

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Obchodní podnikání



Vnitropodnikové účetní směrnice, jejich význam a zpracování pro vybranou obchodní společnost

Bakalářská práce

Vedoucí bakalářské práce:

doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

Autor:

Tomáš Vochoska

2009

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Akademický rok: 2007/2008

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Tomáš VOCHOSKA**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Obchodní podnikání**

Název tématu: **Vnitropodnikové účetní směrnice, jejich význam
a zpracování pro vybranou obchodní společnost**

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

Cíl: Vytvoření (navržení) vhodné účetní směrnice pro obchodní společnost EGE-montáže, spol. s r.o.

Struktura:

1. Význam, postup při tvorbě podnikových účetních směrnic pro řízení podniku, rizika jejich absence a nesprávného zpracování.
2. Charakteristika podniku, zaměření jeho činnosti.
3. Stanovení souboru případů, které by měly být ošetřeny potřebnou směrnicí
4. Zpracování znění směrnic a kontrola jeho účinnosti.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

30 - 40 stran

Forma zpracování bakalářské práce:

tištěná

Seznam odborné literatury:

Louša, F.: Vnitropodnikové směrnice v účetnictví podnikatelských subjektů, Bilance, Praha 2008

Kolektiv autorů: Podvojný účetnictví 2008, Nakladatelství Grada 2008

Prudký P., Lošťák M.: Hmotný a nehmotný majetek v praxi, Nakladatelství ANAG 2008

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Zákon č. 262/2006, zákoník práce

Podklady daného podniku

Vedoucí bakalářské práce:

doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

20. března 2008

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2009

prof. Ing. Magdalena Hrabanková, CSc.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (15)
370 05 České Budějovice

prof. Ing. František Střeleček, CSc., Dr.h.c.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 20. března 2008

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Vnitropodnikové účetní směrnice, jejich význam a zpracování pro vybranou obchodní společnost vypracoval samostatně na základě vlastních zjištění a za použití literatury, kterou uvádím v přehledu použité literatury.

V Břilicích, dne 9. dubna 2009



Tomáš Vochoska

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za odborné vedení, cenné připomínky a za čas, který mi věnovala.

Obsah

1	Úvod	9
2	Cíl a metodika práce	11
3	Teoretická část	12
3.1	Úvod do problematiky vnitropodnikových směrnic v účetnictví	12
3.2	Účetnictví a základní účetní zásady	12
3.2.1	Podstata účetnictví	12
3.2.2	Předmět a cíl účetnictví	13
3.2.3	Význam a funkce účetnictví	13
3.2.4	Základní účetní zásady	13
3.3	Charakteristika vnitropodnikových směrnic v účetnictví	15
3.3.1	Název vnitropodnikových směrnic v účetnictví	15
3.3.2	Obsah vnitropodnikových směrnic	16
3.3.3	Náležitosti vnitropodnikových směrnic	17
3.3.4	Účel vnitropodnikových účetních směrnic	18
3.3.5	Význam vnitropodnikových směrnic	19
3.4	Přehled předpisů týkajících se vnitropodnikových směrnic	20
3.5	Rozdělení vnitropodnikových směrnic	20
3.6	Rizika absence vnitropodnikových směrnic a jejich nesprávného zpracování	21
4	Praktická část	23
4.1	Dlouhodobý majetek	23
4.1.1	Charakteristika dlouhodobého majetku	23
4.1.2	Základní předpisy týkající se dlouhodobého majetku	24
4.1.3	Dlouhodobý nehmotný majetek	24
4.1.3.1	Druhy dlouhodobého nehmotného majetku	25
4.1.3.2	Majetek nepatřící mezi dlouhodobý nehmotný majetek	26
4.1.4	Dlouhodobý hmotný majetek	27
4.1.4.1	Druhy dlouhodobého hmotného majetku	27
4.1.4.2	Majetek nepatřící mezi dlouhodobý hmotný majetek	28

4.1.5	Dlouhodobý finanční majetek	28
4.1.6	Způsoby nabytí dlouhodobého majetku	29
4.1.7	Oceňování dlouhodobého majetku	29
4.1.8	Účtování o dlouhodobém majetku	33
4.1.8.1	Hlediska pro vytváření analytických účtů	34
4.1.8.2	Okamžik uskutečnění účetního případu.....	35
4.1.9	Způsoby pořízení dlouhodobého majetku	35
4.1.10	Odpisování dlouhodobého majetku	36
4.1.10.1	Účetní odpisy	36
4.1.10.2	Účetní odpisový plán.....	37
4.1.10.4	Daňové odpisy	39
4.1.11	Vyřazování dlouhodobého majetku.....	43
4.1.11.2	Proučtování zůstatkových cen v účetnictví	44
4.2	Profil společnosti EGEM s.r.o.....	45
4.2.1	Historie firmy	45
4.2.2	Základní identifikační údaje.....	46
4.2.3	Charakteristika oblasti majetku ve společnosti EGEM s.r.o.	48
4.2.3.1	Majetek využívaný společností EGEM s.r.o.....	48
4.2.3.2	Evidence a členění majetku	49
4.2.3.3	Odpisování majetku	49
4.2.3.4	Analýza současného stavu směrnice „Dlouhodobý majetek“	50
4.3	Návrh nového znění směrnice „Dlouhodobý majetek“	52
4.3.1	Účel.....	52
4.3.2	Rozsah platnosti a odpovědnosti.....	52
4.3.3	Definice dlouhodobého majetku	53
4.3.3.1	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	53
4.3.3.2	Dlouhodobý hmotný majetek.....	54
4.3.4	Oceňování dlouhodobého majetku	55

4.3.5	Odpisování dlouhodobého majetku	57
4.3.5.1	Účetní odpisování	57
4.3.5.2	Daňové odpisování	58
4.3.6	Účtování o dlouhodobém majetku ve společnosti EGEM s.r.o.	61
4.3.6.1	Pravidla pro účtování výdajů charakteru TZ.....	62
5	Závěr.....	63
6	Summary	64
7	Přehled použité literatury	66
8	Přílohy	68

1 Úvod

V době výběru tématu mé bakalářské práce jsem již třetím rokem pracoval jako ekonomicko-správní referent ve společnosti EGE-montáže, spol. s r.o.. Protože se již v této době jednalo o velkou dynamicky se rozvíjející společnost s více jak půl miliardovým obratem a více jak 200 zaměstnanci, měl jsem možnost se při výkonu své funkce dostatečně seznámit s tématem vnitropodnikových směrnic, jejich významem, účelem a funkčností přímo v praxi, což bylo zároveň podnětem k tomu, zvolit si jako téma bakalářské práce právě vnitropodnikové směrnice.

Téma vnitropodnikových účetních směrnic je v dnešních podmínkách tržního hospodářství stále aktuální a nezastupitelné především v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie k 1. 5. 2004. Tímto vstupem se Česká republika stala součástí nadnárodní harmonizace účetnictví, s čímž souvisí i harmonizace evropského účetnictví prostřednictvím direktiv EU. Direktivy (směrnice) EU každá země začleňuje do své národní úpravy.

Zásadním cílem nadnárodní harmonizace účetnictví je umožnit srovnatelnost účetních výkazů na celosvětové úrovni. Nadnárodní harmonizace je uskutečňována prostřednictvím Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ISFR (dříve označované jako IAS – Mezinárodní účetní standardy), které umožňují podrobnější regulaci účetnictví než direktivy EU.

K regulaci účetnictví v ČR slouží zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví, České účetní standardy a rovněž vnitropodnikové účetní směrnice.

Vnitropodnikové směrnice by měly být zpracovány v každé účetní jednotce. Jedná se o vnitřní předpisy, kterými si účetní jednotka upravuje jednotlivé oblasti účetnictví. Jejich vytváření je v pravomoci účetní jednotky, avšak musí dodržovat výše uvedené legislativní předpisy.

Samotnou funkčnost, věcnost a logiku vnitropodnikových směrnic je třeba vnímat jako jeden z nejdůležitějších operativních nástrojů manažerského řízení podniku. Měl

jsem možnost poznat, že vnitropodnikové směrnice slučují nutnost regulace interních podnikových procesů vyvolanou manažery s nutnou a zákonem vyvolanou standardizací jejich zaznamenávání v podobě omezujících opatření k zajištění legálnosti postupů používaných v účetnictví, a to nejen pro účely zajištění daňových základů, ale také přesného výkaznictví pro interní a externí uživatele. Kvalitně zpracované a vhodně strukturované vnitropodnikové směrnice navíc skýtají dostatečnou jistotu o správnosti, včasnosti a kvalitě poskytovaných dat v podobě výsledných manažerských reportů, které vedoucím pracovníkům napomohou činit rozhodnutí od administrativně-operativních až k dalece náročnějším dlouhodobým strategickým rozhodnutím.

Kromě již zmiňovaného legislativního a regulačního rámce vnitropodnikových směrnic je nutné si uvědomit také to, že vnitropodnikové směrnice jsou jedním z mála úzkých bodů, kde se střetávají rozhodovací procesy platné jak pro obor finančního účetnictví, tak pro odvětví tzv. manažerského účetnictví. Vnitropodnikové směrnice by neměly navozovat jen jakýsi pocit usměrňování účetních zápisů, ale doplňovat jejich funkčnost a přizpůsobovat se předmětu očekávání, která na ně kladou z hlediska funkčnosti a ekonomické efektivnosti finanční manažeři, interní auditoři či jejich další spoluuživatelé. Jde o to, co nejvíce přiblížit hlavní účetní zásady tvorby vnitropodnikových směrnic s podnikovými specifiky a požadavky managementu příslušného podniku.

O tom, že téma vnitropodnikových účetních směrnic je skutečně aktuální, svědčí také řada autorů odborných publikací, kteří se touto oblastí zabývají. V této práci jsem vycházel především z publikací autorů Loušy (2008) a Sotony (2006).

2 Cíl a metodika práce

Cílem této bakalářské práce je proniknout do problematiky vnitropodnikových účetních směrnic a upozornit na jejich nezastupitelnou funkci v účetní jednotce. Práce bude směřovat od teoretické roviny obecné problematiky vnitropodnikových účetních směrnic do konkrétního praktického příkladu v podobě vytvoření vnitropodnikové účetní směrnice v reálných podmínkách účetní jednotky.

Tato bakalářská práce se skládá ze dvou základních částí – z části **teoretické** a z části **praktické**.

Pro **teoretickou** část využiji sekundární data, která již existují a jsou k dispozici v odborné literatuře. V teoretické části nejprve připomenu podstatu a funkci účetnictví a základní účetní zásady, ze kterých je nutné vycházet. Dále se v této části práce zaměřím na obecné vysvětlení významu, účelu a funkce vnitropodnikových účetních směrnic a zásad jejich tvorby včetně rizika plynoucího z jejich absence nebo nesprávného zpracování. Rovněž zmíním nejdůležitější legislativu, týkající se tvorby vnitropodnikových účetních směrnic a v neposlední řadě uvedu přehled nejčastějších oblastí, které je nutné ošetřit vnitřním předpisem.

V **praktické** části budu vycházet především z vlastních zkušeností, získaných při výkonu mé funkce ekonomicko-správního referenta ve společnosti EGEM s.r.o. a z platných legislativních předpisů. Mým úkolem a v podstatě hlavním cílem celé práce bude navržení vhodné funkční vnitropodnikové směrnice pro oblast dlouhodobého majetku ve společnosti EGEM s.r.o.. Zvolenou oblast dlouhodobého majetku nejdříve obecně definuji a popíši z pohledu platných legislativních předpisů. V dalším bodě praktické části blíže představím společnost EGEM s.r.o. a zhodnotím stávající stav vnitřního předpisu pro oblast dlouhodobého majetku.

Splněním hlavního cíle této práce bude následně navržení konkrétního znění vnitropodnikové účetní směrnice pro oblast dlouhodobého majetku, které bude společností EGEM s.r.o. zavedeno mezi její ostatní účinné vnitropodnikové předpisy.

3 Teoretická část

3.1 Úvod do problematiky vnitropodnikových směrnic v účetnictví

Účetnictví podnikatelů je závazně upraveno Ministerstvem financí ČR zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ) spolu s příslušnými vyhláškami, kterými se provádějí některá ustanovení tohoto zákona (především vyhláška č. 500/2002, týkající se účetnictví podnikatelů) a Českými účetními standardy. Kromě toho má na účetnictví vliv i soustava dalších zákonů. Jedná se o obecně platné předpisy, které vymezují základní pravidla, jež každá účetní jednotka musí respektovat a nabízejí určité postupy, často i variantní.

Obecným podnětem pro tvorbu vnitropodnikových směrnic v účetnictví je tedy samotná konstrukce našich zákonů. Ty vycházejí z vymezení hlavních obecných pravidel, jež je nutno dodržovat a při jejichž tvorbě je snaha o co nejmenší následnou nutnost vysvětlit nebo přikázat jednotlivá ustanovení samostatnou vyhláškou. Účetní jednotka tak prostřednictvím svých norem vykládá zákonná ustanovení vzhledem ke svým vlastním podmínkám.

Kromě těch vnitropodnikových směrnic, které jsou nařízeny zákonem, případně některým z Českých účetních standardů, jsou i další případy, u kterých by bylo pro práci účetních a dalších pracovníků účetních jednotek vhodné, aby řešení situací, u kterých je předpokládáno, že mohou nastat, bylo upraveno vnitřním předpisem.

3.2 Účetnictví a základní účetní zásady

3.2.1 Podstata účetnictví

Podstatou účetnictví je písemné zaznamenávání informací o hospodářských jevech podniku a to v peněžních jednotkách.

3.2.2 Předmět a cíl účetnictví

Předmětem účetnictví jsou účetní jednotky, které účtují v soustavě jednoduchého nebo podvojného účetnictví o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech nebo o příjmech a výdajích a o výsledku hospodaření.

Cílem účetnictví je potom podávat věrný a poctivý obraz o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazku a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech nebo o příjmech a výdajích a o výsledku hospodaření.

3.2.3 Význam a funkce účetnictví

- zdroj informací pro podnikatele (o průběhu a výsledcích hospodaření důležitých pro rozhodování, plánování a řízení),
- zdroj informací o majetku a hospodaření podniku pro jeho majitele, akcionáře a jiné osoby, které podnik aktivně neřídí,
- důkazní prostředek při vedení sporů,
- zdroj informací pro účely daňové (správné stanovení daňové povinnosti).

