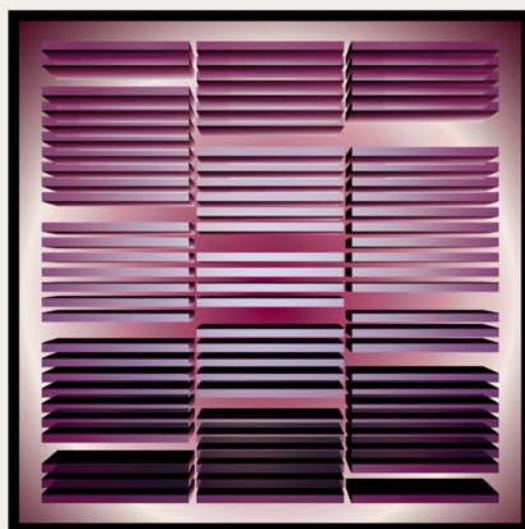


FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ

PAVEL NOVOTNÝ



Finanční účetnictví

Pavel Novotný

Finanční účetnictví

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU
Praha 2007

Úvod

Předmět Finanční účetnictví navazuje na obor Základy účetnictví, jehož znalosti jsou východiskem, které se dále prohlubuje. Rozšiřování teoretických vědomostí je zaměřeno na prohloubení znalostí metodiky a postupů účtování v jednotlivých účetních třídách a seznámení se s problematikou účetní závěrky a pracemi jí předcházejících.

K dosažení tohoto cíle má sloužit především tento učební text spolu se cvičebnicí, ve které jsou příklady s řešeními od nejjednodušších problémů účetních případů až po složitější účetní případy.

Vypracováním učebního textu se autor snaží poskytnout studentům nejen nejzákladnější informace pro studium finančního účetnictví, ale seznámit je i s některými praktickými problémy, které mohou někteří využít již nyní nebo se k nim mohou vrátit i později. Z tohoto důvodu je učební text napsán v plné návaznosti na platnou metodiku, která je vymezena nejen zákonem o účetnictví, ale i prováděcí vyhláškou a Českými účetními standardy. Autor doufá, že učební text studentům pomůže zvládnout problematiku finančního účetnictví bez větších potíží.

Rozšiřující prameny

Pro lepší porozumění se doporučuje:

KOVANICOVÁ, D.: *Abeceda účetních znalostí*. Praha, Polygon 2004.

RYNEŠ, P.: *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. Praha, Anag 2006.

ÚČETNICTVÍ PODNIKATELŮ 2006 (zákony, vyhlášky, standardy). ÚZ, Sagit 2006.

NOTIA, PODVOJNÉ ÚČETNICTVÍ 2006. Praha, Grada Publishing 2006.

Všechny tyto publikace jsou průběžně, tj. prakticky každoročně aktualizovány.

Finanční účetnictví

Pavel Novotný

Copyright © Vysoká škola ekonomie a managementu 2007.

Vydání první. Všechna práva vyhrazena.

ISBN 978-80-86730-16-5

Vysoká škola ekonomie a managementu

www.vsem.cz

Žádná část této publikace nesmí být publikována ani šířena žádným způsobem a v žádné podobě bez výslovného svolení vydavatele.

Obsah

1. Dlouhodobý majetek	5
1.1 Obsahové vymezení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (DNHM)	7
1.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM)	7
1.1.2 Drobný nehmotný majetek (DrNM)	9
1.1.3 Dlouhodobý hmotný majetek (DHM)	9
1.1.4 Drobný hmotný majetek (DrHM)	11
1.2 Oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	13
1.2.1 Pořizovací cena	13
1.2.2 Vlastní náklady	15
1.2.3 Reprodukční pořizovací cena	16
1.3 Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a jeho zařazení do užívání	18
1.3.1 Zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání	19
1.3.2 Zařazení dlouhodobého nehmotného majetku do užívání	20
1.4 Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	24
1.5 Odpisování DNHM	27
1.5.1 Metody účetních odpisů	29
1.6 Vyřazování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	32
1.7 Dlouhodobý finanční majetek (DFM)	34
1.7.1 Obsahové vymezení	34
1.7.2 Účtování	36
1.8 Analytické a podrozvahové účty (ČÚS č. 013 a 014)	37
1.9 Vykázání dlouhodobého majetku v účetní závěrce	39
1.10 Problematika účtování softwaru (informačního systému)	41
1.10.1 Software (informační systém) jako dlouhodobý nehmotný majetek	42
1.10.2 Software (informační systém) jako náklad	44
1.10.3 Vyřazení softwaru (informačního systému) z majetku	46

2. Zásoby	57
2.1 Obsahové vymezení zásob	58
2.2 Oceňování zásob	60
2.3 Účtování zásob	62
2.3.1 Způsob A	62
2.3.2 Způsob B	64
2.4 Analytické a podrozvahové účty	68
2.5 Vykázání zásob v ÚZ	69
3. Krátkodobý finanční majetek	79
3.1 Obsahové vymezení KMF	81
3.2 Oceňování	86
3.3 Vykazování	87
3.4 Problematika pokladny, její organizace, vedení a účtování	87
4. Zúčtovací vztahy	99
4.1 Zobrazení pohledávek ve finančním účetnictví a vykázání v účetní závěrce	101
4.1.1 Pohledávky	101
4.1.2 Účtování pohledávek	101
4.1.3 Vykazování pohledávek	103
4.1.4 Oceňování pohledávek	104
4.2 Zobrazení závazků ve finančním účetnictví a vykázání v účetní závěrce	106
4.2.1 Účtování závazků	106
4.2.2 Vykazování závazků	108
4.2.3 Oceňování závazků	108
4.3 Pohledávky a závazky v cizí měně	109
4.3.1 DPH a cizí měny	111
4.3.2 Příklady	112
4.4 Problematika pohledávek a závazků z obchodních vztahů	114
4.4.1 Vznik, promlčení a zánik pohledávek	114
4.4.2 Zajištění pohledávek	117
4.4.3 Účtování dobropisů z reklamací, poskytování různých druhů slev	122
4.4.4 Účtování odpisů pohledávek a opravných položek k pohledávkám	125
4.4.5 Postoupení pohledávek	128
4.4.6 Vzájemný zápočet pohledávek a závazků	131



5. Časové rozlišení	141
5.1 Obsahové vymezení	142
5.2 Náklady příštích období	143
5.3 Komplexní náklady příštích období	144
5.4 Výdaje příštích období	144
5.5 Výnosy příštích období	145
5.6 Příjmy příštích období	145
6. Opravné položky k majetku a odpisy majetku	153
6.1 Opravné položky	154
6.2 Odpisy majetku	156
6.3 Vykazování opravných položek k majetku a odpisy majetku	157
7. Náklady a výnosy	163
7.1 Základní charakteristika nákladů	165
7.1.1 Základní charakteristika nákladů zaúčtovaných v účetové třídě 5 – náklady	165
7.1.2 Obsahové vymezení jednotlivých účetových skupin nákladů v účetové třídě 5 – náklady	166
7.2 Základní charakteristika výnosů	171
7.2.1 Základní charakteristika výnosů zaúčtovaných v účetové třídě 6 – výnosy	171
7.2.2 Obsahové vymezení jednotlivých účetových skupin výnosů v účetové třídě 6 – výnosy	172
8. Rezervy	181
8.1 Postup tvorby a použití rezerv	182
8.2 Zákonné rezervy podle zákona o účetnictví	183
8.3 Zákonné rezervy podle zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů	185
8.4 Vykazování rezerv	186
9. Kapitálové účty a dlouhodobé závazky	193
9.1 Obsahové vymezení	194
9.2 Postupy účtování	194
9.3 Vykázání kapitálových účtů a dlouhodobých závazků	198
9.4 Nejčastější okruhy účtování o vlastním kapitálu	199

