bylo vyřazeno z účtu prodejem:

- **0223 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí** (kancelářský majetek) celkem 21 položek v celkové hodnotě 1 371 668,25 Kč.
- **0224 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí** (automobily) celkem 2 položky v celkové hodnotě 244,- Kč.

Celková hodnota vyřazeného DHM činí 1 317 912,25 Kč.

11 Závěr

Tato bakalářská práce byla zaměřena na dlouhodobý hmotný majetek a na jeho zachycení v účetnictví. Vlastnictví dlouhodobého hmotného majetku je důležitým předpokladem k výkonu činnosti většiny podnikatelských subjektů, ať už se zabývají poskytováním služeb, výrobní či obchodní činností. Dnes už téměř každá společnost i podnikatel potřebuje k vykonávání svojí činnosti nějaký druh dlouhodobého majetku. Může se jednat o vybavení kanceláře, komunikační a výpočetní technikou nebo např. o osobní automobil. V podnicích, zabývajících se převážně výrobní činností, kde majetek slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů, je především tvořen majetkem dlouhodobým.

Úvodem praktické části byla zmíněna charakteristika účetní jednotky, její podnikatelská činnost, struktura majetku a firemní zaměstnanecká hierarchie.

Podstatou praktické části práce bylo zaměření se na účtování podniku o DHM. Po zjištění výkazů, které musí účetní jednotka povinně vést, se ukázalo, že mimo standardních českých výkazů (Rozvaha, Výkaz zisků a ztrát) musí účetní jednotka vést ještě tzv. Investiční seznam (Anlagengitter). A to proto, že podnik je dceřinou společností švýcarské firmy AG Sauter. Také musí každý rok vykazovat hodnoty svého majetku na speciálním formuláři, který musí být ověřen auditorem.

Je zde také naznačen možný postup podniku při pořizování, evidenci a vyřazování DHM. Při pořízení jakéhokoliv majetku musí účetní jednotka žádat hlavního ekonoma firmy, sídlícího v Bernu, o souhlas k nákupu nového DHM. Tato žádost má povinné náležitosti a to důvod nové koupě, popřípadě důvod vyřazení starého DHM, typ nového majetku, technické parametry, podrobnosti a cenu nového DHM.

Další součástí je také ukázka samotného účtování vybraných účetních případů podniku (např. pořízení odepisování a vyřazení). V r. 2005 bylo ve společnosti pořízeno větší množství DHM v celkové hodnotě 1 534 498 Kč nebylo tedy možné v práci vše zachytit, neboť vzhledem k nedostatečnému rozsahu práce byly vybrány pro znázornění vždy určité příklady DHM.

Pro ilustraci účtování o pořízení DHM byl pro pořízení nákupem (dodavatelsky) vybrán Server HP PL ML350 3,2/2M a při pořizování pomocí finančního pronájmu, neboli leasingu, automobilu Škoda Octavia. Účetní jednotka pořizuje všechny automobily zásadně jen pomocí finančního pronájmu nikdy hotově.

Při výpočtu odpisů bylo bráno v úvahu, že účetní jednotka nerozděluje účetní a daňové odpisy, tzn. účetní odpisy jsou rovny daňovým - jediný nesoulad mezi odpisy nastává

v haléřových položkách, které jsou ale následně dorovnány tzv. haléřovým odpisem. Vzhledem ke zrušení reinvestičního odpočtu k 31. 12. 2004, dle novelizovaného § 31 zákona o dani z příjmů, si podnik může uplatnit v prvním roce odepisování zvýšený odpis pomocí roční odpisové sazby u odpisových skupin 1 - 3 a to pouze v případě, že podnik je prvním vlastníkem dlouhodobého hmotného majetku.

Při výpočtu odpisů Serveru HP PL ML 350 3,2/2M se ukázalo, že podnik splňuje předepsané podmínky, ale doposud tuto možnost nevyužil a zvýšený odpis tedy neuplatnil. Zmíněný dlouhodobý hmotný majetek patří do odpisové skupiny 1 a může tedy využít v prvním roce odepisování zvýšený odpis o 10%.

Konečnou fází praktické části je podnikové vyřazování DHM. Účetní jednotka vyřazuje DHM dvojím způsobem, a to likvidací nebo prodejem majetku. Oba způsoby byly demonstrovány na příkladech. Likvidace majetku byla ilustrována na vyřazení notebooku a prodej na odkoupení firemního automobilu třetí osobou.