3.2.4 Základní účetní zásady

V procesu účetnictví je nutné velmi výrazně aplikovat tzv. účetní zásady, tj. obecně uznávané a praxí všeobecně přijímané postupy, které ve svém celku vedou k realizaci cíle účetnictví, a to podávat věrný a poctivý obraz o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazku a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech nebo o příjmech a výdajích a o výsledku hospodaření. (LANDA, 2005)

Vzhledem k tomuto svému významu je většina dále uvedených účetních zásad právně kodifikována ZoÚ a jejich nedodržení (vedoucí ve svém důsledku k nesplnění cíle účetnictví) je právně vynutitelné a je i sankcionováno. (LANDA, 2005)

K důležitým zásadám pro vedení účetnictví patří (LANDA, 2005):

- **Věrné a poctivé zobrazení skutečnosti**

Podstatou této zásady je vyjádření reálné majetkové, finanční a důchodové situace účetní jednotky. Cílem je zaznamenat veškeré účetní případy týkající se majetku a závazků, vykazovat výši výsledku hospodaření a předkládat souhrnné výkazy odrážející věrné zobrazení stavu majetku a hospodářského výsledku. Součástí uvedené zásady je rovněž požadavek přednosti obsahu před formou, resp. přednosti věrného a poctivého zobrazení před požadavky účetně metodických předpisů.

- **Zásada opatrnosti**

Opatrnost je rozumný odhad jevů, vylučující riziko přenosu stávajících nejistot do budoucnosti, které by mohly zatížit vlastní kapitál, finanční situaci či hospodářský výsledek podniku. Aktiva a výnosy nesmějí být nadhodnocovány, pasiva a náklady naopak podhodnocovány.

- **Zásada nezávislosti účetních období**

Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, přičemž toto účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem. Účel členění na účetní období vyžaduje, aby se do daného období zaúčtovaly jen takové účetní případy, které s ním časově a věcně souvisí.

- **Zásada oceňování v historických cenách**

Tato zásada stanovuje, že majetek se oceňuje v pořizovacích cenách, tj. cenách, které byly na pořízení majetku vynaloženy v okamžiku pořízení. Takové ceny uchovávají podmínky v době pořízení, a proto se označují jako „historické ceny“. Použití historických cen současně znamená, že při ocenění majetku se nebere zřetel na dopad cenových změn či kupní síly peněz (tj. inflace).

- **Zásada bilanční kontinuity**

Zahajovací rozvaha pro dané účetní období musí souhlasit se závěrečnou rozvahou předcházejícího účetního období.

- **Zásada stálosti metod (konzistentnosti)**

Podstatou této zásady je, že podnik nesmí měnit v průběhu účetního období způsoby oceňování, postupy odpisování, postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek a postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky. Provázanost a srovnatelnost účetních informací v průběhu po sobě jdoucích období s sebou tedy nese i stálost při uplatňování pravidel a postupů pro oceňování prostředků a pro předkládání informací. Každá výjimka z této zásady musí být odůvodnitelná snahou o nalezení nejlepšího způsobu vyjádření reality.

- **Zákaz kompenzace (vzájemného zúčtování)**

Kompenzovat mezi náklady a výnosy, mezi položkami majetku a závazků, lze pouze v případech stanovených účetními metodami.

3.3 Charakteristika vnitropodnikových směrnic v účetnictví

3.3.1 Název vnitropodnikových směrnic v účetnictví

Pod jakým názvem budou vnitropodnikové směrnice vydávány, není tak podstatné. Tyto směrnice mohou být vydány jako příkaz vedoucího pracovníka, metodická směrnice, pokyn, oběžník, dopis či v jakékoli jiné formě. (LOUŠA, 2008)

V praxi se setkáváme u vnitropodnikových směrnic s těmito názvy (KOVALÍKOVÁ, 2005):

- směrnice,
- organizační směrnice,
- vnitropodnikové směrnice,
- pokyn (generálního ředitele, finančního ředitele, hlavního účetního, atd.),

- rozhodnutí,
- metodické směrnice,
- oběžník,
- dopis,
- nařízení,
- příkaz,
- atd.

3.3.2 Obsah vnitropodnikových směrnic

Jak již bylo výše uvedeno, pod jakým názvem budou vnitropodnikové směrnice vydávány, není tak podstatné. Podstatný je především jejich obsah, tj. obvykle stanovení metodiky postupu a určení osob, které budou odpovídat za její dodržování, osob odpovědných za udržování směrnic v aktuálním stavu, rozsah a dobu jejich platnosti a určení odpovědnosti a kontrolu jejich dodržování. Podstatné je též, aby tyto směrnice nebyly pouze na papíře, ale aby byly živým dokumentem, dle kterého je postupováno a se kterým se pracovníci radí, pokud potřebují znát, jak je v účetní jednotce pro určitý případ řešen metodický postup. (LOUŠA, 2008)

Při tvorbě vnitropodnikových směrnic je třeba dbát na to, aby vnitropodniková směrnice neodporovala jakékoli zákonné normě.

Vydané vnitropodnikové směrnice tedy nemohou být v žádném případě v rozporu s jakoukoli zákonnou normou. Mohou pouze podrobněji rozvádět jejich ustanovení a stanovovat praktické zásady, termíny a osoby odpovědné za jejich naplňování.

Na druhé straně je třeba podotknout, že **je chybou, pokud vnitropodniková směrnice pouze cituje zákon, vyhlášku nebo Český účetní standard se všemi možnými alternativami, aniž by bylo stanoveno, která z nich má být použita.** Taková směrnice nenaplnuje na ně kladené požadavky, protože opsání obecně platných předpisů není a nemůže být vnitřní normou, a to ani když jsou tyto předpisy v poslední platné právní úpravě. Vnitřní směrnice má upravovat postup stanovený pro tu kterou

konkrétní účetní jednotku, přičemž na pravidla daná obecným předpisem je možné pouze poukázat, případně se o nich vůbec nezmiňovat.

3.3.3 Náležitosti vnitropodnikových směrnic

Pro vnitropodnikové směrnice neexistuje žádná předepsaná forma nebo vzor. Každá účetní jednotka má svá specifika, kterými se liší od ostatních a podle toho si vytváří svoje vlastní vnitropodnikové směrnice, které vychází z předmětu její činnosti, velikosti, právní formy, počtu zaměstnanců atd.

Aby však nemohlo dojít ke vzniku pochybností o platnosti nebo datu účinnosti vnitropodnikové normy a o identifikaci popisované problematiky, je nutné, aby vnitropodnikové směrnice obsahovaly vedle vlastního textu směrnice minimálně tyto údaje (SOTONA, 2006):

- název účetní jednotky (musí být jednoznačně určené, které účetní jednotky se vnitropodniková směrnice týká),
- název dokumentu včetně jednoznačného označení (označování směrnice je v kompetenci účetní jednotky; směrnice může být označována číslem revize nebo je možné vydat novou směrnicí, která původní nahradí),
- název směrnice (název má být jednoznačný, výstižný a stručný),
- datum vydání,
- datum účinnosti (jednoznačné určení období, od kterého je směrnice platná),
- vypracoval,
- kontroloval,
- schválil,
- rozdělovník (seznam pracovníků, kteří směrnicí obdrží).

3.3.4 Účel vnitropodnikových účetních směrnic

Samotný účel vnitropodnikových směrnic vychází z již dříve zmíněného předmětu a cíle účetnictví a základních zásad pro vedení účetnictví, které byly již dříve podrobněji vysvětleny v samostatné kapitole.

SOTONA (2006) shrnul hlavní účel směrnic do těchto bodů:

- používání jednotného a přehledného účetního rozvrhu účetní jednotky,
- dosažení jednotného oceňování (v souladu s obecně závaznými předpisy pro účetnictví) a stejného posuzování shodných účetních případů (zvláště u velkých organizačních celků nebo v případě personálních změn),
- vymezení účetních dokladů včetně účetních písemností a organizační zabezpečení oběhu účetních dokladů, jejich přezkušování a vedení účetních knih,
- jednotné organizační zabezpečení provádění inventarizace (fyzické i dokladové),
- organizační zabezpečení úschovy a archivování účetních a daňových písemností.

SOTONA (2006) dále uvádí, že základním vodítkem pro to, jaké vnitřní účetní předpisy má účetní jednotka formulovat, je zpracování přehledu skutečností (hospodářských operací), jež se do účetnictví promítají ve vztahu ke konkrétní činnosti účetní jednotky.

Čím rozmanitější činnosti účetní jednotka vykonává, tím náročnější jsou úkoly pracovníka, který formuluje konkrétní systém účetnictví. Důležitým předpokladem je důkladná znalost systému řízení podniku včetně vnitropodnikového řízení. V souvislosti s tím je nutno navázat i na odpovědnostní řád účetní jednotky (v případě, že ho má vypracován), ve kterém jsou stanoveny kompetence a odpovědnost jednotlivých pracovníků za určité hospodářské operace (účetní případy), podpisová oprávnění a přehled o tom, k jakým operacím je nutný souhlas vrcholných orgánů u obchodních společností.

3.3.5 Význam vnitropodnikových směrnic

Obecným významem vnitropodnikových účetních směrnic, bez ohledu na to, zda je jejich zpracování povinně nařízeno některým ze zákonů nebo má pouze doporučující charakter, je zejména **zajištění jednotného metodického postupu** v určitých oblastech pro celou účetní jednotku. Tento jednotný postup musí být zajištěn i v čase, tzn. vnitropodniková směrnice by měla přispět k zachování stejného postupu a stejného řešení obdobných situací v různých účetních obdobích. V případech možných alternativních řešení je tedy vnitropodnikovou směrnicí vyjádřena vůle odpovědných pracovníků účetní jednotky postupovat v určitých konkrétních situacích tak a ne jinak. V tomto případě plní vnitropodnikové směrnice úlohu pravidel, kterými se musí řídit všichni pracovníci účetní jednotky a případně i ti pracovníci, kteří zajišťují účetnictví společnosti a nejsou jejími zaměstnanci.

Důvodem zajištění jednotného metodického postupu řešení stejných situací není pouhé naplnění zákonných požadavků. Jednotný metodický postup je především potřebný pro **správné vyhodnocování skutečností**. Toto správné hodnocení výsledků společnosti je nutným základem pro vytyčování dalších úkolů a pro další rozhodovací úkoly, které musí každý podnikatel dělat pro zajištění ziskovosti jeho podnikání.

SOTONA (2006) uvádí, že za primární důvod sestavení vnitropodnikových směrnic je nutné považovat vytvoření nástroje pro vnitřní řízení účetní jednotky. Z toho plyne možnost provádět kontrolu chodu účetní jednotky bez zbytečných diskusí mezi jednotlivými pracovníky. To přináší i zvýšení jistoty pro majitele i vedení účetní jednotky, že nedochází k činnostem na základě nahodilosti či okamžitého rozhodnutí některého pracovníka. Tato rizika jsou značně snížena právě existencí vnitropodnikových dokumentů, které definují všechny důležité činnosti.

Další význam vnitropodnikových směrnic spočívá v **lepší čitelnosti firmy** pro subjekty posuzující účetnictví účetní jednotky, ať již jde o kontrolu auditorem, příp. z finančního úřadu, pro které jsou psaná vnitřní pravidla firmy jedním ze znaků důvěryhodnosti.

Potřeba vnitropodnikových směrnic, ať už je nebo není legislativně uložena, by tedy měla vyplývat především z vnitřní potřeby účetní jednotky.

3.4 Přehled předpisů týkajících se vnitropodnikových směrnic

Přehled nejdůležitějších předpisů dle SOTONY (2006):

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- České účetní standardy pro podnikatele č. 001 až 023.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

3.5 Rozdělení vnitropodnikových směrnic

SOTONA (2006) rozdělil vnitropodnikové směrnice takto:

- *Povinné směrnice (vyplývající z legislativy):*
 - systém zpracování účetnictví,
 - účtový rozvrh,
 - podpisové záznamy, podpisové vzory,
 - dlouhodobý majetek, odpisový plán,
 - zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů,

- kursové rozdíly, cizí měny,
- deriváty,
- zásoby,
- rozpouštění nákladů, popř. odchylek,
- konsolidační pravidla.
 - *Ostatní směrnice:*
 - oběh účetních dokladů,
 - inventarizace,
 - zásady pro tvorbu a použití rezerv,
 - zásady pro použití dohadných položek,
 - zásady pro tvorbu a používání opravných položek, odpis pohledávek,
 - vnitropodnikové účetnictví,
 - úschova účetních písemností a záznamů na technických nosičích,
 - harmonogram účetní závěrky,
 - pracovní cesty,
 - používání podnikových motorových vozidel,
 - poskytování osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků,
 - pokladna,
 - odložená daňová povinnost,
 - reklamační řízení.

3.6 Rizika absence vnitropodnikových směrnic a jejich nesprávného zpracování

Změny za poslední roky provedené v legislativě, upravující účetnictví podnikatelů, přinesly pro účetní jednotky větší volnost. Zcela zřejmé je to např. v případě účetního rozvrhu. Vyhláška č. 500/2002 Sb., předepisuje v příloze č. 4 směrnou účtovou osnovu v úrovni účtových skupin. Postupy účtování pro podnikatele předepisovaly jednotlivé syntetické účty. V právních předpisech jsou často určena

pouze obecná pravidla a účetní jednotka musí sama stanovit své vnitřní normy, kterými se bude při vedení účetnictví řídit. Při neexistenci těchto pravidel – vnitropodnikových směrnic lze předpokládat, že správce daně při kontrole použije tzv. pomůcek, které přinesou zvýšení daňového základu a s tím související **doměření daně**, ale **i penále**. Vedle toho může být účetní jednotka **postižena sankcemi podle § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví**.

Vždy se bude jednat o finanční ztrátu, které lze předejít správným a včasným sestavením vnitropodnikových směrnic.

4 Praktická část

Téma vnitropodnikových směrnic je značně rozsáhlé a v této práci by nebylo možné dostačujícím způsobem popsat všechny příslušné oblasti, které by měly být ošetřeny vnitřním předpisem.

Z tohoto důvodu jsem si stanovil konkrétní oblast, a sice **oblast dlouhodobého majetku**, kterou bych rád detailněji probral nejprve v obecné rovině a posléze navrhnul konkrétní podobu pro potřeby společnosti EGEM s.r.o.. Jedná se o oblast, se kterou jsem měl možnost se při výkonu svého zaměstnání ve společnosti EGEM s.r.o. blíže seznámit a měl bych být tedy schopen a je to i hlavním cílem mé bakalářské práce, vhodně navrhnout nový předpis, případně upravit stávající vnitřní předpis pro tuto oblast konkrétním potřebám podniku.