10. Odložená daň z příjmu	205
10.1 Obsahové vymezení	206
10.2 Tituly pro účtování o odložené dani	207
10.3 Účtování o odložené dani	208
10.4 Vykazování odložené daně	211
11. Inventarizace majetku a závazků	219
11.1 Obsahové vymezení	221
11.2 Typy inventarizací	222
11.3 Druhy inventur	223
11.4 Inventarizační rozdíly	224
11.5 Účtování inventarizačních rozdílů	225
12. Účetní uzávěrka a účetní závěrka	233
12.1 Účetní uzávěrka	235
12.2 Účetní závěrka	236
12.2.1 Základní charakteristika účetní závěrky	237
12.2.2 Výkaz zisku a ztráty v účelovém členění	239
12.2.3 Obsahové vymezení přílohy	240
12.2.4 Přehled o peněžních tocích (cash flow)	242
12.2.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu	242
12.2.6 Výroční zpráva	243
12.2.7 Schvalování a ověřování účetní závěrky	244
12.2.8 Zveřejňování účetní závěrky	245
Přílohy	251
Glosář	252
Seznam použitých zkratk	258
Seznam použité literatury	259
Seznam právních předpisů	259
Vzor směrné účtové osnovy	260
Vzorový test	269
Řešení vzorového testu	270

Jak používat tuto učebnici

Tuto knihu můžete jednoduše přečíst od začátku do konce, ale mnohem užitečnější vám bude s perem a papírem. Nejeefektivnější formou učení je aktivní učení, a proto jsme naplnili text cvičeními, abyste se přesvědčili, jak učivo zvládáte. Každá kapitola také obsahuje cíle, souhrn kapitoly a rychlý kviz. Následující body vám objasní, jak s knihou pracovat co nejeefektivněji:

- a)** Vyberte si kapitolu, kterou budete studovat, přečtete si úvod a cíle na začátku kapitoly.
- b)** Potom si přečtete souhrn kapitoly na jejím konci (před rychlým kvizem a odpověďmi ke cvičením). Neočekávejte, že tento krátký závěr znamená v této fázi příliš mnoho, ale zkuste, zda můžete spojit některý z probraných bodů s některým z cílů.
- c)** Poté si přečtete samotnou kapitolu. Vyřešte jednotlivá cvičení tak, jak jdou za sebou. Největší prospěch ze cvičení získáte, pokud si své odpovědi napíšete předem a poté je zkontrolujete s odpověďmi na konci kapitoly.
- d)** Při čtení používejte poznámkový sloupec a přidávejte vlastní komentáře, odkazy na další materiál atd. Pokuste se formulovat své vlastní názory. V ekonomii je mnoho věcí otázkou výkladu a často je zde prostor pro alternativní názory. Čím hlubší dialog s knihou provedete, tím více ze svého studia získáte.
- e)** Až dočtete kapitolu, znovu si přečtete souhrn kapitoly. Poté se vraťte k cílům na začátku kapitoly a položte si otázku, zda jste jich dosáhli.
- f)** Nakonec upevněte své znalosti tím, že písemně vyřešíte příklady v závěru kapitoly. Své odpovědi si můžete zkontrolovat tak, že se podíváte zpět do textu. Návrat k textu a hledání významných detailů dále zlepší pochopení předmětu.
- g)** Nakonec si zkontrolujte svá řešení v přehledu správných odpovědí, který naleznete v závěru publikace.



Značky a symboly v učebním textu

Struktura distančních učebních textů je rozdílná již na první pohled, a to např. v zařazování grafických symbolů – značek.

Specifické grafické značky umístěné na okraji stránky upozorňují na definice, cvičení, příklady s postupem řešení, klíčová slova a shrnutí kapitol. Značky by měly studenta intuitivně vést tak, aby se již po krátkém seznámení s distanční učebnicí dokázal v textu rychle a snadno orientovat.

Poznámky

Označuje místo pro poznámky (vždy na začátku stránky v širším okraji).



Definice

Upozorňuje na definici nebo poučku pro dané téma.



Příklad

Označuje příklad praktické aplikace učiva včetně řešení.



Cvičení

Označuje otázky k procvičování a vzorové otázky ke zkoušce na konci kapitoly.



Klíčová slova

Upozorňuje na důležité výrazy či odborné termíny nezbytné pro orientaci v daném tématu.



Shrnutí kapitoly

Shrnutí kapitoly se zařazuje na konec dané kapitoly. Přehledně, ve strukturovaných bodech shrnuje to nejpodstatnější z předchozího textu.



1

kapitola

Dlouhodobý majetek

1. kapitola

Dlouhodobý majetek

Cíle kapitoly

Naučit se dlouhodobý majetek správně:

- klasifikovat,
- oceňovat,
- účtovat jeho pořízení a technické zhodnocení,
- evidovat na účtech hlavní knihy a v knihách analytických a podrozvahových účtů,
- účtovat trvalé snížení jeho hodnoty,
- účtovat jeho vyřazení,
- vykazovat v účetní závěrce.

V neposlední řadě je též cílem se seznámit s kategorií dlouhodobého finančního majetku a se specifickou problematikou softwaru (informačního systému).

Úvod

Dlouhodobý majetek ve většině účetních jednotek představuje významnou složku jejich aktiv (majetku). Jako každé jiné aktivum:

- je výsledkem minulých transakcí,
- je ocenitelný v peněžních jednotkách,
- má přinášet účetní jednotce ekonomický prospěch.

Již ze samotného termínu „dlouhodobý“ vyplývá, že se jedná o majetek, u něhož se předpokládá, že bude mít v účetní jednotce **dobu použitelnosti více než 12 po sobě jdoucích měsíců**. Ve většině případů tvoří podstatnou část aktiv, která se nazývá **stálá aktiva**.

Doba použitelnosti je definována ve Vyhlášece a „rozumí se jí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost, nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně ověřování nehmotných výsledků“. Z této definice je zřejmé, že samotná existence dlouhodobého majetku má v účetní

jednotce svůj účel a smysl. Především se jedná o jeho užívání za účelem dosažení ekonomického prospěchu, ale též o jeho zhodnocování, ke kterému dochází jak přinášením výnosů, čímž se zvyšuje jeho hodnota, tak jeho samotným prodejem.

Dlouhodobý majetek **se člení** na:

- dlouhodobý nehmotný majetek (DNM),
- dlouhodobý hmotný majetek (DHM):
 - odpisovaný,
 - neodpisovaný,
- dlouhodobý finanční majetek (DFM).

Hodnota stálých (fixních) aktiv se po dobu jejich použitelnosti předává postupně (stálá aktiva se postupně opotřebovávají), spotřebovává se postupně. Proto u **stálých aktiv rozeznáváme** nejen **jejich vstupní (pořizovací) hodnotu**, ale i **výši jejich opotřebení** ve formě oprávek (s výjimkou neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku). Oprávky jsou kumulovanou hodnotou odpisů v jednotlivých letech životnosti stálých aktiv. **Rozdíl** mezi vstupní hodnotou a oprávkami **vyjadřuje zůstatkovou hodnotu stálých aktiv**. V aktivech rozvahy jsou vykázány obě hodnoty stálých aktiv; oprávky vyjadřují korekci vstupní ceny (brutto hodnota aktiv) na zůstatkovou hodnotu (netto hodnota aktiv). Odpisy na rozdíl od oprávek nejsou vykázány v rozvaze, ale představují nákladovou položku výkazu zisku a ztráty, a tím snižují výsledek hospodaření.

Pro dlouhodobý majetek je ve **směrné účtové osnově rezervována účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek**, ve které jsou, s ohledem na jeho členění, vymezeny následující účtové skupiny:

- 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

Pokud jde o **úctování o dlouhodobém majetku**, můžeme rozlišit tři fáze, které jsou společné pro všechny druhy dlouhodobého majetku:

- **pořízení** dlouhodobého majetku,
- **užívání** dlouhodobého majetku, kdy dochází ke změně jeho hodnoty,
- **vyřazení** dlouhodobého majetku.