Po nahlédnutí do materiálů této obchodní společnosti a porovnáním s odbornou literaturou lze jen konstatovat, že tato společnost je velmi dobře fungující organizační složkou, která vykazuje pravidelně zisk a mimo odpisového plánu, který účetní jednotka nemá k dispozici, nebyly zjištěny žádné jiné nedostatky týkající se DHM.

12 Seznam použité literatury

- [1] Ryneš, P. Podvojné účetnictví a účetní závěrka 2005. 5. vyd. Zlín: Anag, 2005. ISBN 80-7263-251-5
- [2] Loja, R. Hlavní rozdíly mezi IFRS a českými předpisy v oblasti DHM. Účetnictví v praxi, 2005, č. 4, s. 18-22.
- 3. Kočová, M. Odepisování dlouhodobého majetku. Účetnictví v praxi, 2004, č. 12, s. 21-25.
- 4. Kovanicová, D. Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje, Praha: Polygon, 1997. ISBN 80-85967-51-0
- 5. Svatošová, J. a Trávníčková, J. Účtová osnova, české účetní standardy – postupy účtování pro podnikatele, Zlín: Anag, 2005. ISBN 80-7263-249-3
- 6. Prudký, P. a Lošťák, M. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. 8. vyd. Zlín: Anag, 2005. ISBN 80-7263-262-0
- 7. Valach, J. a kol. Finanční řízení podniku, 2. vyd. Praha: Ekopress, 1999. ISBN 80-86119-21-1
- 8. Kovanicová, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, Praha: Polygon, 2001. ISBN 80-7223-036-3
- 9. Čermáková, H. Odpisy majetku nově. 9. vyd. Ostrava: Moravo, 2003. ISBN 808661708-4
- 10. Valach, J. Investiční rozhodování a dlouhodobé financování, Ekopress, 2001. ISBN 80-86119-38-6
- 11. Vyhláška č. 500/2002 Sb., o podvojném účetnictví pro podnikatele ve znění pozdějších předpisů
- 12. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů
- 13. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

Odborná periodika: Účetnictví, Účetnictví v praxi, Daně a účetnictví

13 Přílohy

Seznam příloh:

- Příloha č. 1 – Odpisové skupiny, roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisy a koeficienty pro zrychlené odepisování platné od 1. 1. 2005
- Příloha č. 2 – Vysvětlení hlavních rozdílů mezi IFRS a českými předpisy v oblasti DHM
- Příloha č. 3 – Investiční seznam (Anlagengitter)
- Příloha č. 4 – Inventární karta majetku
- Příloha č. 5 – Protokol o zařazení základních prostředků
- Příloha č. 6 – Faktura za automobil

Odpisové skupiny

tab.1

Odpisová skupina	Doba odpisování	Příklady
1	3 roky	kancelářské stroje a počítače, televizní kamery,
1a	4 roky	motorová vozidla (kromě motocyklů),
2	5 let	sportovní potřeby, pásové traktory, motocykly,
3	10 let	motory, lokomotivy a kolejový vozový park,
4	20 let	budovy ze dřeva a plastů, budovy výrobní pro energetiku,
5	30 let	budovy (kromě odp. sk. 4 a 6), podzemní stavby pro energetiku,
6	50 let	budovy administrativní, muzea a knihovny, budovy obchodních domů a hotelů, historické nebo kulturní památky atd.

Roční odpisová sazba (bez zvýšeného odpisu)

tab. 2

Odpisová skupina	V 1. roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
1a	14,2	28,6	25
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Tyto sazby jsou platné od 1. 1. 2005

Koeficienty pro zrychlené odpisování (bez zvýšeného odpisu)

tab. 3

Odpisová skupina	V 1. roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
1a*	4	5	4
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Platné od 1. 1. 2005

* Do této skupiny jsou zařazeny motorová vozidla (kromě motocyklů) a silniční motorová vozidla, která mají v technickém průkazu zapsanou kategorii vozidla N1. Znamená to tedy, že i nadále se budou osobní automobily odpisovat minimálně 4 roky.

Vysvětlení hlavních rozdílů mezi IFRS a Českými předpisy

1. Náhradní díly

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Podle IFRS jsou běžné náhradní díly součástí zásob a účtují se do nákladů v okamžiku spotřeby. Hlavní náhradní díly, které se specificky vztahují k určité položce pozemků, budov a zařízení a mají dobu použitelnosti delší než jeden rok, mají být klasifikovány jako položka pozemků, budov a zařízení a následně odepisovány, popřípadě testovány na snížení hodnoty v souladu s IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Pokud se takto klasifikované náhradní díly ještě nepoužívají, mají být odepisovány po dobu použitelnosti aktiva, ke kterému přísluší. Pokud se již začnou používat, doba odepisování má být upravena s ohledem na jejich vlastní dobu použitelnosti (standard požaduje komponentní přístup k odepisování- viz bod 2).