4.1 Dlouhodobý majetek

4.1.1 Charakteristika dlouhodobého majetku

Pro potřeby vykazování je dlouhodobý majetek dle přílohy č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. rozdělen do 3 skupin:

- **Dlouhodobý nehmotný majetek** – jedná se o různá práva užívání.
- **Dlouhodobý hmotný majetek** – majetek, který je fyzicky zhmotněn (někdy se pro něj užívá označení stálá aktiva nebo fixní aktiva).
- **Dlouhodobý finanční majetek** – cenné papíry a podíly, půjčky poskytnuté účetní jednotkou podnikům ve skupině a ostatní půjčky s dobou splatnosti delší než jeden rok, dále např. vklad tichého společníka do společnosti, dlouhodobý majetek pronajatý v rámci smlouvy o nájmu podniku a další).

Pro dlouhodobý majetek je charakteristické jeho postupné opotřebovávání a přenášení jeho hodnoty do nákladů ve formě odpisů.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se vyznačuje dvěma hlavními znaky:

- **dlouhodobostí, tj. dobou použitelnosti delší než 1 rok,**
- **výši ocenění,** přičemž stanovení limitu ocenění, od kterého je majetek dlouhodobým, je v kompetenci účetní jednotky (zpravidla se používají hodnoty vymezené v ZDP).

To jsou obecné znaky, které řadí majetek mezi majetek dlouhodobý, přičemž oba znaky musí být splněny současně. Zároveň je třeba podotknout, že existují druhy dlouhodobého majetku, které jsou majetkem dlouhodobým, i když nesplňují výše uvedené znaky. Jedná se zejména o výši ocenění. Na tento majetek bude v této práci dále upozorněno.

4.1.2 Základní předpisy týkající se dlouhodobého majetku

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb..
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.
- Český účetní standard pro podnikatel č. 014 Dlouhodobý finanční majetek.
- Další právní normy v platném znění.

4.1.3 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobým nehmotným majetkem jsou dle § 6 vyhlášky 500/2002 Sb. (dále jen vyhláška) níže uvedené druhy dlouhodobého nehmotného majetku **s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou** (zpravidla se tato hranice stanovuje od hodnoty 60 000 Kč, stanovené v ZDP (§ 32a odstavec 2 písmeno b), s výjimkou goodwillu, a při splnění podmínek dále stanovených

a při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro činnost další nebo může sloužit jako podklad nebo součást dokonalejších nebo jiných postupů nebo řešení včetně doby praktického ověřování nebo osvojování nehmotných výsledků.

4.1.3.1 Druhy dlouhodobého nehmotného majetku

- **Zřizovací výdaje** - souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku, zejména soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování a poradenské služby a nájemné. Zřizovací výdaje se odpisují nejvýše po dobu pěti let. Zřizovacími výdaji nejsou zejména výdaje na pořízení dlouhodobého majetku a zásob, na reprezentaci nebo výdaje související s přeměnou společnosti nebo družstva. Zřizovací výdaje vznikají pouze do dne zápisu účetní jednotky do obchodního rejstříku. Stejně nákladové druhy, ale vzniklé až po zápisu do obchodního rejstříku jsou již běžným nákladem.
- **Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje** - takové výsledky úspěšně provedených prací, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv, a to v případě, že jsou vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, respektive opakovaného prodeje nebo nabyty od jiných osob samostatně, tj. nejsou součástí nabytého dlouhodobého majetku a jeho ocenění.
- **Software** – software nebo též programové vybavení, bez ohledu na to, zda je nebo není předmětem autorských práv, a to v případě, že je nabyt od jiných osob samostatně, tj. není součástí nabytého hardware a jeho ocenění nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním, avšak nejde o software na zakázku nebo o součást dodávky hardware.
- **Ocenitelná práva** - předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva například podle zákona o ochraně průmyslových vzorů, o vynálezech nebo o ochranných známkách,

a to v případě, že jsou nabyta od jiných osob nebo vytvořena vlastní činností za účelem obchodování s nimi.

- **Goodwill** - kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. Goodwill se odpisuje rovnoměrně šedesát měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Záporný goodwill se odpisuje rovnoměrně pět let od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů. O případnou následnou změnu kupní ceny podniku nebo jeho části se upraví hodnota goodwillu nebo záporného goodwillu, a to beze změny doby odpisování.
- **Jiný dlouhodobý nehmotný majetek** - obsahuje dlouhodobý nehmotný majetek nevykazovaný v ostatních položkách dlouhodobého nehmotného majetku, zejména **povolenky na emise a preferenční limity**.

Za dlouhodobý nehmotný majetek se dále považuje **technické zhodnocení** od částky 40 000 Kč, stanovené v ZDP, k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel uživatelského práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku a drobného nehmotného majetku, kterým se rozumí složky majetku vyjmenované v odstavci 1 § 6 vyhlášky (v podstatě výše vyjmenované druhy dlouhodobého nehmotného majetku), pokud mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a účetní jednotka je nevykazuje jako dlouhodobý nehmotný majetek, ale v nákladech.

4.1.3.2 Majetek nepatřící mezi dlouhodobý nehmotný majetek

Odstavec 9 § 6 vyhlášky uvádí následující příklady majetku, který není dlouhodobým nehmotným majetkem:

- znalecké posudky,
- průzkumy trhu,
- plány rozvoje,

- návrhy propagačních a reklamních akcí,
- certifikace systému jakosti,
- software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat,
- dále může účetní jednotka rozhodnout, že dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou zejména technické audity a energetické audity, lesní hospodářské plány a plány povodí.

4.1.4 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek vymezuje § 7 vyhlášky.

4.1.4.1 Druhy dlouhodobého hmotného majetku

- **Pozemky** - pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím.
- **Stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, byty a nebytové prostory** – bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti.
- **Samostatné movité věci a soubory movitých věcí** - předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění a samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou (zpravidla se tato hranice stanovuje od hodnoty 40 000 Kč, stanovené v zákoně o dani z příjmu (§ 26 odstavec 2 písmeno a), dále do této kategorie patří technické zhodnocení k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku, a to od částky stanovené ZDP a dále technické zhodnocení drobného hmotného majetku od částky technického zhodnocení stanovené ZDP.
- **Pěstitelské celky trvalých porostů** - ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar, trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

- **Dospělá zvířata a jejich skupiny** - dospělá zvířata a jejich skupiny (například stáda, hejna) s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.
- **Jiný majetek** - obsahuje bez ohledu na výši ocenění ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínky stanovené v § 56 odst. 2 písm. d) a odst. 3 vyhlášky, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, popřípadě jejich soubory.

4.1.4.2 Majetek nepatřící mezi dlouhodobý hmotný majetek

Z § 7 a 9 vyhlášky vyplývá, že dlouhodobým hmotným majetkem nejsou **zásoby**, tzn. i **drobný hmotný majetek** s dobou použitelnosti delší než jeden rok, o kterém účetní jednotka rozhodla, že jej nebude účtovat na účtech dlouhodobého majetku, a to do povinně stanovené částky.

4.1.5 Dlouhodobý finanční majetek

Finančním majetkem obecně se rozumí zejména cenné papíry a podíly vymezené především zákonem č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, a dále půjčky, peníze a ceniny.

Ve třídě 0 musí být ještě splněna podmínka dlouhodobosti držení cenných papírů a podílů, půjček, vkladů a jiných majetkových hodnot.

Současně se v klasifikaci cenných papírů a podílů promítá hledisko velikosti podílu, a to v rozdělení na vliv rozhodující, podstatný a ostatní.

Dle § 8 vyhlášky je dlouhodobý finanční majetek členěn takto:

- **Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly** – jedná se zejména o podíly, které nepředstavují podíl v ovládaných a řízených osobách nebo podíl v účetních

jednotkách pod podstatným vlivem, dluhové cenné papíry, u nichž má účetní jednotka záměr a schopnost držet je do splatnosti, a dále ostatní dlouhodobé cenné papíry, u nichž zpravidla v okamžiku pořízení není znám záměr účetní jednotky. Dluhovým cenným papírem se pro účely této vyhlášky rozumí cenný papír úvěrové povahy, například dluhopis s pevnou úrokovou sazbou, dluhopis, kdy je úrokový výnos stanoven rozdílem mezi jmenovitou hodnotou a jeho nižším emisním kursem, a směnka.

- **Půjčky a úvěry (ovládající a řídící osoba, podstatný vliv)** - obsahuje zejména poskytnuté dlouhodobé půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám a účetním jednotkám pod podstatným vlivem, poskytnuté dlouhodobé půjčky a úvěry mezi ovládanými a řízenými osobami a účetními jednotkami pod podstatným vlivem a poskytnuté dlouhodobé půjčky a úvěry ovládajícím a řídícím osobám a účetním jednotkám uplatňujícím podstatný vliv.
- **Jiný dlouhodobý finanční majetek** - obsahuje zejména poskytnuté dlouhodobé půjčky a úvěry, pokud nepatří mezi půjčky a úvěry (ovládající a řídící osoba, podstatný vliv).

4.1.6 Způsoby nabytí dlouhodobého majetku

Způsobů nabytí dlouhodobého majetku je několik a odvíjí se od nich především způsob ocenění (viz níže).

Dlouhodobý majetek lze nabýt nejčastěji těmito způsoby:

- koupí,
- vytvořením ve vlastní režii,
- nabytím darem,
- formou finančního pronájmu s následnou koupí majetku.

4.1.7 Oceňování dlouhodobého majetku

Způsoby oceňování veškerého majetku a závazků upravuje ZoÚ v platném znění, v § 24 až 27.

Účetní jednotky oceňují majetek a závazky podle zákona o účetnictví:

- **K okamžiku uskutečnění účetního případu** způsoby podle § 25 ZoÚ, což je pro dlouhodobý majetek pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena a vlastní náklady.
- **Ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku**, k němuž se účetní závěrka sestavuje, způsoby podle § ZoÚ, což je reálná hodnota. Tento způsob ocenění se ale vztahuje jen na vybraný dlouhodobý majetek, který je uveden v § 27 ZoÚ.

Charakteristika jednotlivých cen používaných při oceňování majetku:

a) Pořizovací cena

Pořizovací cena je cena, za kterou byl majetek pořízen, a náklady s jeho pořízením související.

Pořizovací cenou se oceňuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, s výjimkou majetku vytvořeného vlastní činností.

Součástí pořizovací ceny dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku jsou i náklady s pořízením související, především:

- *Náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku*, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce.
- *Úroky*, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne.
- *Odvozy za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy* zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy.
- *Průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce* včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení stavenišť, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby.
- *Licence, patenty a jiná práva* využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz.

- *Vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby, zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu.*
- *Náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovu nebo nájemci nemovitosti nebo za omezení v obvyklém užívání, jakož i náhrady za předčasně smýcený porost v souvislosti s výstavbou.*
- *Úhrada 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.*
- *Úhradu nákladů vlastníkovu rozvodného zařízení za přeložku rozvodného zařízení.*
- *Zkoušky před uvedením 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 na uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání.*
- *Zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a nekonzervační práce v případě dalšího pokračování.*

Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku nejsou zejména:

- *Opravy a údržba.*
- *Náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu.*
- *Kursově rozdíly.*
- *Smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů.*

- *Daně spojené s pořízením dlouhodobého majetku, které zákon o daních z příjmů neuznává za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů (daň dědická a daň darovací), a dále daň z převodu nemovitostí.*
- *Nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba.*
- *Náklady na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení.*
- *Náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami.*
- *Náklady na biologickou rekultivaci.*
- *Náklady spojené s přípravou a zabezpečením výstavby vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání.*

b) Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje majetek v případech bezúplatného nabytí, s výjimkou peněžních prostředků a cenin nebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit, **a ostatní majetek** neuvedený pod písmeny a) až k) § 25 ZoÚ.

c) Vlastní náklady

Vlastními náklady při pořizování dlouhodobého majetku vlastní činností jsou veškeré přímé náklady, nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením majetku (výrobní režie), popř. nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku přesahuje jedno účetní období.

Je-li dlouhodobý nehmotný majetek vytvářen vlastní činností variantně, je nutné náklady na všechna variantní řešení zahrnout do jeho ocenění. To bývá často při pořízení softwarového programu na zakázku, nebo v případě variantních projektů.

4.1.8 Účtování o dlouhodobém majetku

O dlouhodobém majetku se účtuje v **účetné třídě 0**, kde účetní jednotka zachycuje dlouhodobý majetek, k němuž má právo vlastnické nebo právo hospodaření s majetkem státu, a dále zejména:

- Koupený movitý dlouhodobý majetek, jehož vlastnictví kupující nabývá zaplacením a do nabytí vlastnictví (zaplacení) kupující majetek užívá (tzv. výhrada vlastnictví).
- Majetek najatý za podmínek podle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění platném do konce roku 2000 .
- Technické zhodnocení u nájemce, které odpisuje za podmínek stanovených v § 28 zákona o daních z příjmů (tj. má písemný souhlas vlastníka s odpisováním a prohlášení vlastníka, že nezvýšil o technické zhodnocení vstupní cenu majetku).
- Technickou rekultivaci, která není součástí pořizovací ceny dlouhodobého majetku a účetní jednotka (nájemce) ji provádí na pozemcích ve vlastnictví jiné osoby.
- Nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání od jiné osoby.
- Vypůjčený dlouhodobý hmotný majetek, k jehož vlastnictví zajištěním závazku převodem práva přešlo na půjčitele, avšak tento majetek na základě smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazku odpisuje vypůjčitel. Ocenění majetku převodem práva a výpůjčkou se nemění.
- Dlouhodobý majetek u nájemce najatý podle § 488b a násl. obchodního zákoníku, pokud se tak pronajímatel s nájemcem ve smlouvě dohodli (tj. nájem podniku nebo jeho části).