Při užívání dlouhodobého majetku po dobu jeho použitelnosti dochází ke změně jeho hodnoty, a to:

- **trvalé snížení hodnoty** formou ročních odpisů, které v kumulované výši vyjadřují oprávky (s výjimkou dlouhodobého hmotného majetku neodpisovaného a dlouhodobého finančního majetku),
- **přechodné snížení hodnoty** formou opravných položek,
- u dlouhodobého finančního majetku ke **zvýšení hodnoty** (zhodnocení) ve formě úrokových výnosů a ke zvýšení nebo snížení hodnoty při přecenění na reálnou hodnotu nebo při přecenění ekvivalencí.

U dlouhodobého hmotného majetku neodpisovaného může dojít ke změně hodnoty jen formou opravné položky.

1.1

Obsahové vymezení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (DNHM)

DEFINICE

Dlouhodobý majetek

Významná položka aktiv účetní jednotky, která je výsledkem minulých transakcí, je ocenitelná v peněžních jednotkách a má účetní jednotce přinášet ekonomický prospěch. Dlouhodobostí se rozumí doba využitelnosti delší než 12 měsíců, a proto je tento majetek považován za stálé (fixní) aktivum.

DEFINICE

Drobný majetek (nehmotný a hmotný)

Majetek sice s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců, ale jeho cena je nižší než účetní jednotkou stanovená výše ocenění pro dlouhodobý majetek.

1.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM)

DEFINICE

Dlouhodobý nehmotný majetek

Zahrnuje zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill, povolenky na emise a preferenční limity s dobou využití delší než 12 měsíců a od výše ocenění určené účetní jednotkou.

Obsahuje zejména:

- a) S dobou použitelnosti delší než 1 rok a **od výše ocenění určené účetní jednotkou** (s výjimkou goodwillu) a při splnění povinností stanovených zákonem, jako je významnost a věrné a poctivé zobrazení majetku:
 - **Zřizovací výdaje** – odpisují se nejvýše po dobu 5 let a představují 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). Zřizovacími výdaji nejsou zejména výdaje na pořízení dlouhodobého majetku a zásob, na reprezentaci nebo výdaje související s přeměnou společnosti nebo družstva.
 - **Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software**, ovšem pokud jsou nabyty od jiných osob nebo jsou vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi.
 - **Patenty, licence a ochranné známky**.
 - **Ocenitelná práva** (zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva – know-how; opět platí podmínka nabytí od jiných osob nebo vytvoření vlastní činností k obchodování s nimi. (Poznámka: od práv je nutné odlišovat certifikáty za účelem ověření existujícího stavu, protože zde se jedná o službu.)

- **Goodwill** – kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku (nabytý zejména koupí, vkladem nebo v rámci přeměn společností s výjimkou změny právní formy) a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. Odpisuje se rovnoměrně 60 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů, záporný goodwill do výnosů. O případnou následnou změnu kupní ceny podniku nebo jeho části se upraví hodnota goodwillu, a to beze změny doby odpisování.

Lze jej vyjádřit vzorcem:

$$G = KC - (\sum M - \sum Z),$$

kde:

- G – goodwill,
- KC – kupní cena,
- $\sum M$ – souhrn individuálně přeceněné složky majetku,
- $\sum Z$ – souhrn převzatých závazků.

- **Povolenky na emise skleníkových plynů.**
 - **Preferenční limity** zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv; u prvního držitele pouze v případě, pokud by náklady na získání informace o jejich ocenění reprodukční cenou nepřevýšily jejich významnost.
- b) **Technické zhodnocení** od částky stanovené zákonem o daních z příjmů (Kč 40 000,-) a při splnění výše uvedených povinností (u bodu a):
- **u nabyvatele užívacího práva** k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku,
 - **drobného nehmotného majetku** (složky majetku v bodě a) a doba použitelnosti delší než 1 rok), nevykazovaný jako dlouhodobý nehmotný majetek, ale v nákladech. (Poznámka: Nutné přesto vést evidenci o tomto majetku, lze použít podrozvahové účty.)
- c) **Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek** – je to prakticky kalkulační účet v účtové skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek. Na něm se zachycují postupně vznikající náklady po dobu jeho pořizování až do uvedení do stavu způsobilého používání. Zde vykázán majetek a technické zhodnocení se neodpisuje.
- d) **Poskytnuté zálohy** na dlouhodobý nehmotný majetek jsou zálohy jak krátkodobé, tak dlouhodobé; účtují se na účet v účtové skupině 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek.

Dobou použitelnosti dlouhodobého nehmotného majetku se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost či může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných či jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

1.1.2 Drobný nehmotný majetek (DrNM)

Ve vnitřní směrnici nebo přímo v **odpisovém plánu**, si účetní jednotka **stanoví finanční limit** pořizovací ceny, resp. vlastních nákladů majetku s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců pro jeho uznání za dlouhodobý nehmotný majetek. O tomto majetku se účtuje na účtech účtové skupiny 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek a účetní jednotka jej vykazuje v jednotlivých položkách rozvahy v rámci položky B.II. Dlouhodobý nehmotný majetek.

Jedná-li se pak o pořízení majetku sice s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců, ale pod vymezenou výší, bude se jednat o **drobný nehmotný majetek**. DrNM je účetní kategorie (daňová legislativa rozlišuje jen dlouhodobý majetek a zásoby), jejíž vymezení je plně v kompetenci účetní jednotky. Pořízení drobného nehmotného majetku se účtuje jednorázově do nákladů na účet účtové skupiny 51 – Služby (např. 518 – Ostatní služby) a dále se eviduje na podrozvahovém účtu po celou dobu jeho užívání.

Účetní jednotka se může (obdobně jako u drobného hmotného majetku) rozhodnout, že bude respektovat významnost a pak se bude účtovat na vytvořený analytický účet k syntetickému účtu v účtové skupině 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek. V tomto případě se vede stejná evidence jako k dlouhodobému hmotnému majetku (inventurní karty) a provádí se její postupný odpis dle odpisového plánu (minimálně 13 měsíců).

1.1.3 Dlouhodobý hmotný majetek (DHM)

DEFINICE

Dlouhodobý hmotný majetek

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců a od výše ocenění určené účetní jednotkou. Dále jsou dlouhodobým hmotným majetkem, bez ohledu na výši ocenění, pozemky, stavby, pěstitelské celky trvalých porostů, základní stádo a tažná zvířata, předměty z drahých kovů a jiný dlouhodobý majetek (sem patří umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky a předměty kulturní hodnoty) a oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Dlouhodobý hmotný majetek obsahuje následující položky:

- 1) **Pozemky** – jsou dlouhodobým hmotným majetkem bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím u realitních kanceláří. Pozemky se v souladu se zákonem o účetnictví (ZoÚ) neodpisují a účtují se v účtové skupině 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.

Do ocenění pozemku patří též hodnota lesního porostu nebo osázení keří, pokud nejsou pěstitelským celkem trvalých porostů. Pozemek pod nemovitostí není součástí ocenění budovy.