České předpisy

České předpisy klasifikují náhradní díly v položce zásoby. Zásoby se neodepisují, ale zúčtují do nákladů v době spotřeby.

2. Komponentní odepisování

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

V souladu se standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení by měla být každá část položky dlouhodobého majetku, jejíž pořizovací cena je významná vzhledem k celkové hodnotě aktiva, odepisována samostatně, např. letadlo a motory nebo budova a výtah apod. Jednotlivě nevýznamné části mohou být seskupeny a odepisovány společně.

Podnik by měl mít ve svých účetních směrnicih stanoveny, které položky se budou odepisovat samostatně. Kromě významnosti by měly být brány v úvahu i další aspekty položek, např. doba výměny apod.

Registr hmotného majetku musí být veden v příslušném detailu, aby bylo možno jednotlivě rozlišit komponenty aktiv (nebo skupin aktiv) s různou dobou použitelnosti.

České předpisy

V českém účetnictví komponentní odepisování není povoleno. Soubor majetku se musí odepisovat jako celek.

3. Náklady spojené s demontáží aktiva a s uvedením místa do původního stavu

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Součástí pořizovací ceny jsou náklady spojené s demontáží a odstraněním aktiva a uvedením místa do původního stavu.

Náklady spojené s demontáží a odstraněním aktiva a uvedením místa do původního stavu se na druhé straně rozpoznají jako rezerva v souladu s IAS 37 – Rezervy. Povinnost vznikne podniku buď v době, kdy je aktivum pořizováno, nebo jako důsledek užívání aktiva z jiného důvodu, než je výroba zásob během doby užívání.

České předpisy

Podle českých předpisů náklady spojené s demontáží a odstraněním aktiva a uvedením místa do původního stavu nejsou součástí pořizovací ceny aktiva. Může se na ně ovšem tvořit rezerva.

4. Generální prohlídky

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Některá aktiva, aby byla schopna provozu, vyžadují pravidelné generální prohlídky po určitém období nebo po určitém počtu výkonů. Výdaje na tyto prohlídky jsou aktivovány do rozvahy a tvoří samostatné aktivum, které je odepisováno do doby další generální prohlídky.

Podnik by si měl ve své účetní směrnici nadefinovat, které prohlídky bude klasifikovat jako „generální“. Zvolené účetní pravidlo může podstatným způsobem ovlivnit výsledný zisk nebo ztrátu podniku.

České předpisy

Náklady na generální prohlídky jsou obvykle součástí oprav a tvoří se na ně v souladu se zákonem o daních z příjmu rezerva nebo jsou účtovány přímo do nákladů.

5. Směna aktiv

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Položka pozemků, budov a zařízení může být získána směnou za jinou položku pozemků, budov a zařízení. V tomto případě je získaná položka oceněna reálnou hodnotou za splnění následujících podmínek:

- transakce má komerční povahu;
- reálná hodnota převzatého nebo předaného aktiva je spolehlivě určitelná.

V případě, že jedna z podmínek není splněna, aktivum je vedeno v účetní hodnotě předaného aktiva a potom transakce neovlivní zisk nebo ztrátu podniku.

Transakce má komerční povahu v případě, že se směnou aktiv změní:

- konfigurace (riziko, načasování a částka) peněžních toků;
- specifická hodnota pro podnik;
- změny jsou významné ve srovnání s reálnou hodnotou předaného aktiva.

České předpisy

České předpisy neuvádějí směny aktiv žádná specifická pravidla. Podle českých předpisů se směna aktiv účtuje jako prodej a nákup aktiva.

6. Přecenění na reálnou hodnotu

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Reálnou hodnotou pozemků, budov a zařízení by měla být jejich tržní cena určená nezávislým odhadcem. V případě, že tržní cenu není možno spolehlivě určit (např. položky jsou obchodovány pouze zřídka nebo zařízení je příliš specializované), měla by se použít jiná technika ocenění, např. reprodukční náklady, výnosová metoda nebo ocenění diskontovanými peněžními toky.