V příloze číslo 4 vyhlášky – **Směrná účtová osnova** je dlouhodobý majetek v rámci účetné třídy 0 členěn takto:

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek
- 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

4.1.8.1 Hlediska pro vytváření analytických účtů

- *Podle jednotlivých složek dlouhodobého majetku* (např. automobily, stroje, budovy). V případě souboru movitých věcí a majetkové složky, v jejímž ocenění je příslušenství, se rovněž na inventárních kartách uvádějí jednotlivé části souboru a jednotlivé kusy příslušenství věcně v hodnotovém vyjádření. Pokud se k souboru přiřadí další věc a k majetkové složce se přiřadí nebo se naopak vyřadí příslušenství, uvádí se datum přiřazení nebo vyřazení této věci nebo příslušenství.
- *Podle účelu stanoveného právními předpisy nebo vyplývajících z požadavků vlastního řízení.*
- *Odděleně za majetek najatý jako soubor u nájemce podle § 28 odst. 2 ZDP (do konce roku 2000) nebo jako podnik či jeho část podle § 488 a násl. obchodního zákoníku (od roku 2001), za technické zhodnocení, které odpisuje nájemce, a za vypůjčený majetek podle smlouvy o výpůjčce.*

Analytické účty podle jednotlivých složek dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku slouží k jeho identifikaci, obsahují zejména název nebo popis majetku, popř. číselné označení, datum a způsob jeho pořízení a uvedení do užívání, datum zaúčtování na účet účtové skupiny 01, 02, 03, ocenění, údaje o zvoleném postupu účetního a daňového odpisování, roční sazby účetních a daňových odpisů, částky účetních a daňových odpisů za zdaňovací období, datum a způsob vyřazení.

Analytické účty finančního dlouhodobého majetku se vedou podle jeho jednotlivých složek; u záloh a půjček podle jednotlivých dlužníků. Obsahují údaje

potřebné k identifikaci finančního dlouhodobého majetku, popř. údaje stanovené zvláštními předpisy

4.1.8.2 Okamžik uskutečnění účetního případu

Okamžikem uskutečnění účetního případu ve třídě 0 je nejčastěji den, ve kterém dojde k uvedení do užívání, ke splnění dodávky, vkladu majetku, poskytnutí zálohy, zjištění manka, škody či přebytku, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky.

Při převodu vlastnictví k nemovitostem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí, se o převodu nemovitosti u obou zúčastněných stran účtuje dnem doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu. Podmíněnost nabytí právních účinků vkladu do katastru nemovitostí se uvede na analytických účtech, v inventurních soupisech a v příloze k účetní závěrce.

4.1.9 Způsoby pořízení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek lze nejčastěji pořídit těmito způsoby:

- koupí,
- vytvořením vlastní činností,
- nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti,
- bezúplatným nabytím (darováním),
- vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby,
- převodem podle právních předpisů,
- přearazením z osobního užívání do podnikání.

Dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedením do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije v případě nabytých věcí, které před nabytím byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání a nevyžadují montáž u nabyvatele.

4.1.10 Odpisování dlouhodobého majetku

Celkové výdaje na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a výdaje spojené se zvýšením jeho kapacity, efektivnosti, prodloužení doby použitelnosti se nezahrnují do nákladů jednorázově, ale přenášejí se postupně, systematicky v průběhu užívání ve formě odpisů. Postupné (měsíční, roční) snižování hodnoty dlouhodobého majetku se nazývá **odpisování**.

Odpisy vyjadřují snížení hodnoty dlouhodobého majetku v důsledku:

- *opotřebení* (u dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků a přírodních zdrojů),
- *amortizace* (u dlouhodobého nehmotného majetku),
- *těžby* (v případě vyčerpání přírodních zdrojů).

Je nutné rozlišovat:

- **Účetní odpisy** a metody účetních odpisů, které jsou v pravomoci účetní jednotky.
- **Daňové odpisy**, jejichž způsob odpisování je stanoven zákonem o daních z příjmů.

4.1.10.1 Účetní odpisy

Účetní odpis je rozpuštění výdajů na pořízení dlouhodobého majetku (jeho historické ceny) do nákladů účetního období tak, aby byla zachována zásada věcné a časové souvislosti s dosaženými výnosy téhož období. Odpisy vychází z ocenění stanoveného v § 25 ZoÚ a jejich průběh je vyjádřen nejčastěji ve vazbě na čas, na výkony nebo jiným způsobem.

Odpisy za celou dobu užívání majetku jsou zachyceny narůstajícím způsobem jako oprávky. Odpisy musí být vypočteny a zaúčtovány do nákladů minimálně při účetní závěrce, obvykle jsou vypočteny na jednotlivé měsíce a stejně tak i účtovány. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

4.1.10.2 Účetní odpisový plán

Účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, o něm účtují a odpisují jej v souladu s účetními metodami. Účetní jednotka je povinna sestavit **odpisový plán**, na jehož podkladě provádí odpisování majetku v průběhu jeho používání (§ 28 odst. 6 ZoÚ). **Věcnou část** odpisového plánu tvoří soupis odpisovaného majetku pro dané účetní období včetně jeho plánovaných přírůstků a úbytků, a je proto využitelný i pro stanovení daňových odpisů, pro sestavení plánu oprav a při vytváření rozpočtu tvorby rezerv na opravy hmotného majetku; navazuje na příslušné syntetické účty a analytické účty, současně tento plán podléhá ověření při inventarizaci. **Metodickou část** odpisového plánu tvoří metody, sazby a doba odpisování.

Při tvorbě odpisového plánu musí účetní jednotka dodržovat tyto zásady:

- Odpisovat lze maximálně do výše vstupní ceny majetku uvedené v účetnictví.
- Dlouhodobý hmotný majetek se odpisuje s ohledem na opotřebení odpovídající běžným podmínkám jeho používání.
- Doba účetního odpisování by se neměla výrazně odchylovat od předpokládané doby upotřebitelnosti tohoto majetku.
- Postup a metody odpisování nesmí být měněny v průběhu účetního období; pokud bude fyzické nebo morální opotřebení postupovat výrazně rychleji (pomaleji) než byl předpoklad, je možné zkrátit (prodloužit) dobu odpisování pro následující účetní období (jedná se o změnu účetní metody, a proto je nutný komentář v příloze k účetní závěrce).
- Neodpisují se pozemky, umělecká díla a sbírky, protože se jedná o majetek, který se používáním nespotřebovává.
- Pro drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek platí, že dobu a způsob odpisování si stanoví účetní jednotka; protože však účetní jednotka zařadila majetek mezi dlouhodobý, musí stanovit odpisy minimálně na 2 účetní období. Současně jsou tyto odpisy užity i jako daňové odpisy podle § 24 odst. 2 písm. V) ZDP.

- Vymezit okamžik uvedení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku do užívání, tzn. zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy, např. stavebními, ekologickými, požárními, bezpečnostními a hygienickými.

4.1.10.3 Metody účetních odpisů

Při výpočtu účetních odpisů se vychází z odpisové základny a předpokládané doby životnosti majetku. Někdy se bere v úvahu tzv. „zbytková cena“, kterou se rozumí cena odhadnutá na počátku, kterou by účetní jednotka získala prodejem dlouhodobého majetku po skončení životnosti a odečtení nákladů spojených s vyřazením.

Způsob, délka a výše účetních odpisů jsou plně v kompetenci účetní jednotky.

Některé metody stanovení účetních odpisů:

- **Účetní odpisy = daňovým odpisům** – tento způsob volí převážně menší účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Jde o nejjednodušší a nejlehčí způsob, který však v sobě skrývá určitá rizika. Takto zvolený odpis nevyjadřuje a neodpovídá podmínkám a stavu opotřebení jednotlivých složek dlouhodobého majetku.
- **Stanovení doby životnosti dle zákona o DZP s koeficienty pro měsíční odpisy** – tímto propočtem se dostáváme k jiným hodnotám vypočtených účetních odpisů a daňových odpisů v prvním a posledním roce odpisování. Je však otázkou, zda stanovená doba životnosti v zákoně o DZP vyjadřuje skutečnou dobu životnosti v dané účetní jednotce. Pro zpřesnění této varianty je vhodné stanovit možnost individuálních změn doby odpisu konkrétních položek.
- **Individuální stanovení životnosti dle předpokládané využitelnosti** – jde o nejsprávnější metodu, podle které by se mělo postupovat. V případě změny ve využitelnosti (např. vícesměnný provoz) lze změnit dle upřesněných podmínek. V tomto případě je dodržena zásada, kdy účetní jednotky mohou uspořádání, označování, obsahové vymezení a způsoby oceňování změnit zcela nebo zčásti mezi jednotlivými účetními obdobími. Tato změna vychází z důvodů zpřesnění věrného zobrazení a zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky.

Informaci o každé takové změně s jejím řádným zdůvodněním jsou poté účetní jednotky povinny uvést v příloze v účetní závěrce.

- **Stanovení doby odpisů pro skupiny dlouhodobého majetku** – např. pro budovy 50 let, dopravní prostředky 5 let, stroje a zařízení 9 let, inventář 3 roky atd. Odpisy se mohou počítat měsíčně, jednou dvanáctinou roční odpisové sazby.
- **Stanovený odpis účetní jednotkou** – obdoba předešlé varianty s tím rozdílem, že dochází ke zrychlenému či jinak stanovenému odpisu účetní jednotkou.
- **Zrychlené odpisy dle ZDP s výjimkou roku zařazení a vyřazení** – v prvním a posledním roce se účtuje o odpisu ve výši jedné dvanáctiny daňového odpisu x počet měsíců, po které byl dlouhodobý majetek používán.
- **Stanovení jiného postupu účetních odpisů** – účetní jednotka má nezadatelné právo si zvolit svůj vlastní odpisový plán. Do této skupiny lze zařadit např.:
 - a) *Časové odpisy*
 - Lineární
 - Degresivní - zrychlené (metoda sumace čísel, metoda zmenšujícího se základu, metoda s přechodem na lineární odpisování)
 - Progresivní odpisy
 - b) *Výkonové odpisy*
 - Podle počtu výkonových hodin,
 - Podle množství produkce
 - c) *Kombinace času a výkonu*
 - d) *Atd.*

4.1.10.4 Daňové odpisy

Problematika daňových odpisů je přesně vymezena v zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. ZDP užívá pro dlouhodobý hmotný majetek pojem **hmotný majetek** (§ 26 – 32 ZDP) a pro dlouhodobý nehmotný majetek pojem **nehmotný majetek** (§ 32a ZDP).

Odpisováním se pro účely ZDP rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů

(nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Obdobně to platí pro technické zhodnocení (§ 33 ZDP).

Základní zásady daňového odpisování majetku:

- V 1. roce odpisování zatřídí poplatník hmotný majetek do odpisových skupin (podle přílohy k ZDP).
- Majetek se odpisuje nejvýše do vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny.
- Zvolený způsob odpisování (lineární nebo zrychlený) nelze měnit po celou dobu odpisování (i pro odpisování technického zhodnocení na zcela odepsaném majetku musíme použít stejný způsob odpisování, jako byl u majetku v době, kdy se odpisoval).
- Odpisování podle ZDP není poplatník povinen uplatnit (na rozdíl od účetních odpisů, které se uplatňují v každém roce, protože majetek, i když není fyzicky používán, morálně zastarává).
- Odpisování lze i přerušit, ale při dalším odpisování je nutné pokračovat, jako by odpisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušení neuplatnil poplatník výdaje paušální sazbou, ve které jsou zahrnuty i odpisy.
- Odpis ve výši ročního odpisu (odpis za zdaňovací období) lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka na konci příslušného zdaňovacího období.
- Některý hmotný majetek je vyloučen z odpisování a u některého lze uplatnit jen odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu.

4.1.10.5 Metody daňového odpisování hmotného majetku

V případě daňového odpisování se hmotný majetek v prvním roce odpisování zatřídí do odpisových skupin uvedených v příloze č. 1 ZDP. Minimální doby odpisování pro jednotlivé odpisové skupiny dle § 30 ZDP uvádí následující tabulka.

Tabulka 2: Minimální doby odpisování pro jednotlivé odpisové skupiny

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu, v platném znění pro rok 2009

Po správném zařazení majetku do odpisových skupin a stanovení příslušné doby odpisování, nabízí ZDP v případě hmotného majetku 2 metody daňových odpisů:

- a) Rovnoměrné odpisy hmotného majetku (§ 31 ZDP)** – při této metodě odpisování majetku se stanoví odpisy hmotného majetku za dané zdaňovací období ve výši jedné setiny součinu jeho vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby. 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. Koeficienty pro jednotlivé odpisové skupiny, roky a pro zvýšenou vstupní cenu uvádí níže uvedená tabulka.

Tabulka 3: Roční odpisové sazby při rovnoměrném způsobu odpisování pro hmotný majetek při nevyužití zvýšení odpisu v prvním roce odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2,0

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu, v platném znění pro rok 2009

- b) Zrychlené odpisování hmotného majetku** – při této metodě se odpisy stanoví v prvním roce odpisování jako podíl jeho vstupní ceny a

přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného v prvním roce odpisování. V dalších zdaňovacích obdobích jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které byl již odpisován. U majetku zvýšeného o jeho technické zhodnocení se odpisy stanoví v roce zvýšení zůstatkové ceny jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny majetku a přiřazeného koeficientu zrychleného odpisování platného pro zvýšenou zůstatkovou cenu, 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.

Od 1.1.2005 byl zrušen reinvestiční odpočet podle § 34 ZDP, ale poplatník, který je prvním vlastníkem, může uplatnit v prvním roce odpisování odpis zvýšený:

- o 20 % vstupní ceny (poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou),
- o 15 % vstupní ceny (poplatník, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod),
- o 10 % vstupní ceny (ostatní poplatníci, kteří jsou prvními vlastníky hmotného majetku zařazeného v odpisových skupinách 1 až 3, kromě letadel, motocyklů, osobních automobilů, přístrojů pro domácnost apod.)

4.1.10.6 Metody daňového odpisování nehmotného majetku:

Do 31.12.2000 byl nehmotný majetek vymezen v § 26 ZDP a pro odpisování byl zařazen do odpisových skupin stejně jako hmotný majetek. Od 1.1.2001 do 31.12.2003 nebyl nehmotný majetek v ZDP vymezen, tzn. že se na něj nevztahovala ustanovení ZDP o daňových odpisech. Od 1.1.2004 bylo do ZDP nově doplněno ustanovení § 32a pro odpisy nehmotného majetku.

U nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek **odpisuje rovnoměrně bez přerušení**, a to

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

Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování; přitom poplatník, který má právo užívání nehmotného majetku sjednané smlouvou na dobu určitou, má možnost stanovit odpisy s přesností na dny.