- 2) **Stavby** – též bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti se účtují v účtové skupině 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a patří sem:
 - Stavby, včetně budov (dle stavebního zákona), důlní díla a důlní stavby pod povrchem (dle horního zákona), vodní díla (dle vodního zákona) a další stavební díla např. podle zákona o vodovodech a kanalizacích.
 - Otvírky lomů, pískoven a hlinišť.
 - Technické rekultivace (dle horního zákona).
 - Byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zákonem o vlastnictví bytů.
- 3) **Samostatné movité věci a soubory movitých věcí** – jsou vedeny na účtech v účtové skupině 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a zahrnují:



- **Předměty z drahých kovů** – bez ohledu na výši ocenění.
 - **Samostatné movité věci a soubory movitých věcí** se samostatným technicko ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou, při splnění zákonných povinností – významnost a věrné a poctivé zobrazení majetku. Pokud tyto movité věci nebo jejich soubory nejsou vykázány v této položce, považují se za drobný hmotný majetek, o kterém se účtuje jako o zásobách; totéž platí i pro předměty z drahých kovů s dobou použitelnosti kratší než jeden rok.
 - **Soubor movitých věcí** je pouze agregací movitých věcí a funkce jednotlivého komponentu ovlivňuje funkci jiného nebo souboru jako celku, nebo funkcí celku je dána funkce jeho jednotlivých komponentů. Je oceněn jednou částkou, odpisuje se jako celek, jednotlivé komponenty nelze samostatně odpisovat.
- 4) **Pěstitelské celky trvalých porostů** – účtují se též na účtech v účtové skupině 02 a jsou to následující porosty (v ZoÚ se na rozdíl od zákona o daních z příjmů u nich neuvádí doba plodnosti delší než 3 roky):
- Ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 ha.
 - Trvalý porost vinic a chmelnic (bez nosných konstrukcí se však jedná o stavbu).
- 5) **Základní stádo a tažná zvířata** – jejich evidence je rovněž na účtech v účtové skupině 02:
- **Bez ohledu na výši ocenění** plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat, ovcí, koz a hus.
 - **Podle rozhodnutí účetní jednotky** zvířata základního stáda jiných hospodářsky využívaných chovů, např. muflonů, daňků, jelenů, pštrosů.
 - Položka obsahuje též koně, např. tažné a dostihové, dále zejména osly, muly a mezky.
- 6) **Jiný dlouhodobý hmotný majetek** – obsahuje bez ohledu na výši ocenění:
- Ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jeho části koupené nebo nabyté vkladem jako součást koupě pozemku po 1. 1. 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínky odpisování stanovené ve Vyhlášce. Ložiska se odpisují, proto jejich účty jsou součástí účtové skupiny 02.
 - Umělecká díla (nejsou-li součástí stavby), sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními předpisy, popřípadě jejich soubory (např. sbírka známek). Neodpisují se, účtují se proto na účtech v účtové skupině 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.
- 7) **Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek** – jsou prakticky nabíhající náklady po dobu jeho pořizování až do jeho uvedení do stavu způsobilého užívání. Je evidován na účtech v účtové skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek a neodpisuje se. Pokud účetní jednotka nabude věc, která již byla před nabytím uvedena do stavu způsobilého užívání a nevyžaduje montáž, není tato věc považována za nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (např. dům s rozbitými okny, poškozenými médii apod.).
- 8) **Technické zhodnocení**, které je obsaženo v položkách staveb, samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí, a to od částky stanovené v zákoně o daních z příjmů (40 000,-), a které se týká:
- **najatého majetku**, tj. majetku, k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku,
 - **drobného hmotného majetku**.
- 9) **Poskytnuté zálohy** na dlouhodobý hmotný majetek – krátkodobé a dlouhodobé – se účtují na účtech v účtové skupině 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek a neodpisují se.

- 10) **Oceňovací rozdíl k nabytému majetku** se účtuje v účtové skupině 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku a jedná se o kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávající, vkládající nebo zanikající účetní jednotky sníženým o převzaté závazky. Neprovádí se individuální přeceňování jednotlivých složek majetku znalcem, není finančně náročný.

Odpisuje se rovnoměrně 180 měsíců (aktivní do nákladů, pasivní do výnosů). Neodepsaná část se odepíše jednorázově při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku. O případnou následnou změnu kupní ceny se upraví hodnota oceňovacího rozdílu, beze změny doby odpisování.

Lze jej vyjádřit vzorcem:

$$OR = KC - (\sum \text{ocenění} - \sum Z),$$

kde:

<i>OR</i>	–	oceňovací rozdíl,
<i>KC</i>	–	kupní cena,
\sum ocenění	–	ocenění u účetní jednotky prodávající, vkládající nebo zanikající,
$\sum Z$	–	ocenění závazků.

1.1.4 Drobný hmotný majetek (DrHM)

Ve vnitřní směrnici, nejlépe přímo **v odpisovém plánu, si účetní jednotka stanoví finanční limit** pořizovací ceny, resp. vlastních nákladů majetku s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců pro jeho uznání za dlouhodobý hmotný majetek. O tomto majetku se účtuje na účtu účtové skupiny 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a účetní jednotka jej vykazuje v rozvaze v položce „B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí“.

Jedná-li se pak o pořízení majetku sice **s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců, ale pod vymezenou výší**, bude se jednat o **drobný hmotný majetek**. Drobný hmotný majetek je účetní kategorie (daňová legislativa rozlišuje jen dlouhodobý majetek a zásoby), jejíž vymezení je plně v kompetenci účetní jednotky. Účetní jednotka si může stanovit ještě další **dílčí limity**, a tak rozdělit tento drobný hmotný majetek prakticky na jeho podskupiny.

Z toho vyplývají následující varianty účtování o drobném hmotném majetku:

- Výše pořízení je považována za bezvýznamnou, proto se tyto předměty považují **za spotřební materiál** a jsou účtovány v účtové skupině 50 – Spotřebované nákupy například na účet 501/1 – Spotřeba materiálu. K této podskupině drobného hmotného majetku **není třeba vést žádnou další evidenci**.
- Jako o **zásobách**, tj. na vytvořený účet drobného hmotného majetku v účtové skupině 50 – Spotřebované nákupy (např. 501/2 Spotřeba drobného hmotného majetku), což též představuje jednorázově uplatněný náklad již při jeho pořízení se současným vydáním do užívání. Ale tato podskupina se **eviduje na podrozvahovém účtu** po celou dobu jejího používání a **podléhá inventarizaci**.
- Při respektování významnosti se tato podskupina bude účtovat na vytvořené účty drobného hmotného majetku v účtové skupině 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný (například 022/7 Drobný hmotný majetek). K této podskupině se vede **stejná evidence jako k dlouhodobému majetku** (inventární karty) a provádí se její postupný odpis dle odpisového plánu (minimálně 13 měsíců).

Stejným způsobem může přistoupit účetní jednotka k věci, které přebírá po skončení leasingu do svého majetku a v ceně, která je nižší než jejím rozhodnutím stanovený limit pro zařazování předmětu do dlouhodobého hmotného majetku.¹⁾

U dlouhodobého hmotného majetku (v účtové skupině 02), jehož pořizovací cena je **pod limitem stanoveným zákonem o daních z příjmů** pro samostatné movité věci, případně soubory movitých věcí, *tj. Kč 40 000,- a méně*, se aplikuje zákon o daních z příjmů a **daňové odpisy** tohoto majetku jsou **ve výši účetních** dle odpisového plánu.

Naopak, aby mohly být uznány daňové odpisy u majetku, který dle rozhodnutí účetní jednotky nebude zahrnut do dlouhodobého hmotného majetku (není v účtové skupině 02 a účtuje se o něm jako o zásobách) a jehož cena bude **vyšší než limit stanovený zákonem o daních z příjmů, tj. více než Kč 40 000,-, je nezbytné** vést takovýto majetek **na podrozvahových účtech**.

Nestačí vést pomocnou neúčetní evidenci (např. operativní evidenci), protože dle zákona o daních z příjmů **musí být o majetku účtováno**. Při splnění této podmínky jej lze daňově odpisovat. Operativní evidence ani využití tabulkového procesoru u nějakého softwaru tuto povinnost nenaplňuje.

1) Z pohledu zákona o daních z příjmů je *nutné vést podrobnou evidenci (nejvýhodněji na inventárních kartách současně s účetními odpisy) o výši daňových odpisů u dlouhodobého hmotného majetku, resp. daňově uznatelných nákladů při jednorázovém zaúčtování drobného hmotného majetku do nákladů. Je to dáno tím, že na rozdíl od účetnictví, kde je „limit“ pro dlouhodobý hmotný majetek plně na rozhodnutí účetní jednotky, zákon o daních z příjmů pevně tento limit stanoví.*

1.2

Oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

DEFINICE

Oceňování

Přiřazení peněžní hodnoty jednotlivé položce dlouhodobého majetku.