Přecenění se musí provádět dostatečně často. Četnost přecenění závisí na pohybu reálných hodnot pozemků, budov a zařízení. V některých případech může být nutný odhad reálné hodnoty každý rok. V ostatních případech standard doporučuje provést přecenění alespoň jednou za 3 nebo 5 let. Zvýšení přecenění je obvykle promítnuto do položky „Fond z přecenění“, která je součástí vlastního kapitálu. Přecenění má vliv na výpočet odložené daně.

I přestože jsou položky pozemků, budov a zařízení vedeny v rozvaze v přeceněných částkách, standard požaduje zveřejnění v příloze v historických cenách, včetně opravek tak, jako kdyby k přecenění nedošlo.

České předpisy

Podle českých předpisů není možno vést hmotná aktiva v přeceněných částkách.

7. Odpisovatelná částka

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Odpisovatelná částka je stanovena po odečtení zbytkové hodnoty aktiva a měla by být rozložena systematicky po dobu použitelnosti aktiva. A Aktiva se odepisují do jejich zůstatkové hodnoty.

České předpisy

Odpisovatelná částka není snížena o zbytkovou hodnotu. Ve srovnání s IFRS se odepisuje z vyšší částky, což má za následek vyšší odpisy. Aktiva se rovněž odepisují do zbytkové hodnoty.

8. Aktiva najatá formou finančního leasingu

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Dlouhodobá hmotná aktiva najatá formou finančního leasingu se zobrazí v účetní závěrce nájemce.

České předpisy

Dlouhodobá hmotná aktiva najatá formou finančního leasingu se zobrazí v účetní závěrce pronajímatele.

9. Investice do nemovitostí

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Mezi tuto kategorii aktiv patří pozemky, budovy, které jsou drženy za účelem příjmu z pronájmu nebo pro kapitálové zhodnocení.

Investice do nemovitostí jsou většinou ve vlastnictví podniku, ale moho se jimi stát i pozemky a budovy, m které= jsou pronajaty formou finančního nebo operativního leasingu.

Výchozím oceněním u vlastněných nemovitostí je pořizovací cena. U nemovitostí pronajatých formou leasingu je to nižší ze dvou částek:

- reálná hodnota nemovitosti;
- současná hodnota minimálních leasingových plateb.

Jako následné ocenění si podnik vybere buď „model reálné hodnoty“ nebo „model pořizovací ceny“. Vybraný model musí být aplikován na všechny investice do nemovitostí.

České předpisy

České předpisy nedefinují tuto kategorii dlouhodobého hmotného majetku.

10. Aktiva držaná k prodeji

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Principiálně dlouhodobá aktiva jsou chápána jako aktiva držaná k prodeji tehdy, pokud se jejich účetní hodnota splatí prodejem (ne průběžným užíváním).

Pro klasifikaci aktiv jako „držená k prodeji“ musí být splněny následující podmínky:

- aktivum musí být dispozici k okamžitému prodeji;
- prodej musí být vysoce pravděpodobný. Management musí aktivně hledat kupujícího, aktivum musí být nabízeno za přiměřenou cenu a předpokládá se, že prodej bude uskutečněn do jednoho roku.

Dlouhodobá aktiva, která splňují definici aktiv držných k prodeji, jsou reklasifikována do krátkodobých aktiv.

Tato aktiva se neodepisují a jsou vedena v nižší částce z těchto dvou:

- reálná hodnota minus náklady na prodej;
- účetní hodnota.

České předpisy

České předpisy nedefinují tuto kategorii dlouhodobého hmotného majetku.

Fr. Sauter - Konzern

SAUTER Automation spol s r.o., Praha

Jahresabschluss per 31.12.2005
in 1'000 CZK

Anlagengitter

KONS-2D

Anlagengruppe	Anschaffungs-/Herstellungskosten				Abschreibungen			Restbuchwerte				
	1.1.2005 (1)	Zugang 2005 (2)	Abgang 2005 (3)	Um- buchungen (4)	31.12.2005 (5)=(1 bis 4)	auffd. per 1.1.2005 (6)	2005 (7)	Zuschrei- bungen (8)	auffd. Abgang (9)	auffd. 31.12.2005 (10)=(6 bis 9)	31.12.2004 (11)	31.12.2005 (12)=(5)-(10)
Immaterielles Vermögen (software)	1 721	15	744		992	1 672	64		744	992	49	0
Grundstücke/Gebäude					0					0		0
Produktionsanlagen					0					0		0
Büromaschinen und -einrichtungen; EDV	11 039	899	1 954		9 984	10 444	669		1 954	9 159	595	825
Fahrzeuge					0					0		0
Beteiligungen/Wertschriften					0					0		0
Darlehen					0					0		0
TOTAL	12 760	914	2 698	0	10 976	12 116	733	0	2 698	10 151	644	825
												(=> KONS-1D, Pos. 1-6)