4.1.11 Vyřazování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se vyřazuje zejména v důsledku:

- *prodeje,*
- *likvidace,*
- *bezúplatným převodem (darováním),*
- *vkladem dlouhodobého majetku do jiné obchodní společnosti či družstva,*
- *převodem na základě právních předpisů,*
- *v důsledku škody nebo manka,*
- *přeřazením z podnikání do osobního užívání.*

Při vyřazování dlouhodobého majetku je nutné zjistit fakt, zda je daný majetek účetně a daňově odepsán. Nenulovou zůstatkovou cenu hmotného a nehmotného majetku **nelze** uplatnit do nákladů v případě majetku vyřazeného **v důsledku darování nebo bezúplatného převodu**, ke kterému není poplatník povinen podle některého ze zákonů. Zůstatkovou cenu nelze zahrnout do daňově uznatelných nákladů, účetně však patří v podvojném účetnictví na účet 543-Dary.

Nenulovou zůstatkovou cenu hmotného a nehmotného majetku lze uplatnit do daňových nákladů jen **částečně** v případě vyřazení majetku v **důsledku škody**, a to **jiné škody** než vzniklé v důsledku živelních pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem. Při vyřazení majetku se zůstatkovou cenou z titulu škody způsobené **živelní pohromou nebo neznámým pachatelem** se zůstatková cena promítá **plně do daňově uznatelných nákladů**. Při vyřazení majetku se zůstatkovou cenou v **důsledku jiné škody** pak lze do daňově uznatelných nákladů **zahrnout pouze část** zůstatkové ceny **odpovídající výši náhrady škody**, kterou poplatník získá od toho,

kdo škodu způsobil, případně od pojišťovny. Je-li náhrada škody vyšší než zůstatková cena, lze do nákladů promítnout maximálně zůstatkovou cenu. V případě, že není žádná náhrada škody, nelze do daňových nákladů promítnout zůstatkovou cenu ani částečně.

Nenulovou zůstatkovou cenu za předpokladu, že se nejedná o darování, dobrovolný bezúplatný převod či škodu, lze zahrnout plně do daňově uznatelných nákladů u:

- a) pěstitelských celků, trvalých porostů a zvířat při jejich vyřazení,
- b) prodaného nebo zlikvidovaného hmotného majetku a nehmotného majetku, který lze odpisovat,
- c) hmotného majetku předaného povinně bezúplatně podle zvláštních předpisů. Tato zůstatková cena se ale musí snížit o přijaté dotace na pořízení takového majetku.

4.1.11.1 Vyřazení neodpisovaného majetku

Vedle odpisovaného majetku existuje celá řada případů majetku, který nelze odpisovat proto, že není hmotným majetkem definovaným zákonem, nebo proto, že zákon jej neumožňuje odpisovat.

I tento majetek je možno promítnout do daňově uznatelných nákladů, avšak to lze pouze v okamžiku prodeje tohoto majetku. V jiných případech likvidace neodpisovaného majetku nelze uplatnit do daňových nákladů vůbec nic.

4.1.11.2 Proúčtování zůstatkových cen v účetnictví

- **551** – *při vyřazení v důsledku opotřebení – likvidace*

V případě rozdílných odpisů vzniká rozdíl mezi zůstatkovou daňovou a zůstatkovou účetní hodnotou, který je daňovou připočitatelnou či odpočitatelnou položkou.

- **541** – *při prodeji*

Ztráta z prodeje hmotného a nehmotného investičního majetku je daňově uznaným nákladem. I u prodeje však z důvodu rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy může vzniknout připočitatelná nebo odpočitatelná položka.

- **582** – *při manku či škodě*

Manko a škoda jsou obecně připočitatelnými položkami, i když existuje celá řada výjimek, kdy škoda může být daňově uznatelná. Obecně lze manka a škody uznat pouze do výše náhrad.

- **543** – *v případě daru*

Dary jsou účtovány na účet 543 a jsou obecně připočitatelnou položkou. Ve vyjmenovaných případech a za splnění stanovených podmínek lze od základu daně odečíst hodnotu daru. Je třeba zdůraznit, že se odečítá zůstatková daňová cena, čili v případě rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy jiná hodnota než částka zúčtovaná na účet 543.

- **367** – *při vkladu*
- **411** – *při delimitaci či restituci státního podniku*
- **491** – *při přearazení z podnikání do osobního užívání u fyzické osoby*

4.2 Profil společnosti EGEM s.r.o.

4.2.1 Historie firmy

EGEM s.r.o. je inženýrsko dodavatelskou společností se zaměřením na projektování, výstavbu, rekonstrukce, opravy, servis a údržbu rozvodných energetických zařízení včetně přenosových cest a elektročásti zdrojů elektrické energie.

Společnost nabízí zákazníkovi komplexní služby od návrhu řešení jeho požadavků, přes jejich realizaci, až po služby související s provozováním, servisem a údržbou.

Společnost byla založena v roce 1995 pod názvem **EGE–montáže, spol. s r.o.** mateřskou společností *EGE, spol. s r.o.* a pracovníky s dlouholetými odbornými a praktickými zkušenostmi v oblasti montážních prací a inženýrsko dodavatelské činnosti v sektoru energetiky, především v oblasti přenosu a distribuce elektrické energie v tuzemsku i zahraničí. Počátkem roku 2008 byl realizován prodej společnosti novému vlastníkovi a z tohoto důvodu byla společnost k datu 1.1.2009 přejmenována na EGEM s.r.o.. Cílem realizované transakce bylo přispět k posílení postavení naší společnosti na

trhu české a slovenské energetiky a mnohem výrazněji se prosadit i na dalších zahraničních trzích.

V roce 2009 dochází ke spojení společnosti **EGEM s.r.o.** s další významnou společností v oblasti služeb pro energetiku EGE-ENERGOVOD, s.r.o. jejímž hlavním výrobním programem je projektování, výstavba, opravy a údržba venkovních nadzemních vedení vvn a zvn (110, 220 a 400 kV).

S ohledem na perspektivy dalšího rozvoje na tuzemském i zahraničních energetických trzích věnuje společnost stále větší pozornost nejvyšší kvalitě, odbornosti, kvalifikaci, technické přípravě i vlastní realizaci konkrétních zakázek, tak aby byla schopna splnit v co největší dostupné míře všechny oprávněné požadavky i těch nejnáročnějších zákazníků.

Důkazem tohoto úspěšného úsilí je i udělení certifikace společnosti LLOYDS REGISTER pro systém managementu jakosti dle ČSN EN ISO 9001: 2001, systém environmentálního managementu dle ČSN EN ISO 14001: 2005 a systém managementu bezpečnosti a ochrany zdraví při práci OHSAS 18001: 2007. Certifikáty udělené společnosti EGEM s.r.o. jsou uvedeny v PŘÍLOZE 1.

Pro informaci uvádím v PŘÍLOZE 2 strukturu zaměstnanců v rámci jednotlivých sekcí k datu 31.12.2008 a v PŘÍLOZE 3 objem tržeb v jednotlivých letech od roku 2003 do roku 2008.

4.2.2 Základní identifikační údaje

Společnost je zapsána v obchodním rejstříku u Krajského soudu v Českých Budějovicích, oddíl C, vložka 5612. Základní identifikační údaje obsahuje následující tabulka.

Tabulka 3: Základní identifikační údaje společnosti

Identifikační údaje společnosti	
Název:	EGEM s.r.o.
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Sídlo:	Novohradská 736/36, 370 08 České Budějovice
IČ:	63886464
DIČ:	CZ 63886464

Zdroj: Interní materiály společnosti EGEM s.r.o., 2009

4.2.2.1 Obecná charakteristika činnosti

- poradenská činnost, návrh řešení
- projektové práce od studií po realizační projekty
- komplexní inženýrská činnost včetně veřejnoprávních projednání
- dodávky materiálu a technologických zařízení
- výstavba, opravy a údržba vedení vvn a zvn
- elektromontáže a stavební práce
- zkoušky a uvedení do provozu
- výchozí a periodické revize
- záruční a pozáruční servis
- diagnostika a údržba energetických zařízení

4.2.2.2 Grafické znázornění organizačního uspořádání společnosti EGEM s.r.o.

Obrázek 1: Organizační struktura společnosti EGEM s.r.o. v roce 2009



Zdroj: Interní materiály společnosti EGEM s.r.o., 2009

4.2.3 Charakteristika oblasti majetku ve společnosti EGEM s.r.o.

4.2.3.1 Majetek využívaný společností EGEM s.r.o.

Majetek, který společnost EGEM s.r.o. využívá, vyplývá z činnosti společnosti a jeho složení je poměrně různorodé. Podstatnou část dlouhodobého majetku tvoří samostatné movité věci, především dopravní prostředky, měřicí přístroje, počítačová technika, nářadí. Nelze samozřejmě také opomenout softwarové vybavení využívané nejen úsekem projekce. Společnost EGEM s.r.o. také využívá pro své podnikání nemovitý majetek, který si z části pronajímá a z části vlastní. Mezi nemovitý majetek ve vlastnictví společnosti patří administrativní budovy v Hrotovicích 188 a 189, využívané především výrobní sekcí a dále sklad v obci Slavětice, který slouží ke skladování spotřebního materiálu a je zde i umístěn operativní sklad nářadí.

Pro informaci uvádím v PŘÍLOZE 4 objem investic do dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v jednotlivých letech od roku 2004 do roku 2008. V PŘÍLOZE 5 je uveden finanční objem dlouhodobého majetku v rámci jednotlivých skupin k datu 31.12.2008.

4.2.3.2 Evidence a členění majetku

Společnost od svého založení v roce 1995 využívá účetní program Helios, jehož součástí je i samostatný modul, určený k evidenci a odpisování majetku.

Pro lepší přehlednost a zjednodušení bylo v rámci této evidence vytvořeno 13 základních skupin – typů (viz PŘÍLOHA 6). Každý typ je tvořen třemi velkými písmeny a má svoji samostatnou specifickou číselnou řadu. Přičemž první písmeno typu vyjadřuje, zda se jedná o majetek dlouhodobý, o kterém je účtováno v účtové třídě 0. V případě dlouhodobého hmotného majetku je použito písmeno H, v případě dlouhodobého nehmotného majetku je použito písmeno N. Drobný majetek účtovaný při nákupu přímo do spotřeby začíná písmenem D. Druhé a třetí písmeno typu věcně vymezuje majetek.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, stejně jako drobný hmotný a nehmotný majetek je zařazován do evidence na základě protokolu o zavedení řádně podepsaného osobou odpovědnou za svěřený majetek. Na protokolu o zavedení je zároveň při podpisu vyplněn datum převzetí, tzn. tento protokol v podstatě plní funkci protokolu o uvedení majetku do užívání a v případě dlouhodobého majetku slouží jako podklad pro účtování o tomto pohybu. Vyřazování majetku z evidence se provádí na základě řádně schváleného protokolu o vyřazení.

Každá složka majetku má svoji odpovědnou osobu, která nese hmotnou odpovědnost za tento majetek. Inventury dlouhodobého a drobného majetku prováděné vždy jednou ročně se provádějí právě dle odpovědné osoby.

4.2.3.3 Odpisování majetku

Odpisování majetku je prováděno automaticky v modulu „Majetek“ účetního systému Helios. Po vyplnění potřebných údajů v protokolu zavedení a následném

vygenerování karty majetku, je v podstatě vytvořen účetní a daňový odpisový plán majetku. Účtování odpisů probíhá v měsíčních intervalech.

- **Účetní odpisy**

V případech účetních odpisů je u dlouhodobého hmotného majetku nastavena úplná shoda daňových a účetních odpisů. Tzn. účetní odpisy zcela kopírují odpisy daňové, které se řídí dle ustanoveních ZDP.

- **Daňové odpisy**

Daňově je majetek odpisován v souladu se zákonem ZDP. U dlouhodobého hmotného majetku má společnost stanovenou metodu zrychleného odpisování, přičemž je zde využívána, v případech vymezených ZDP, možnost navýšení odpisu v prvním roce odpisování. Nehmotný majetek je odpisován v souladu s § 32a ZDP.

4.2.3.4 Analýza současného stavu směrnice „Dlouhodobý majetek“

Pro zdaňovací období 2008 je oblast dlouhodobého majetku ve společnosti ošetřena v bodě 7. – Dlouhodobý majetek, který je součástí směrnice SM 08 28 00.

Formální stránka této směrnice splňuje veškerá kritéria na ni kladená a je zpracována ve vhodném formátu, který je jednotný pro všechny vnitropodnikové směrnice společnosti.

V obsahové stránce směrnice jsou ovšem některé nedostatky, které by bylo vhodné odstranit. Jedním ze závažných nedostatků je nastavení takových postupů, které již nevyhovují současným podmínkám ve společnosti EGEM s.r.o. a nesplňují tak jednu z hlavních účetních zásad - zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Jedná se o **nastavení účetních odpisů u dlouhodobého movitého majetku**. Aktuální nastavení v žádném případě nekoresponduje s reálným opotřebením majetku a nezobrazuje tak skutečný stav. Dalším nedostatkem je neexistence pravidel pro odpisování majetku, který nesplňuje hodnotové kritérium pro dlouhodobý majetek (Kč 40 000,- pro DHM a Kč 60 000,- pro DNM). Jedná se o významný majetek dlouhodobé povahy, který by bylo vhodné vést na analytickém účtu účtové třídy 0. Dosud je tento majetek při nákupu účtován přímo do spotřeby na analytických účtu 501 (spotřeba materiálu) a dále veden pouze v operativní evidenci.

Dále pro lepší přehlednost a kontrolu navrhuji **upravit účtování na analytických účtech účtové skupiny 022**. V současné době má tento účet 3 analytické účty – 022100, 022200 a 022300. Analytický účet 022300 a jemu odpovídající účet opravek 082300 je určen pro dopravní prostředky a v evidenci majetku tomuto účtu odpovídá skupina majetku HDP. Analytiky 022100 a 022200 a jim odpovídající účty opravek 082100 a 082200 nemají žádnou vypovídací schopnost. Účet 022100 je určen pro pracovní stroje. Účet 022200 je určen pro zvláštní přístroje a technická zařízení. Nikde ve směrnici není ale vymezeno, co je pracovní stroj a co je zvláštní přístroj. V průběhu let docházelo k tomu, že stejný druh majetku byl účtován na obě dvě analytiky. Je tedy potřeba vytvořit analytiky tohoto účtu, které by odpovídaly jednotlivým skupinám majetku v evidenci majetku.