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se oceňuje podle Zákona o účetnictví (ZoÚ) a Vyhlášky.

- **Pořizovací cenou** – úplatně nabytý.
- **Vlastními náklady** – vytvořený vlastní činností.
- **Reprodukční pořizovací cenou** – bezúplatně nabytý nebo v případě, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit.

1.2.1 Pořizovací cena

DEFINICE

Pořizovací cena dlouhodobého majetku

Cena tohoto majetku, včetně všech nákladů, které přímo souvisí s jeho pořízením.

Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení s ohledem na povahu pořizovaného majetku a způsob jeho pořízení do doby stanovené Vyhláškou **jsou zejména náklady na:**

- a) 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,
- b) úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,
- c) odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- d) průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,
- e) licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,
- f) 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,
- g) 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,

- h) úhradu podílu na oprávněných nákladech provozovatele přenosové nebo distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu,
- i) úhrady nákladů zejména na přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikaci,
- j) zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání; vzniknou-li při zkouškách použitelné výrobky nebo výkony, jsou výnosy z těchto výrobků nebo výkonů součástí provozních výnosů a náklady na ně (bez odpisů) součástí provozních nákladů; zkouškami nejsou záběh a osvojení, které jako počáteční vícenáklady zahajované výroby jsou součástí nákladů po uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání,
- k) zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořízování majetku a dekonzervační práce v případě dalšího pokračování. Pokud je pořízování majetku zastaveno trvale, odepíše se pořízovaný majetek při jeho vyřazení do nákladů.

Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení zejména **nejsou**:

- a) **opravy a údržba**,^{2) 3)}
- b) **náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu**,
- c) **kurzové rozdíly**,
- d) **smluvní pokuty a úroky z prodlení**, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
- e) **daně** spojené s pořízením dlouhodobého majetku, které zákon o daních z příjmů neuznává za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a dále daň z převodu nemovitostí.
- f) nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
- g) náklady na zaškolení pracovníků,
- h) náklady na vybavení pořízovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- i) náklady na biologickou rekultivaci,
- j) náklady spojené s přípravou a zabezpečením výstavby vzniklé po uvedení pořízovaného dlouhodobého majetku do užívání.

Ocenění jednotlivého dlouhodobého nehmotného majetku a odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku **se zvyšuje o technické zhodnocení**, k jehož účtování a odpisování je oprávněna účetní jednotka.

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

Ocenění pořízeného **pozemku** je včetně lesního porostu nebo osázení stromy a keři, pokud nejsou pěstitelským celkem trvalých porostů.

2) **Opravou** se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.

3) **Údržbou** se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.

Ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení **se snižuje o dotaci** poskytnutou na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku.

Za dotaci se považují **bezúplatná plnění** přímo nebo zprostředkovaně poskytnutá podle zvláštních právních předpisů:

- ze státního rozpočtu,
- státních finančních aktiv,
- Národního fondu,
- ze státních fondů,
- z rozpočtů územních samosprávných celků na stanovený účel.

Za dotaci se rovněž považují bezúplatná plnění poskytnutá účetním jednotkám na stanovený účel:

- ze zahraničí z prostředků Evropského společenství,
- nebo z veřejných rozpočtů cizího státu,
- a granty poskytnuté podle zvláštního právního předpisu.

Dotací se rozumí též **prominutí částí poplatků**, pokud to právní předpis umožňuje a příslušný orgán stanovil prominutou část poplatků za dotaci. Nebudou-li úroky zahrnovány do pořizovací ceny, dotace na ně bude představovat finanční výnos.

1.2.2 Vlastní náklady

DEFINICE

Vlastní náklady

Všechny **přímé náklady**, které **bezprostředně souvisí s vytvořením dlouhodobého majetku vlastní činností**, a **nepřímé náklady (výrobní a správní režie)**, jestliže vytvoření majetku je delší než 12 měsíců.

Vlastními náklady se rozumí:

- **přímé náklady** vynaložené na výrobu nebo jinou činnost,
- **nepřímé náklady**, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami.

Nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, jsou vymezené v souladu s účetními metodami v ČÚS č. 013:

- výrobní režie, tj. nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého majetku vlastní činností,
- správní režie, tj. nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku je dlouhodobé povahy (přesahuje období jednoho účetního období).

V současnosti neexistuje jednotná metodika pro kalkulaci (vyhláška o kalkulaci byla v roce 1992 zrušena), stanovení vlastních nákladů je otázkou řešení v rámci **vnitropodnikového účetnictví, tj. interní kalkulační směrnicí**.



Příklad struktury kalkulačního vzorce:

1.	přímý materiál
2.	přímé mzdy
3.	ostatní přímé náklady
4.	výrobní (provozní) režie
	= vlastní náklady výroby (provozní náklady)
5.	správní režie
	= vlastní náklady výkonu

1.2.3 Reprodukční pořizovací cena

DEFINICE

Reprodukční pořizovací cena dlouhodobého majetku

Cena, za kterou by byl tento majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

Ocenění majetku **reprodukční pořizovací cenou** se použije dle ZoÚ v případech:

- bezúplatného nabytí,
- kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit.

Dále se použije i dle ČÚS č. 013 pro:

- **vklad dlouhodobého** majetku s výjimkou případů, kdy je vklad oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak, tj. dle posudku zpracovaného znalcem,
- dlouhodobý majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený, např. **inventarizační přebytek**.

Dlouhodobý hmotný majetek **pořízený směnnou smlouvou** (dle ObčZ nebo OZ) se ocení dle Vyhlášky:

- **pořizovací cenou**, jsou-li ceny ve smlouvě sjednány, nebo
- **reprodukční pořizovací cenou**, nejsou-li ceny ve smlouvě sjednány.⁴⁾

Metoda ocenění souboru majetku

Nejsou-li známy ceny jednotlivých složek, lze vytvářet **soubory** majetku, pokud to metody (Vyhláška) dovolí a podle ZoÚ se ocení jednou cenou:

- 1) soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, který slouží jednotnému účelu,
- 2) stroj nebo zařízení, včetně prvního vybavení náhradními díly,
- 3) soubor jiného dlouhodobého hmotného majetku (např. sbírka známek), s výjimkou ložisek nevyhrazeného nerostu.

⁴⁾ Reprodukční pořizovací cenou je prakticky **obvyklá cena** v místě na konkrétním trhu (tržním oceněním), proto je nutné ji **odlišovat od daňové reprodukční pořizovací ceny**, která není tržní a která se zjišťuje podle předpisů pro oceňování. V praxi jejich rozdílné obsahového vymezení způsobí i rozdílné vstupní ceny pro účetní a daňové odpisování.

Praktické problémy při účtování nákladů souvisejících s pořízením DM

Problém správného ocenění DM závisí již na stanovení okamžiku pořízení nového DM, protože právní předpisy tento okamžik nikde nedefinují. Každá ÚJ však musí respektovat obecnou zásadu věrného a poctivého zobrazení, a to jak při vedení účetnictví, tak v účetní závěrce.

K zajištění správného ocenění si proto ÚJ ve **vnitřním předpisu** stanoví postup pro stanovení okamžiku, od kterého se položky výdajů stávají součástí ocenění DM. Znamená to vymezit **okamžik** (tj. určitý „rozhodný den“), kdy došlo k **rozhodnutí o pořízení DM**. Pro stanovení může sloužit např. zápis z jednání představenstva, písemné rozhodnutí jednatele společnosti či jediného společníka. Dalším důkazním prostředkem může být datum zpracování technické nebo technologické dokumentace.

Na základě vymezení tohoto okamžiku jsou pak veškeré náklady, které jemu věcně a časově předcházejí, provozními náklady.