Erläuterungen:

(8) Zuschreibung = Aufwertung z.B. durch Neubewertung Immobilien

(9) auffd. = kumulierte Abschreibung der im Geschäftsjahr verkauften oder verschrotteten Anlagegüter

Gewinn aus Anlagenverkauf :

462

Erlös aus Verkauf von Anlagen:

462

Visum/Visa Rechnungswesen/
Datum/Date AccountantGeschäftsführung/
ManagementRevisoren/
Auditors

SAUTER Automation, spol. s r.o.

Praha 8

Inventární karta majetku: Sever HP PL ML350T04pX3.2/2M 08:22:06 16.03.2006

Číslo majetku 3

Inventární číslo 3000000000000:

SKP 30.0

OS 1

Název položky	Pořizovací cena	Účet pořízení	Účet majetku	Zařazeno
Sever HP PL ML350T04pX3.2	283 449,00	0421	0223	28.11.2005
Celkem:	283 449,00			

Umístění :

Středisko :

Způsob odpisu : Tabulkou

Perioda : Měsíčně

Stav : Odepisovaná

	Účetní	Daňové
Pořizovací cena	283 449,00	283 449,00
Doplňková hodnota	0,00	
Suma opravek	75 586,60	56 690,00
Zůstatková cena	207 862,40	226 759,00
Datum posledního odpisu	28.02.2006	31.12.2005

Pracovník: BAREŠ Gustav Ing.

Podpis :

Správce:

Podpis :

v(e)..... dne.....

Razítko a podpis:

SAUTER Automation, spol. s r.o.

Praha 8

Protokol o zařazení základních prostředků

08:22:51 16.03.2006

Číslo majetku 3

Inventurní číslo 3000000000000

SKP 30.0

OS 1

Název položky	Pořizovací cena	Účet pořízení	Účet majetku	Zařazeno
Sever HP PL ML350T04pX3.2/2M	283 449,00	0421	0223	28.11.2005

Umístění :

Středisko :

Způsob odpisu : Tabulkou

Perioda : Měsíčně

Stav : Odepisovaná

Účetní

Daňové

Procento odpisu

Odpis

Suma opravek

75586,60

56690,00

Zůstatková cena

207 862,40

226 759,00

Datum posledního odpisu

28.02.2006

31.12.2005

Pracovník: BAREŠ Gustav Ing.

Podpis :

Správce:

Podpis :

v(e)..... dne.....

Razítko a podpis:

FAKTURA

Str. 1 z 1

Dodavatel : IČO : 15887863 DIČ : CZ15887863		int. č. : 790/05		Číslo : 421756	
SAUTER Automation, spol. s r.o. Pod Čimickým hájem 13 a 15 181 00 Praha 8 ČR OR: oddíl C, vložka 1346, Městský soud Praha Bankovní spojení : ČSOB Praha Číslo účtu : 149163 / 0300		Konstatní symbol : 0008 Obch.případ: prodej HIM			
Příjemce : 1 Josef Novák Jiřího Macháčka 1949 250 01 Brandýs nad Labem Česká republika Telefon :		Odběratel : 1160 X. Novák Josef Jiřího Macháčka 1949 250 01 Brandýs nad Labem Česká republika IČO: DIČ : Telefon :			
Datum zdanitelného plnění : 30.6.2005		Datum splatnosti : 30.7.2005 Datum vystavení : 30.6.2005 Datum odeslání : 24.2.2006			
Množství	Cena	Rabat	% daně	Cena bez DPH	CZK

Za prodej osobního vozu zn. ŠKODA OCTAVIA STASVX01FM5, SPZ 1A21048, v.č. motoru 311619, výr. číslo karoserie TMBBP21U122614340, inv. č. 3*242 Vám fakturujeme:

1.

1,00	250 000,00	0,00	0 %	250 000,00
------	------------	------	-----	------------

Rekapitulace DPH	Typ	Základ daně	%	Daň
Bez DPH	20	250 000,00	0%	0,00

K ÚHRADĚ :	250 000,00 Kč	Kurz 1,0000	250 000,00 Kč
-------------------	----------------------	--------------------	----------------------

Vystavil (a) : Marta Číberová

Telefon : +420 266 012 111

Fax : +420 233 553 986