Dalším bodem, který je nutné jednoznačně vymezit ve směrnici je **problematika nákladů charakteru technického zhodnocení a jeho účtování**. Ve směrnici není vymezen jednotný postup. Dosud byly tyto náklady v případě nemovitého majetku „nešikovně“ účtovány na příslušných analytikách účtu 511 (opravy a udržování), případně účtu 501 (spotřeba materiálu) a zároveň jejich výše za jednotlivá zdaňovací období sledována na kartách majetku v evidenci majetku. V případě překročení hodnotové hranice ve smyslu §33 ZDP byly opravným dokladem přeúčtovány na příslušnou analytiku účtu 042100 (pořízení dlouhodobého hmotného majetku-technické zhodnocení). Postup je dle mého názoru správný. Je však nutné tyto výdaje účtovat na zvláštní analytiku účtu 548 (ostatní provozní náklady), který je podle mne pro tento typ nákladů vhodnější. Tím bude zamezeno zkreslování účtů 511 případně 501, které jsou určeny pro náklady jiného charakteru. V případě dlouhodobého nehmotného majetku jsou tyto výdaje účtovány na účtu 518400 (softwarové vybavení).

Dalším bodem, který je potřeba upravit směrnici, je postup **účtování nákladů charakteru technického zhodnocení**, které nepřekročí hodnotovou hranici ve smyslu § 33 ZDP, po uvedení věci do užívání v **prvním roce odpisování**. Dle mého názoru není nutné navyšovat cenu dlouhodobého majetku o hodnotu těchto výdajů. Pokud nepřekročí do konce zdaňovacího období hodnotu Kč 40 000,-, záleží čistě na uvážení účetní jednotky, zda tyto výdaje zahrne do ceny majetku nebo ne. Názory z řad odborníků, zda tyto výdaje zahrnovat či nezahrnovat do vstupní ceny majetku, se liší.

Doporučení firemního auditora je zahrnovat tyto výdaje v prvním roce odpisování vždy do vstupní ceny majetku bez ohledu na to, zda tyto výdaje překročily zákonem vymezenou hranici. Proto by bylo vhodné tento postup také uvést ve směrnici z důvodu zajištění jednotného postupu.

4.3 Návrh nového znění směrnice „Dlouhodobý majetek“

4.3.1 Účel

Účelem této směrnice je zajištění správného účtování, zajištění evidence a správného uplatnění odpisů dlouhodobého majetku podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., Českých účetních standardů pro podnikatele a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

4.3.2 Rozsah platnosti a odpovědnosti

Ustanovení této směrnice platí v rozsahu celé účetní jednotky pro všechny pracovníky odpovědné za evidenci a účtování dokladů týkajících se pořízení, odpisů a vyřazení majetku.

Odpovědnosti za:

Proškolení a kontrolu všech pracovníků na úrovni dílčích organizačních celků, kterých se tato problematika týká.....*ekonomický ředitel.*

Věcná správnost této směrnice a její aktualizace v souvislosti se změnami obecně platných předpisů.....*hlavní účetní.*

Správná evidence, zařazení a zatřídění do odpisových skupin, vyřazení z evidence a odpisy majetku.....*ekonomicko-správní referent.*

4.3.3 Definice dlouhodobého majetku

Dlouhodobým majetkem pro účely této směrnice je:

- Dlouhodobý nehmotný majetek
- Dlouhodobý hmotný majetek
- Dlouhodobý finanční majetek

4.3.3.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Tento majetek účtovaný ve třídě 0 obsahuje majetkové položky s dobou použitelnosti delší než 1 rok a v ocenění stanoveném účetní jednotkou, povinně od částky 60 000 Kč. Pro účely této směrnice bude pro tento majetek použito označení dlouhodobý nehmotný majetek (**NHM**).

O nehmotném majetku s dobou použitelnosti delší než 1 rok, jehož ocenění bude nižší než 60 000 Kč a vyšší nebo rovno 2 000,-, bude rozhodnuto ekonomickým ředitelem, zda bude účtován přímo do spotřeby nebo zda o něm bude účtováno v účtové třídě 0. V případě, že bude rozhodnuto o tomto majetku účtovat v účtové třídě 0, bude tento majetek evidován na samostatných analytických účtech příslušných syntetických účtů této třídy 0. Pro účely této směrnice bude pro tento majetek použito označení drobný dlouhodobý nehmotný majetek (**DNHM**).

Dlouhodobý nehmotným majetkem se rozumí:

- **zřizovací výdaje**
- **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje**
- **Software**
- **ocenitelná práva**
- **goodwill**
- **jiný dlouhodobý nehmotný majetek** (obsahuje dlouhodobý nehmotný majetek nevykazovaný v ostatních položkách dlouhodobého nehmotného majetku, zejména **povolenky na emise a preferenční limit**)

Za dlouhodobý nehmotný majetek se dále považuje **technické zhodnocení** od částky stanovené zákonem o daních z příjmů (Kč 40.000,-), k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku a drobného nehmotného majetku, kterým se rozumí složky majetku vyjmenované v odstavci 1§ 6 vyhlášky 500/2002 (v podstatě výše vyjmenované druhy dlouhodobého nehmotného majetku), pokud mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a účetní jednotka je nevykazuje jako dlouhodobý nehmotný majetek, ale v nákladech.

4.3.3.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Pro účely této směrnice bude pro tento majetek použito označení dlouhodobý hmotný majetek (**HM**).

Druhy dlouhodobého hmotného majetku:

- **Pozemky** - pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím
- **Stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, byty a nebytové prostory** – bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti
- **Samostatné movité věci a soubory movitých věcí** - předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění a samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění 40 000,-, stanovené v zákoně o dani z příjmu (§ 26 odstavec 2 písmeno a), dále do této kategorie patří technické zhodnocení k jehož účtování a odpisování je oprávněna firma EGEM s.r.o. aniž by byla vlastníkem majetku, na kterém toto technické zhodnocení bylo provedeno a to od částky stanovené zákonem o daních z příjmů (40.000,- Kč a dále technické zhodnocení drobného hmotného majetku od částky technického zhodnocení stanovené zákonem o daních z příjmů (40.000,- Kč a více).
- **Pěstelské celky trvalých porostů**
- **Dospělá zvířata a jejich skupiny**
- **Jiný majetek** - obsahuje bez ohledu na výši ocenění **ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části** koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku

po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínky stanovené v § 56 odst. 2 písm. d) a odst. 3 vyhlášky 500/2002, **umělecká díla**, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, popřípadě jejich soubory.

O hmotném majetku s dobou použitelnosti delší než 1 rok, jehož ocenění bude nižší než 40 000 Kč a vyšší nebo rovno 2 000,-, bude rozhodnuto ekonomickým ředitelem, zda bude účtován přímo do spotřeby nebo zda o něm bude účtováno v účtové třídě 0. V případě, že bude rozhodnuto o tomto majetku účtovat v účtové třídě 0, bude tento majetek evidován na samostatných analytických účtech příslušných syntetických účtů této třídy 0. Pro účely této směrnice bude pro tento majetek použito označení drobný dlouhodobý hmotný majetek (**DHM**).

4.3.4 Oceňování dlouhodobého majetku

Způsoby oceňování veškerého majetku je uskutečňováno v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, v § 24 až 27.

Majetek společnosti se oceňuje:

- **K okamžiku uskutečnění účetního případu** způsoby podle § 25 ZoÚ, což je pro dlouhodobý majetek pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena a vlastní náklady,
- **Ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku**, k němuž se účetní závěrka sestavuje, způsoby podle § 19 ZoÚ, což je reálná hodnota. Tento způsob ocenění se ale vztahuje jen na vybraný dlouhodobý majetek, který je uveden v § 27 ZoÚ.

Charakteristika jednotlivých cen:

a) Pořizovací cena

Pořizovací cena je cena, za kterou byl majetek pořízen, a náklady s jeho pořízením související.

Pořizovací cenou se oceňuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, s výjimkou majetku vytvořeného vlastní činností. Součástí pořizovací ceny dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (případně drobného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku) jsou i náklady s pořízením související.

b) Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje majetek v případech bezúplatného nabytí, s výjimkou peněžních prostředků a cenin nebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit, **a ostatní majetek** neuvedený pod písmeny a) až k) § 25 ZoÚč.

c) Vlastní náklady

Vlastními náklady při pořizování dlouhodobého majetku vlastní činností jsou veškeré přímé náklady, nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením majetku (výrobní režie), popř. nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku přesahuje jedno účetní období.

Je-li dlouhodobý nehmotný majetek vytvářen vlastní činností variantně, je nutné náklady na všechna variantní řešení zahrnout do jeho ocenění. To bývá často při pořízení softwarového programu na zakázku nebo v případě variantních projektů.

V případě, že se společnost rozhodne pořídit dlouhodobý majetek vlastní činností, případně technicky zhodnotit vlastní činností stávající majetek, je pro tento účel vytvořena samostatná vnitropodniková zakázka, na kterou jsou likvidovány veškeré vzniklé přímé a nepřímé náklady.

4.3.5 Odpisování dlouhodobého majetku

4.3.5.1 Účetní odpisování

a) Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je pro stanovení odpisového plánu posuzován subjektivně. Odpisy jsou stanoveny rovnoměrně ve vztahu k délce životnosti (časové).

Dlouhodobý hmotný majetek je nejen pro účely odpisování ve společnosti EGEM s.r.o. rozčleněn do 11 samostatných skupin (typů) majetku. Jedná se o tyto skupiny: NE – nemovitosti, DP – dopravní prostředky, PC – počítače, FK – fotoaparáty a kamery, SM – spojovací prostředky, NB – nábytek, ES – elektrospotřebiče, ME – měřicí přístroje, NA – nářadí, DO – dokumentace a DM – doplňkový majetek. Pro každou skupinu je vymezen konkrétní majetek, který spadá do této skupiny. Každá skupina majetku je určena délkou životnosti v případě standardního průběhu opotřebení majetku. Přičemž každý nově pořízený dlouhodobý hmotný majetek je posuzován subjektivně s ohledem na plánované využívání majetku. Odpisový plán pro skupiny ME a NA navrhuje výrobní ředitel a s konečnou platností stanoví ekonomicko-správní ředitel. V ostatních případech navrhne a stanoví odpisový plán ekonomicko-správní ředitel.

V případě standardního průběhu odpisování si společnost EGEM s.r.o. stanovila pro dlouhodobý hmotný majetek tyto doby životnosti:

- Nemovitosti (NE) 600 měsíců (50 let),
- Počítače (PC) 48 měsíců (4 roky, v případě diskových polí, jehličkových tiskáren, notebooků doba účetního odpisování shodně s daňovou)
- Dopravní prostředky (DP) 72 měsíců (6 let),
- fotoaparáty a kamery (FK) 60 měsíců (5 let),
- spojovací prostředky (SM) – doba účetního odpisování shodně s daňovou,
- nábytek (NB) – doba účetního odpisování shodně s daňovou
- elektrospotřebiče (ES) – doba účetního odpisování shodně s daňovou
- měřicí přístroje (ME) 48 měsíců (4 roky)
- nářadí (NA) – doba účetního odpisování shodně s daňovou
- dokumentace (DO) – doba účetního odpisování shodně s daňovou

- doplňkový majetek (DM) – doba účetního odpisování shodně s daňovou

b) Drobný dlouhodobý hmotný majetek

Drobný dlouhodobý majetek je v případě standardního průběhu odpisování odpisován rovnoměrně 24 měsíců (2 roky), v případě skupiny nábytek (NB) 36 měsíců (3 roky).

Odpisový plán pro drobný dlouhodobý hmotný majetek v rámci skupiny ME a NA navrhne výrobní ředitel a s konečnou platností stanoví ekonomicko-správní ředitel. V ostatních případech navrhne a stanoví odpisový plán ekonomicko-správní ředitel.

c) Dlouhodobý nehmotný majetek

Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku se ve standardních případech rovnají odpisům daňovým. Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Při zahájení (ukončení) odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Odpisový plán pro dlouhodobý nehmotný majetek v rámci skupiny VV – výsledky výzkumu a vývoje navrhne výrobní ředitel a s konečnou platností stanoví ekonomicko-správní ředitel. V ostatních případech navrhne a stanoví odpisový plán ekonomicko-správní ředitel.

d) Drobný dlouhodobý nehmotný majetek

Drobný dlouhodobý nehmotný majetek je v případě standardního průběhu odpisování odpisován rovnoměrně 24 měsíců (2 roky). Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování.

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Odpisový plán pro drobný dlouhodobý nehmotný majetek v rámci skupiny VV – výsledky výzkumu a vývoje navrhne výrobní ředitel a s konečnou platností stanoví ekonomicko-správní ředitel. V ostatních případech navrhne a stanoví odpisový plán ekonomicko-správní ředitel.

4.3.5.2 Daňové odpisování

Metodika daňových odpisů se řídí podle ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. ZDP užívá pro dlouhodobý hmotný majetek pojem **hmotný majetek**

(§ 26 – 32 ZDP) a pro dlouhodobý **nehmotný majetek** pojem nehmotný majetek (§ 32a ZDP).

Odpisování lze zahájit po uvedení pořízované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Obdobně to platí pro technické zhodnocení (§ 33 ZDP).

Společnost EGEM s.r.o. dodržuje tyto základní zásady daňového odpisování majetku:

- V 1. roce odpisování je zaříděn hmotný majetek do odpisových skupin (podle přílohy k ZDP),
- Majetek se odpisuje nejvýše do vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny,
- Zvolený způsob odpisování nelze měnit po celou dobu odpisování (i pro odpisování technického zhodnocení na zcela odepsaném majetku musíme použít stejný způsob odpisování, jako byl u majetku v době, kdy se odpisoval),
- Odpisování podle ZDP není společnost EGEM s.r.o. povinna uplatnit (na rozdíl od účetních odpisů, které se uplatňují v každém roce, protože majetek, i když není fyzicky používán, morálně zastarává),
- Odpisování lze i přerušit, ale při dalším odpisování je nutné pokračovat, jako by odpisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušování neuplatnil poplatník výdaje paušální sazbou, ve které jsou zahrnuty i odpisy,
- Odpis ve výši ročního odpisu (odpis za zdaňovací období) lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného v majetku na konci příslušného zdaňovacího období,
- Některý hmotný majetek je vyloučen z odpisování a u některého lze uplatnit jen odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu.

a) Dlouhodobý hmotný majetek

Pro odpisování dlouhodobého hmotného majetku je použita metoda **zrychleného odpisování** dle § 32 Zákona o dani z příjmu.