Bez ohledu na okamžik rozhodnutí o pořízení DM jsou běžnými provozními náklady:

- náklady na zpracování koncepce investičního rozvoje,
- náklady na marketing (na zjišťování neuspokojených potřeb spotřebitelů),
- průzkum tržního potenciálu a odbytových příležitostí,
- výběrové řízení na cenovou dostupnost DM.

Chybné ocenění DM má negativní dopad po dobu jeho užívání zejména do výsledku hospodaření prostřednictvím nesprávné výše odpisů, ale i na rentabilitu a efektivnost řízení ÚJ.

1.3

Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a jeho zařazení do užívání

Pro pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku existuje celá řada způsobů nabytí a každý způsob má své zvláštnosti.

Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení **se účtuje:**

- na vrub účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek nebo přímo na vrub účtů dlouhodobého majetku účtových skupin 01 až 03, pokud při pořízení nevznikly žádné náklady související s jeho pořízením,
- se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů účtových skupin dle způsobů pořízení dlouhodobého majetku a technického zhodnocení (dle ČÚS č. 013), kterými jsou zejména:
 - koupě 32 (např. 321),
47 (např. 479)
 - v hotovosti placené poplatky,
služby apod. 21 (např. 211)
 - vytvoření vlastní činnosti 62 (např. 624)
 - bezúplatný převod (dar) 41 (např. 413)
 - bezúplatný převod z finančního
leasingu 08 (např. 082)
 - vklad od jiné osoby 35 (např. 353)
 - uplatnění práva nákupní opce,
úroky z úvěrů a půjček do doby užívání 37 (např. 379)
 - převod podle právních předpisů (majetek
nabytý státním podnikem delimitací) 41 (např. 411)
 - převod z osobního užívání do podnikání 49 (např. 491)
 - nabytí práv k výsledkům duševní tvořivé
činnosti (týká se jen DNM) 32 (např. 325),
47 (např. 479)

Při pořízení drobného hmotného a nehmotného majetku se může též používat kalkulační účet pořízení:

- drobný nehmotný majetek **MD 041 / Dal 32x** nebo **MD 50x / Dal 32x**
- drobný hmotný majetek **MD 042 / Dal 32x** nebo **MD 51x / Dal 32x**

Pokud se pořizuje dlouhodobý majetek vlastní činností, účtují se náklady s pořízením související průběžně v účtové třídě 5 – Náklady a pravidelně (nejpozději k rozvahovému dni) se aktivují prostřednictvím účtů v účtové skupině 62 – Aktivace.

Např.:	celková spotřeba materiálu za měsíc	500
	celkové mzdy za měsíc	200
	celkem nakoupené služby	300
	celkem náklady na pořízení (ve tř. 5)	1 000
aktivace	MD 042 / Dal 62x	1 000

DEFINICE

Poskytnutá záloha na dlouhodobý majetek

Platba, kterou poukazuje odběratel dlouhodobého majetku jeho dodavateli, a tím mu vzniká pohledávka na dodání tohoto majetku.

Placené (poskytnuté) zálohy investičním dodavatelům (jejich vyúčtování je s konečnou fakturou) se účtují na účty v účtové skupině 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek:

MD 05x / Dal 22x

Vyúčtování záloh je s konečnou fakturou (na které je výše záloh uvedena a o níž je úhrada závazku snížena):

MD 32x / Dal 05x

1.3.1 Zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

Dlouhodobým hmotným majetkem (obdobně i v případě technického zhodnocení na vlastním i najatém majetku) se stávají pořízované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu). Nabytí provozuschopnosti věci z technického a právního hlediska je bez ohledu na to, kdy se věc začne používat. Vzhledem k tomu, že se v praxi často jedná o složité případy, vydalo ministerstvo financí za tím účelem stanovisko k usnadnění řešení těchto problémů.

Převody vlastnictví k nemovitostem podléhají vkladu do katastru nemovitostí. Okamžikem uskutečnění účetního případu pro nabytí nemovitosti je v tomto případě (dle Vyhlášky) **den doručení návrhu** na vklad katastrálnímu úřadu. Povolení vkladu vydává katastrální úřad zpětně ke dni, kdy mu byl návrh doručen. Podmíněnost nabytí právních účinků vkladu do katastru nemovitostí se uvede na analytických účtech, v inventurních soupisech a v příloze účetní závěrky.

Vlastnické právo k nemovitostem, které vzniklo rozhodnutím státního orgánu, příklepem licitátora ve veřejné dražbě nebo vydražením, se zapisuje do katastru nemovitostí na základě listin vyhotovených státními orgány a jiných listin, které potvrzují nebo osvědčují právní vztahy. Za okamžik splnění podmínek pro doručení návrhu na vklad se považuje **nabytí právní moci** těchto listin.

Zejména na stavební činnost se vztahuje mnoho obecných předpisů, včetně správního řádu, proto je důležité upozornění na ZoÚ, dle kterého je účetnictví účetní jednotky správné, jestliže neodporuje ZoÚ a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel.

Uvedení majetku do stavu způsobilého **k užívání** nastává v okamžiku:

- **dokončení díla**, které bylo dle OZ řádně ukončeno a předáno, včetně prokázání provedení dohodnutých zkoušek,
- splnění technických funkcí a povinností u staveb (**způsobilost k provozu**) a bylo vydáno **kolaudační rozhodnutí** dle stavebního zákona (po nabytí jeho právní moci);

při kolaudaci se nesmí zjistit závady bránící užívání stavby, jinak se kolaudační řízení přeruší a stanoví se lhůta pro jejich odstranění,

- povolení (rozhodnutí) o prozatímním užívání **ke zkušebnímu provozu**; ještě před vydáním kolaudačního rozhodnutí o tom rozhodne stavební úřad; po ukončení a vyhodnocení zkušebního provozu je teprve vydáno kolaudační rozhodnutí – v tomto případě jde o stavbu dokončenou, splňující veškeré technické funkce a povinnosti (způsobilou k užívání), proto lze již na základě nabytí právní moci „povolení“ zařadit stavbu z účetního hlediska do odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku,
- při pořízení movitého majetku, je-li uvedena **výhrada**, že vlastnické právo k prodané movité věci přechází na kupujícího až po **zaplacení celé kupní ceny**, přechod vlastnictví není podmínkou pro zařazení dlouhodobého majetku do užívání,
- v případě vkladu se za okamžik uskutečnění účetního případu považuje u nemovitostí den doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu a u movitého majetku den předání majetku (např. správci vkladu),
- stavby **nevyžadující stavební povolení** (dle stavebního zákona):
 - drobné stavby plnící doplňkovou funkci ke stavbě hlavní (stavby s jedním nadzemním podlažím o zastavěné ploše do 16 m² a výšce 4,5 m, ale mimo garáží),
 - podzemní stavby se zastavěnou plochou do 16 m² a hloubkou 3 m stavby na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, tj. lesní školky, provozování myslivosti se zastavěnou plochou do 30 m² a výškou 5 m,
 - oplocení,
 - připojení drobných staveb na rozvodné sítě a kanalizaci stavby hlavní,
 - nástupní ostrůvky hromadné veřejné dopravy, přejezdy přes chodníky,
 - propustky apod., „nepodstatné“ stavební úpravy, jako např. stavební úpravy vnitřních telekomunikačních rozvodů,
 - stavební úpravy, jimiž se nemění vzhled stavby, nezasahuje se do nosných konstrukcí a nemění se způsob užívání stavby,
- splnění technických funkcí a povinností u silničních vozidel, tj. po přihlášení k registraci podle zákona o podmínkách provozu na pozemních komunikacích.

Pokud nabyté věci byly již dříve, tj. před tímto nabytím, uvedeny do stavu způsobilého užívání a nyní nevyžadují splnění dalších podmínek (např. montáž), lze je zařadit přímo do užívání.