Dále je v prvním roce odpisování využíváno **navýšení odpisu o 10 % vstupní ceny**. To lze uplatnit u nového majetku v odpisových skupinách 1 až 3 (kromě letadel, motocyklů, osobních automobilů, přístrojů pro domácnost a rekreačních a sportovních

člunů), jejímž prvním vlastníkem je společnost EGEM s.r.o.. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

V případě technického zhodnocení je při výpočtu odpisů rovněž postupováno dle ustanovení § 32 zákona o dani z příjmu za použití koeficientů pro zrychlené odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu.

b) Drobný dlouhodobý hmotný majetek

Pro daňové účely budou daňovými odpisy tohoto majetku odpisy účetní, stanovené dle této směrnice.

c) Dlouhodobý nehmotný majetek

Při stanovení odpisů u dlouhodobého nehmotného majetku se postupuje dle § 32a zákona o dani z příjmu.

U nehmotného majetku, ke kterému má společnost EGEM s.r.o. právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušení, a to audiovizuální dílo 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců.

Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Při zahájení (ukončení) odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

V případě technického zhodnocení nehmotného majetku se pokračuje v odpisování nehmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo technické zhodnocení ukončeno, a to rovnoměrně bez přerušení po zbývajících dobu odpisování stanovenou v odstavci 4 § 32a, nejméně však: audiovizuální díla po dobu 9 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje po dobu 18 měsíců, nehmotný majetek, je-li právo užívání sjednáno na dobu určitou, do konce doby sjednané smlouvou, ostatní nehmotný majetek po dobu 36 měsíců.

d) Drobný dlouhodobý nehmotný majetek

Pro daňové účely budou daňovými odpisy tohoto majetku odpisy účetní, stanovené dle této směrnice.

4.3.6 Účtování o dlouhodobém majetku ve společnosti EGEM s.r.o.

Účtování o jednotlivých pohybech dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku zobrazují níže uvedené tabulky.

V případě účtu 042 společnost EGEM s.r.o. rozlišuje 4 analytiky. Na účtu 042100 se účtuje o pořízení dlouhodobého hmotného majetku a o nákladech s jeho pořízením souvisejících. Na účtu 042101 se účtuje o technickém zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku. Na účtu 042200 se účtuje o pořízení drobného dlouhodobého hmotného majetku a o nákladech s jeho pořízením souvisejících. Na účtu 042201 se účtuje o technickém zhodnocení drobného dlouhodobého hmotného majetku. Stejným způsobem je analyticky rozdělen účet 041.

Analytické členění na ostatních účtech účtové třídy 0 (účty 01x,02x,03x) odpovídá jednotlivým skupinám v evidenci majetku. Každé analytice na účtech 01x, 02x odpovídá analytika na účtech opravek (07x, 08x) a účtech odpisů (551).

Tabulka 1: Účtování o dlouhodobém hmotném majetku

Druh pohybu	MD	DAL
Pořízení DHM	042xxx	321 (různé)
Zařazení do užívání (DHM odepisovaný)	02xxxx	042xxx
Zařazení do užívání (DHM neodepisovaný)	031xxx	042xxx
Odpisování DHM	551xxx	081xxx (082xxx)
Vyřazení DHM	08xxxx	02xxxx
Proúčtování ZC při vyřazení - prodej	541xxx	08xxxx
Proúčtování ZC při vyřazení - opotřebení	551xxx	08xxxx
Proúčtování ZC při vyřazení - darování	543xxx	08xxxx
Proúčtování ZC při vyřazení – manko (škoda)	582xxx	08xxxx

Zdroj: autor

Tabulka 2: Účtování o dlouhodobém nehmotném majetku

Druh pohybu	MD	DAL
Pořízení DNM	041xxx	321 (různé)
Zařazení do užívání (DNM odepisovaný)	01xxxx	041xxx
Odpisování DNM	551xxx	07xxxx
Vyřazení DHM	07xxxx	01xxxx
Proúčtování ZC při vyřazení - prodej	541xxx	07xxxx
Proúčtování ZC při vyřazení – opotřebení	551xxx	07xxxx
Proúčtování ZC při vyřazení - darování	543xxx	07xxxx
Proúčtování ZC při vyřazení – manko (škoda)	582xxx	07xxxx

Zdroj: autor

4.3.6.1 Pravidla pro účtování výdajů charakteru TZ

V průběhu účetního období budou výdaje charakteru technického zhodnocení (TZ) nehmotného a hmotného majetku, u kterých se nepředpokládá, že jejich výše v úhrnu u jednotlivého majetku dosáhne hodnoty Kč 40 000,- a více ve smyslu § 33 ZDP, účtovány přímo do nákladů. V případě nehmotného majetku na účet 518xxx (ostatní služby). V případě hmotného majetku na účet 548xxx (ostatní provozní náklady). Současně budou tyto výdaje zaznamenány na příslušné inventární kartě v operativní evidenci a jejich výše sledována. V případě, že jejich výše ve zdaňovacím období u jednotlivého majetku dosáhne výše uvedené hodnoty, budou tyto výdaje přeúčtovány na příslušné účty účtové třídy 0.

5 Závěr

Tato bakalářská práce byla věnována tématu vnitropodnikových směrnic v účetnictví.

V teoretické části jsem se zabýval obecným významem vnitropodnikových účetních směrnic pro účetní jednotky, jejich formální a obsahovou charakteristikou a jejich účelem. Dále jsem se v této části práce věnoval vymezení základních legislativních předpisů, ze kterých je nutné při tvorbě vnitropodnikových směrnic vycházet, případně ze kterých přímo či nepřímo vyplývá pro účetní jednotku povinnost vytvořit pro dané případy vnitřní předpis. Na konci teoretické části je uveden přehled nejběžnějších vnitropodnikových účetních směrnic, respektive oblastí, vyžadujících zpracování vnitropodnikovým předpisem. V úplném závěru teoretické části je též zmínka o riziku absence vnitropodnikových směrnic a jejich nesprávného zpracování. Mojí snahou v teoretické části bylo především vytvořit ucelený pohled na problematiku vnitropodnikových směrnic, který mi v praktické části posloužil jako návod pro vytvoření vnitropodnikového předpisu pro zvolenou oblast za konkrétních podmínek přímo v praxi.

Hlavním cílem celé práce bylo navržení konkrétní vnitropodnikové směrnice ve společnosti EGEM s.r.o.. Tohoto cíle jsem se snažil dosáhnout v praktické části práce. Zde jsem si zvolil oblast dlouhodobého majetku a to z dvou hlavních důvodů. Prvním důvodem byl fakt, že se oblast dlouhodobého majetku přímo dotýkala mých pracovních povinností ve společnosti EGEM s.r.o. a z toho vyplývající dobrá znalost situace uvnitř společnosti. Druhým hlavním důvodem byl současný nevyhovující stav směrnice ve společnosti EGEM s.r.o. pro oblast dlouhodobého majetku, který vyžadoval aktualizaci v podobě některých změn a doplnění. V praktické části jsem se nejprve snažil pojem dlouhodobý majetek podrobněji vymežit a charakterizovat a také zdůraznit nejdůležitější zásady, které je nutné dodržovat. Mojí snahou bylo oddělit pohled účetní a daňový. Zde jsem především vycházel z aktuálních platných znění zákona o účetnictví, vyhlášky 500/2002 a zákona o dani z příjmu. V druhé polovině praktické

části jsem nejprve obecně charakterizoval společnost EGEM s.r.o. a popsal stávající stav a zásady používané společnostmi v oblasti dlouhodobého majetku.

Poté jsem se již snažil naplnit hlavní cíl této práce a to vytvořit vnitropodnikovou účetní směrnici pro oblast dlouhodobého majetku. Důkazem naplnění tohoto cíle je skutečnost, že mnou navržená směrnice v praktické části a v ní zapracované změny a doporučení oproti stávajícímu stavu byly počínaje zdaňovacím obdobím 2009 aplikovány a ze své vlastní zkušenosti mohu potvrdit, že jsou i dodržovány.

6 Summary

This bachelor thesis was dedicated to the topic of internal directives in accounting.

In the theoretical part, I have mentioned the general meaning of internal accounting directives for the accounting entity. Furthermore I have discussed its theoretical and content characteristics, as well as its purpose. In this part, I have also focused on the definition of basic legislative rules that are necessary for the formation of internal directives and from which the accounting entity is directly, or indirectly obliged to create internal regulation for certain cases. At the end of the theoretical part, there is an overview of the most common internal accounting directives, especially

those areas requiring elaboration by the internal regulation. In the conclusion of the theoretical part, I have also mentioned the risks of the internal accounting directives absence and its incorrect elaboration. In the theoretical part, my effort was mainly to create the comprehensive view of the internal accounting directives, that helped me in the practical part by serving as the instructions for creating internal regulation for the selected areas in specific terms.

The main objective of this work was the proposal of certain internal directives in the company EGEM Ltd.. I tried to achieve this objective in the practical part of the work. I chose the fixed assets scope for two main reasons. The first reason was that the area of fixed assets related to my work in EGEM Ltd., and the resulting knowledge of the situation within the company. The second main reason was the current unsatisfactory state of the Directive in EGEM Ltd. for the area of fixed assets, which required a new form, some modification and addition. In the practical part, I first tried to define and characterize the concept of fixed assets, and to also emphasize the most important principles, that needed to be observed. My intention was to separate the accounting and tax view. I primarily worked from the current text of the Accounting Act, stated in Measure Nr. 500/2002, and of the Income Tax Act. In the second half of the practical part, I described the company EGEM Ltd. in general, then the present status and principles used by the company in the field of fixed assets.

Then I tried to achieve the main objective of this work by creating the internal accounting directives on fixed assets. The proof of this objective is the directive proposed by me in the practical part, with all its changes and recommendations, compared with the existing one, have been applied since the tax period 2009. The changes applied here have been maintained and well regarded.

7 Přehled použité literatury

- Český účetní standard pro podnikatele č. 013
- Český účetní standard pro podnikatele č. 014
- KOVALÍKOVÁ, H. *Jednoduchý průvodce základními vnitropodnikovými směrnici pro podnikatele 2004*. Olomouc: ANAG, 2005. 175 s. ISBN 80-7263-280-9.
- LANDA, M. *Účetnictví podniku*. Praha: EUROLEX BOHEMIA s. r. o., 2005. 467 s. ISBN 80-86861-01-5.
- LOUŠA, F. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2008. 116 s. ISBN 978-80-247-2576-5

- PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. Olomouc: ANAG, 2006. 247 s. ISBN 80-7263-334-1
- SOTONA, M. *Vnitropodnikové směrnice 2006*. BRNO: Computer Press, a. s., 2006. 179 s. ISBN 80-251-0924-0
- Vyhláška č. 500/2002 Sb.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

8 Přílohy

PŘÍLOHA 1 - Udělené certifikáty společnosti EGEM s.r.o.

PŘÍLOHA 2 - Struktura zaměstnanců EGEM s.r.o. (stav k datu 31.12.2008)

PŘÍLOHA 3 - Objem tržeb EGEM s.r.o. v jednotlivých letech (2003-2008)

PŘÍLOHA 4 - Celkový objem investic do dlouhodobého hmotného a
nehmotného majetku v tis. Kč v jednotlivých letech (2004-2008)

PŘÍLOHA 5 - Finanční objem dlouhodobého majetku v tis. Kč v rámci jednotlivých
skupin (stav k datu 31.12.2008)

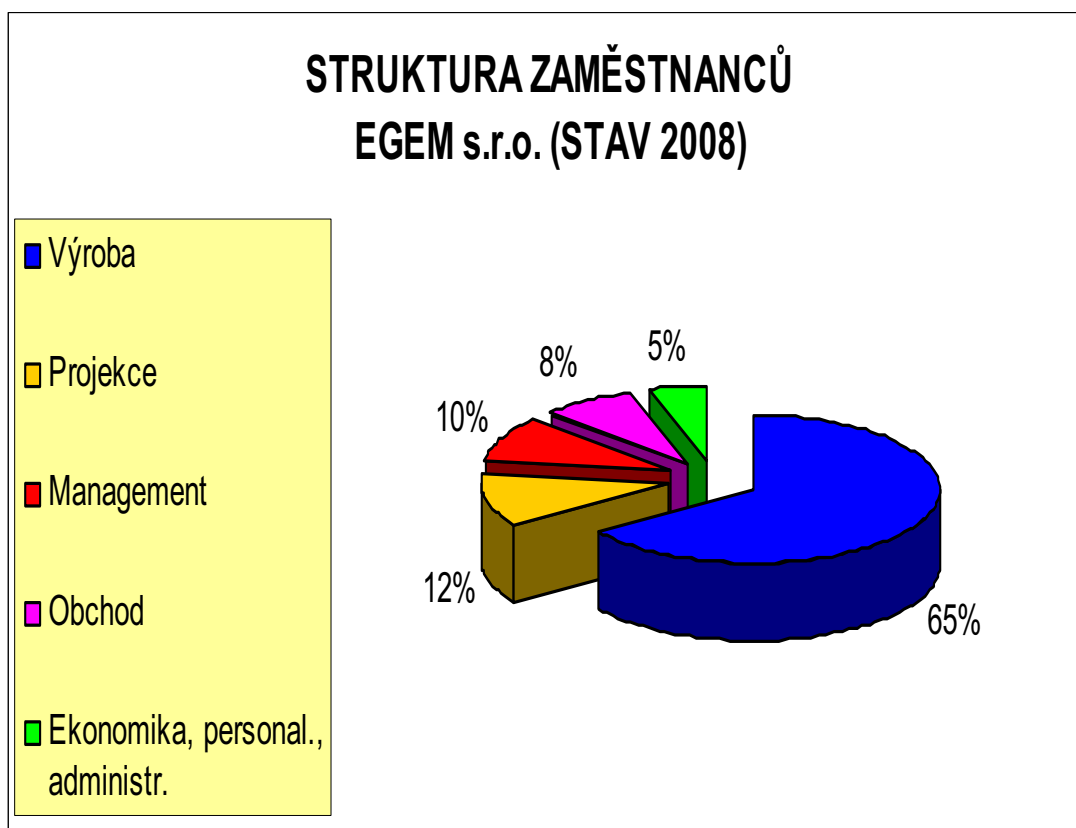
PŘÍLOHA 6 - Způsob členění, evidence, číslování a odpisování majetku EGEM s.r.o.