Podmínky pro zařazení dlouhodobého majetku do užívání nejsou splněny v případech:

- časově omezeného **povolení k předčasnému užívání nedokončené stavby** (dle stavebního zákona) před jejím úplným dokončením, proto danou stavbu není možné dle Vyhlášky považovat za odpisovaný dlouhodobý hmotný majetek,
- **zkušebního provozu**, který je zahájen **před vydáním kolaudačního rozhodnutí**, stavba není dokončena, a tím nesplňuje podmínku pro užívání.

1.3.2 Zařazení dlouhodobého nehmotného majetku do užívání

Dlouhodobým nehmotným majetkem se stává pořizovaný dlouhodobý nehmotný majetek v okamžiku uvedení do stavu způsobilého k užívání. Tím se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání.

Účtování o zařazení dlouhodobého majetku

Podkladem pro účtování o zařazení dlouhodobého majetku a technického zhodnocení do užívání je interní doklad (např. **zařazovací protokol**). **Účetní předpis** převodu dlouhodobého

majetku z nedokončeného na dokončený je účtován pro každou konkrétní složku dlouhodobého majetku.

- **na vrub** příslušného účtu účtových skupin 01, 02 a 03,
- se souvztažným zápisem **ve prospěch** účtu účtové skupiny **04**, pokud již nebyl dlouhodobý majetek a technické zhodnocení zaúčtován přímo na tyto účty majetku (při pořízení nevznikly žádné náklady související s jeho pořízením).

Příklady zařazení:

- nehmotného MD 01x / Dal 04x
- hmotného odpisovaného MD 02x / Dal 04x
- hmotného neodpisovaného MD 03x / Dal 04x

PŘÍKLAD 1.1

Pořízení DHM – účetní limit Kč 30 000,-

Firma ESTEL a. s. si stanovila ve vnitřním předpise limit pro zařazování do DHM ve výši Kč 30 000,-. Pořídí si počítač v PC Kč 35 000,-.

Řešení:

Počítač je v **účetnictví považován za DHM**, v rozvaze bude **vykazován v rámci položky B.II.3**. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Poznámka:

Z hlediska daňové legislativy není počítač považován za DHM, proto daňové odpisy budou dle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP ve výši účetních odpisů dle odpisového plánu.

PŘÍKLAD 1.2

Pořízení DHM – účetní limit Kč 60 000,-

Firma FERRO s. r. o. si stanovila ve vnitřním předpise limit pro zařazování do DHM ve výši Kč 60 000,-. Pořídí počítač v PC Kč 45 000,-.

Řešení:

Počítač je považován za DrHM, v rozvaze proto nebude vykázován v rámci položky B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí. Bude o něm účtováno jako o zásobách, tj. na účet účetní skupiny 50 (např. účet 501 – Spotřeba materiálu).

Poznámka:

Z hlediska daňové legislativy však je považován za DHM, proto daňové odpisy tohoto počítače budou stanoveny buď dle § 31, nebo § 32 ZDP. Pro jejich daňové uznání musí být počítač (DrHM) zaiúčtován na podrozvahovém účtu.

PŘÍKLAD 1.3

Pořízení předmětu po skončení finančního leasingu

Firma HYPO a. s. převzala po skončení smlouvy o finančním leasingu auto za PC Kč 1 220,-, v tom DPH ve výši Kč 220,-.

Řešení:

Firma HYPO a. s. dle svého záměru a s ohledem na materiálnost považuje PC za symbolickou cenu, a proto nebude auto zahrnovat do aktiv (položka B.II.3.), **ale zaúčtuje Kč 1 000,- do nákladů**.

Poznámka:

Již není povinnost zahrnout předmět po skončení leasingové smlouvy do aktiv. Vzhledem k možné existenci nákladů, případně i technickému zhodnocení v budoucnosti musí být počítač (DrHM) zaúčtován na podrozvahovém účtu.

PŘÍKLAD 1.4**Pořízení předmětu již dříve způsobilého k užívání a nevyžadujícího montáž**

Firma INKAS s. r. o. koupila od firmy JIKOR s. r. o. nemovitost s poškozenou střechou za 17 mil. Kč.

Řešení:

Vzhledem k tomu, že **nemovitost byla již** u prodávající společnosti **uvedena do stavu způsobilého k užívání a nevyžaduje montáž** (není považována za nedokončený DHM), je její pořízení účtováno bez použití účtu nedokončeného DHM v účtové skupině 04:

MD 02x / Dal 32x

PŘÍKLAD 1.5**Stanovení PC dlouhodobého hmotného majetku**

Firma OPUS s. r. o. pořizuje novou provozní budovu místo původní stavby s těmito náklady (v tis. Kč). Na výstavbu a pořízení některých nových movitých věcí si zprostředkovane zajistila zahraniční úvěr v přepočtené výši 10 mil. Kč a rozhodla nezahrnovat úroky z tohoto úvěru do PC. Na úhradu úroků z úvěru obdržela dotaci.

Úkol:

Stanovte pořizovací cenu nové provozní budovy.

Řešení:

		PC v Kč
1.	Předprojektové práce	100
2.	Tři varianty projektu	350
3.	Zařízení staveniště	200
4.	Zůstatková cena původní budovy	2 500
5.	Náklady na vyřazení původní budovy	600
6.	Poradenské služby, správní poplatky	80
7.	Odměna za zprostředkování úvěru	20
8.	Stavební práce	15 000
8.	Úroky z úvěru (do zařazení do DHM)	150
9.	Kurzové rozdíly	10
10.	Dotace na úhradu úroků z úvěru	100
11.	Výnosy z výrobků ze zkoušek	50
12.	Náklady (bez odpisů) na výrobky	40
Pořizovací cena provozní budovy		18 850

PŘÍKLAD 1.6

Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku – účetní limit Kč 50 000,-

Firma ESTEL a. s. si stanovila ve vnitřním předpise limit pro zařazování do dlouhodobého nehmotného majetku ve výši Kč 50 000,-. Bylo rozhodnuto nakoupit software a na faktuře je pořizovací cena Kč 55 000,-. Zaúčtujte jeho pořízení a zařazení do užívání.

Řešení:

Software je považován za dlouhodobý nehmotný majetek, proto bude v rozvaze vykazován v rámci položky „B.1.3. Software“.

Č.	Text účetního případu	Kč	MD	D
1.	Faktura za nákup softwaru	55 000	04x	32x
2.	Zařazení do užívání	55 000	01x	04x

Poznámka:

Z hlediska daňové legislativy není software považován za dlouhodobý nehmotný majetek, proto daňové odpisy tohoto softwaru budou dle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP ve výši účetních odpisů dle odpisového plánu

PŘÍKLAD 1.7

Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku – účetní limit Kč 70 000,-

Firma FERRO s. r. o. si stanovila ve vnitřním předpise limit pro zařazování do dlouhodobého nehmotného majetku ve výši Kč 70 000,-. Na faktuře za nákup softwaru je uvedena pořizovací cena Kč 65 000,-. Zaúčtujte pořízení softwaru a jeho zařazení do užívání.

Řešení:

Software je považován za drobný nehmotný majetek, v rozvaze proto nebude vykazován v rámci položky „B.1.3. Software“. Bude o něm účtováno jako o nakoupené službě.

Č.	Text účetního případu	Kč	MD	D
1.	Faktura za nákup softwaru	65 000	04x	32x
2.	Zařazení do užívání	65 000	51x	04x

Poznámka:

Z hlediska daňové legislativy však je považován za dlouhodobý nehmotný majetek, proto daňové odpisy tohoto softwaru budou stanoveny dle podmínek § 32a zákona o daních z příjmů. Pro jejich daňové uznání musí být software zaúčtován na podrozvahovém účtu.