Příloha 1: Udělené certifikáty společnosti EGEM s.r.o.



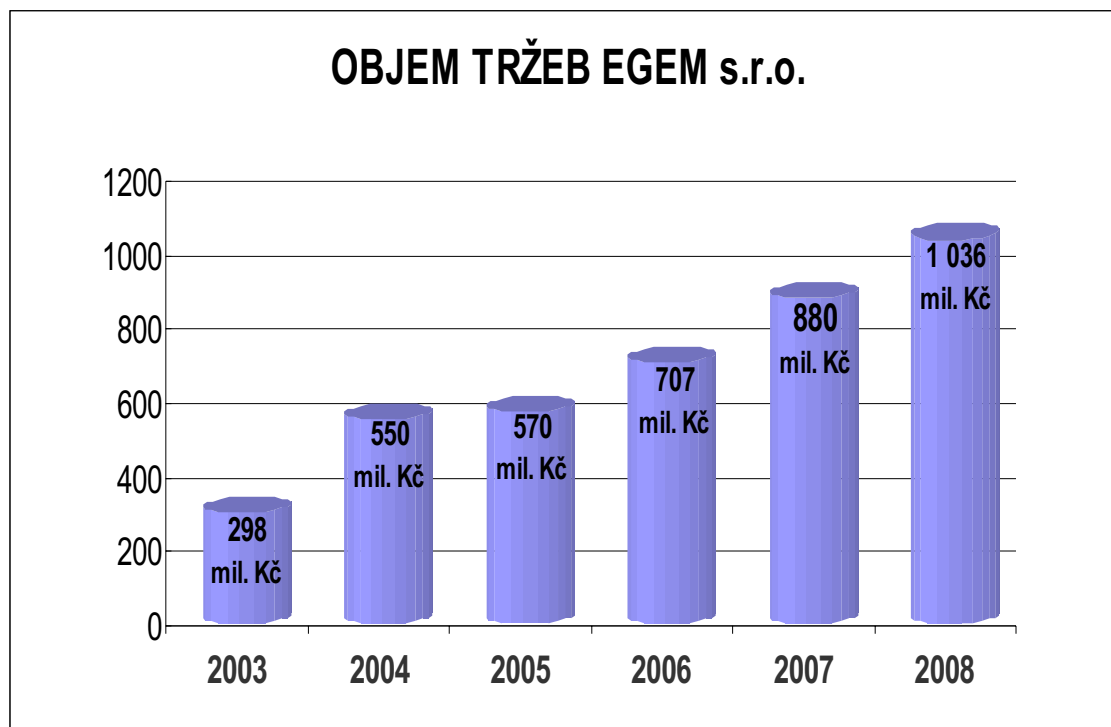
Zdroj: Interní materiály společnosti EGEM s.r.o., 2009

Příloha 2: Struktura zaměstnanců EGEM s.r.o.



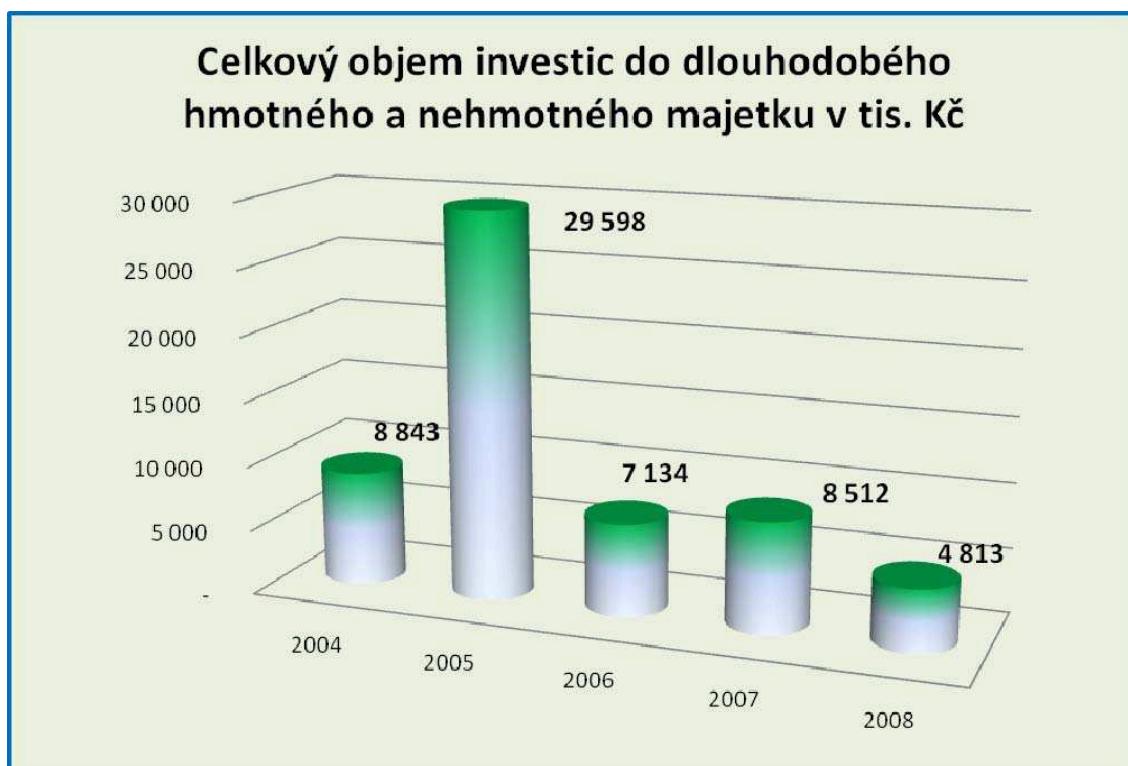
Zdroj: Interní materiály společnosti EGEM s.r.o., 2009

Příloha 3: Objem tržeb EGEM s.r.o.



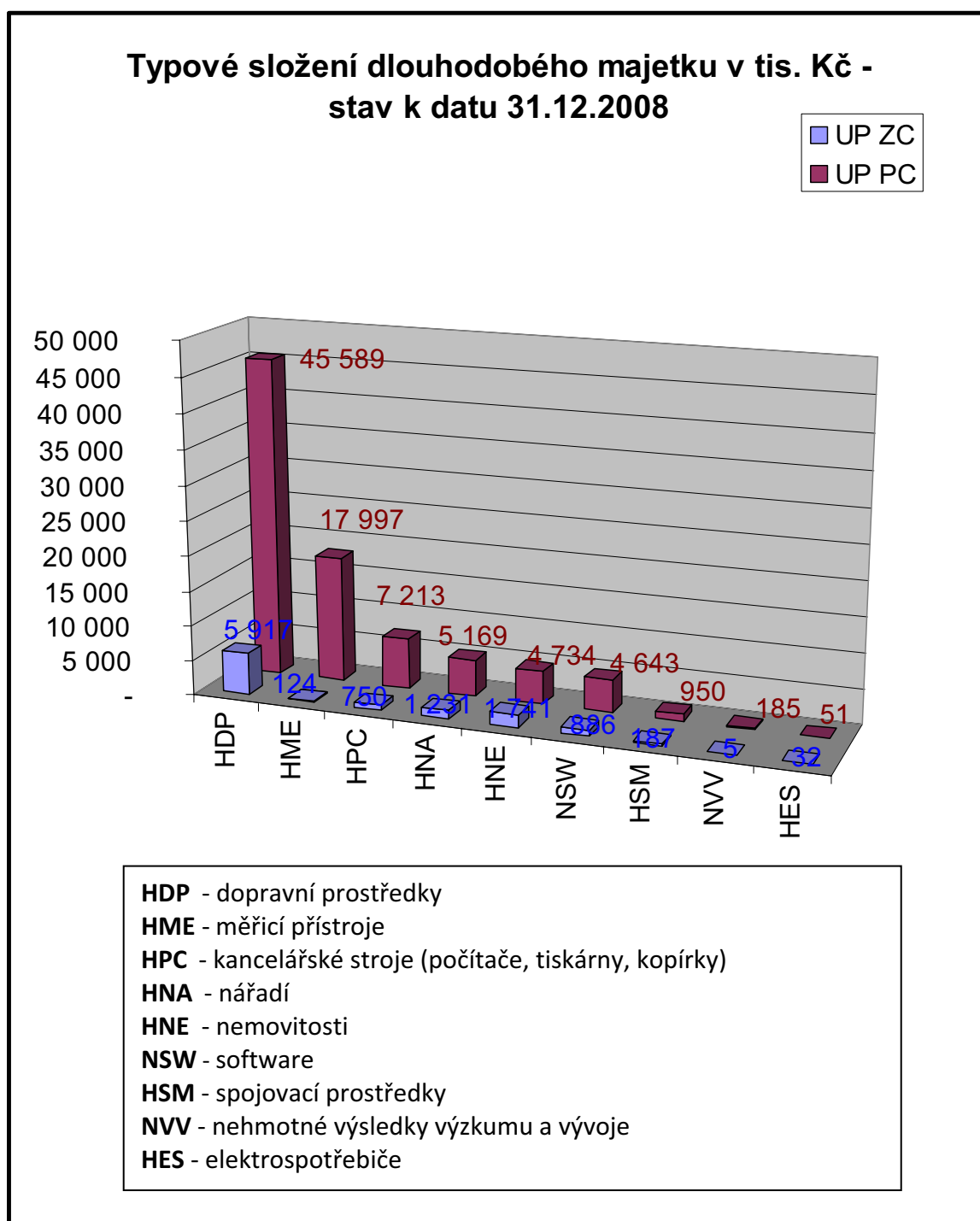
Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních informací, 2009

**Příloha 4: Celkový objem investic do dlouhodobého hmotného a
nehmotného majetku v tis. Kč**



Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních informací, 2009

Příloha 5: Finanční objem dlouhodobého majetku v tis. Kč v rámci jednotlivých skupin (stav k datu 31.12.2008)



Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních informací, 2009

Příloha 6: Způsob členění, evidence, číslování a odpisování majetku EGEM s.r.o.

Způsob členění, evidence a číslování majetku a lhůty účetních a daňových odpisů v EGEM s.r.o.

A) Skupiny členění majetku

- 1 = DHM - dlouhodobý hmotný majetek = majetek s pořizovací cenou ≥ 40.000 Kč a dobou použitelnosti delší, než 1 rok.
 2 = DNM - dlouhodobý nehmotný majetek = majetek s pořizovací cenou ≥ 60.000 Kč a dobou použitelnosti delší, než 1 rok.
 3 = DHNM - drobný hmotný a nehmotný majetek = majetek s minimální pořizovací cenou ≥ 2.000 Kč a dobou použitelnosti delší, než 1 rok nebo majetek s minimální pořizovací cenou ≥ 100 Kč a dobou použitelnosti delší, než 1 rok, vyžadující pravidelnou kalibraci nebo revizi.

B) Evidence majetku a lhůty účetních a daňových odpisů

Číslo typu	Typ	Název majetku	Základní vymezení obsahu typu majetku	DHNM	DHM a DNM	
				Doba účetních odpisů (M) ***)	Doba účetních odpisů ***)	Doba daňových odpisů
01	NE	Nemovitosti	Pozemky, stavby	---	= daňové	Stanoveno platným zákonem o dani z příjmů
02	DP	Dopravní prostředky	Osobní vozidla, mechanizace, přívěsy	≥ 24 *)	$\geq$ daňové *)	
03	PC	Počítače	Servery, PC, NTB, monitory, scanery, kalkulátory, pasci stroje, brašny, sítě	≥ 24 *)	$\geq$ daňové *)	
04	SW	Software	Software	≥ 24 *)	$\geq$ daňové *)	
05	FK	Fotoaparáty a Kamery	Fotografické přístroje, kamery, brašny	≥ 24 *)	$\geq$ daňové *)	
06	SM	Spojovací prostředky	Radiostanice, mobilní telefony, pevné telefony, faxy, kopírky, skartovačky, HF sady	≥ 24 *)	$\geq$ daňové *)	
07	NB	Nábytek	Kancelářský a jiný nábytek, židle, trezory	≥ 36 *)	$\geq$ daňové *)	
08	ES	Elektrospotřebiče	Chladničky, variče, rychlovarné konvice, kávovary, mikrovlnné trouby, myčky, vysavače, televizory, rádia, videa, kamna	≥ 24 *)	$\geq$ daňové *)	
09	ME	Měřicí přístroje	Měřidla, zaměřovače a jiný majetek, vyžadující kalibraci	≥ 24 **)	$\geq$ daňové **)	
10	NA	Nářadí	Nářadí a vybavení dílen	≥ 24 **)	$\geq$ daňové **)	
11	DO	Dokumentace	Příručky a odborná literatura	≥ 24 *)	$\geq$ daňové *)	
12	DM	Doplňkový majetek	Střešní boxy, autopotahy, antény, nosiče, autorádia a jejich příslušenství, pracovní kufr, mobilní sklady, sněhové řetězy, kancelářské potřeby (vazače) apod.	≥ 24 *)	$\geq$ daňové *)	
13	VV	Výsledky výzkumu a vývoje	Nehmotné práva k výrobkům a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	≥ 24 **)	$\geq$ daňové **)	

*) - dobu účetních odpisů pro konkrétní majetek stanoví s konečnou platností ekonomicko-správní ředitel.

***) - dobu účetních odpisů pro konkrétní majetek navrhne výrobní ředitel a s konečnou platností stanoví ekonomicko-správní ředitel.

****) - doba účetních odpisů může být ve výjimečných případech stanovena kratší, než je uvedená minimální doba.

C) Číslování majetku

Majetek je evidován pod přiděleným 8-místným číslem, obsahujícím tyto údaje:

1 0 3 1 0 2 5 7 (uvedený příklad: NTB s pořizovací cenou 41.000 Kč)

5. až 8. číslice = pořadové číslo ve skupině a typu majetku

4. číslice = číslo kódu pro daňový odpis majetku (0 = DHNM; u DHM a DNM tato číslice značí odpisovou skupinu)

2. a 3. číslice = číslo typu majetku (viz tab.)

1. číslice = rozlišovací znak skupiny členění majetku (1 = DHM, 2 = DNM, 3 = DHNM)

Zdroj: Interní materiály společnosti EGEM s.r.o., 2009