1.4

Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

DEFINICE

Technické zhodnocení

Výdaj na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace hmotného majetku, a to v ocenění od částky stanovené v zákoně o daních z příjmů. Rekonstrukce je zásah do majetku, kterým je změněn jeho účel nebo jeho technické parametry. Modernizace znamená rozšíření jeho vybavenosti nebo použitelnosti. V případě dlouhodobého nehmotného majetku se za technické zhodnocení považují výdaje na ukončené rozšíření jeho vybavenosti nebo použitelnosti anebo zásahy, které mají za následek změnu jeho účelu, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku stanovenou v zákoně o daních z příjmů.

Technické zhodnocení je definováno v zákoně o daních z příjmů, kde je stanoven jednotný finanční limit **Kč 40 000,-** a vymezen jeho věcný obsah ovšem samostatně jak pro DNM, tak pro DHM.

V případě DNM se za technické zhodnocení považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku Kč 40 000,-.

U DHM se jím rozumí vždy **výdaje na dokončení nástavby, přístavby a stavební úpravy** (dle stavebního zákona), **rekonstrukce** (zásah do majetku, který má za následek změnu účelu nebo technických parametrů) a **modernizace** (rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku), **pokud převýšily** u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím **období částku Kč 40 000,-**. Technickým zhodnocením jsou i **uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku**, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle tohoto zákona.

Technické zhodnocení se stává součástí ocenění DM u jeho vlastníka, ale může o něm účtovat i jiná ÚJ než vlastník, která toto technické zhodnocení provádí na pronajatém majetku. Nájemce účtuje o technickém zhodnocení na účtu, na kterém se účtuje pronajatý majetek, a v případě finančního leasingu na účtu, na kterém se bude účtovat majetek převzatý do vlastnictví po skončení finančního leasingu (ČÚS č. 013). V tomto případě jej nájemce může i odpisovat, **a to v průběhu používání** technického zhodnocení (nikoliv jen po dobu nájmu). U majetku pořízeného formou finančního leasingu se odpisování zahájí uvedením technického zhodnocení do stavu způsobilého užívání (dle Vyhlášky).

Náklady charakteru technického zhodnocení (ČÚS č. 013), které v úhrnu za účetní období **nepřevyšují** částku uvedenou v ZDP (tj. Kč 40 000,-), lze účtovat jako:

- technické zhodnocení (na příslušný účet majetku, tj. účet v účtové skupině 01 nebo 02),
- ostatní služby v případě dlouhodobého nehmotného majetku (na příslušný účet účtové skupiny 51 – Služby, např. účet 518),
- ostatní provozní náklady v případě dlouhodobého hmotného majetku (na příslušný účet účtové skupiny 54 – Jiné provozní náklady, např. účet 548).

Nájemce provádějící technické zhodnocení účtuje najatý majetek na podrozvahovém účtu. Výjimkou je koupeň podniku nebo jeho části, kdy smlouva o koupi může upravit, že najatý majetek účtuje a odpisuje nájemce.

O technickém zhodnocení se **neúčtuje** (ČÚS č. 013) v případě:

- pěstitelských celků trvalých porostů,
- základního stáda a tažných zvířat,
- hmotného neodpisovaného majetku (účtová skupina 03), zejména pozemků (dle ZoÚ).

Účtování technického zhodnocení odpisovaného nájemcem **při ukončení nájmu** (ČÚS č. 013):

- nájemce účtuje případně vzniklou zůstatkovou cenu do nákladů, popřípadě jako úhradu závazku z pronájmu, je-li nájemné naturálně plněno technickým zhodnocením; náklady na uvedení najatého majetku do předchozího stavu účtuje nájemce do ostatních provozních nákladů,
- pronajímatel zvýší o technické zhodnocení pořizovací cenu pronajatého majetku se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 – Jiné provozní výnosy (např. účet 648), popřípadě jako úhradu pohledávky z pronájmu, je-li nájemné naturálně plněno technickým zhodnocením,
- v případě finančního leasingu se pořizovací cena majetku převzatého uživatelem do vlastnictví zvýší o technické zhodnocení odpisované uživatelem v průběhu užívání a pokračuje se v odpisování z takto zvýšené pořizovací ceny.

PŘÍKLAD 1.8

Technické zhodnocení auta pořízeného formou finančního leasingu

Z uzavřené leasingové smlouvy vyplývá, že po uplynutí 36 měsíců (tj. po skončení nájmu) odkoupí firma KLIMA a. s. od leasingové společnosti auto za PC Kč 8 000,-. Po převzetí auta do svého vlastnictví předpokládá KLIMA a. s. ještě jeho užívání po dobu 4 let. Na začátku druhého roku (13. m.) trvání leasingu nechá zabudovat (se svolením leasingové společnosti) do auta klimatizaci v hodnotě Kč 60 000,-.

Úkol:

Zaúčtujte provedené TZ, včetně jeho odpisování, následné pořízení auta, pokračování v odpisování a vyřazení auta.

Řešení:

1. TZ se bude odpisovat po zbývajících dobu leasingu (24 měsíců) a další dobu užívání (48 měsíců), celkem 72 měsíců;

TZ se nemusí odepsat jen po dobu nájmu.

2. K PC Kč 8 000,- se přičte TZ (8 000,- + 40 000,-), odpis po další dobu užívání (48 m.) bude z celkové částky.

Č.	Text účetního případu	Kč	MD	D
1.	Pořízení (zabudování) klimatizace – 13. m. FL	60 000	022	321
2.	Odpis TZ ve 2. roce (13.–24. m.) FL	10 000	551	082
3.	Odpis TZ ve 3. roce (25.–36. m.) FL	10 000	551	082
4.	Pořízení auta (37. m.)	8 000	022	321
5.	Odpis (PC + TZ) v 1. roce po FL	12 000	551	082
6.	Odpis (PC + TZ) ve 2. roce po FL	12 000	551	082
7.	Odpis (PC + TZ) ve 3. roce po FL	12 000	551	082
8.	Odpis (PC + TZ) ve 4. roce po FL	12 000	551	082
9.	Vyřazení auta	68 000	082	022



?

PŘÍKLAD 1.9

Technické zhodnocení na najatém majetku

Firma Linda a. s. podniká v pronajaté budově, kterou má zaúčtovanou na podrozvahovém účtu, nájemní smlouva je uzavřena na 10 let. Na začátku 6. roku užívání provede Linda a. s. se souhlasem vlastníka technické zhodnocení (zabezpečení) ve výši Kč 500 000,-.

Úkol:

Zaúčtujte pořízení TZ, jeho odpis a vyřazení po skončení nájmu.

Č.	Text účetního případu	Kč	MD	D
1.	Pořízení zabezpečení (TZ) 6. rok nájmu	500 000	021	321
2.	Odpis TZ v 6. roce	100 000	551	081
3.	Odpis TZ v 7. roce	100 000	551	081
4.	Odpis TZ v 8. roce	100 000	551	081
5.	Odpis TZ v 9. roce	100 000	551	081
6.	Odpis TZ v 10. roce	100 000	551	081
7.	Vyřazení TZ po skončení nájmu	500 000	081	021

Poznámka:

O majetku (budově) účtuje její vlastník, TZ odepisované nájemcem se účtuje na účtu, na kterém se účtuje pronajatý majetek.

?

PŘÍKLAD 1.10

Technické zhodnocení na hmotném majetku

Firma MAKON s. r. o. pořídila počítač za Kč 35 000,-. Dle vnitřní směrnice byl počítač považován za DrHM a výdaj za jeho pořízení byl zaúčtován do nákladů na účet 501 (účtování jako o zásobách). V následujícím roce je provedena rozsáhlá modernizace (TZ dle ZDP) v částce Kč 41 000,-.

Proto se toto TZ stane DHM, samostatnou movitou věcí; bude se o něm účtovat v účtové skupině 02 (např. 022). Účetní odpisy budou dle odpisového plánu. Pro uznání TZ je nutná evidence DrHM na podrozvahovém účtu.

Poznámka:

Daňové odpisy budou dle ZDP.

?

PŘÍKLAD 1.11

Technické zhodnocení v hodnotě pod stanoveným finančním limitem

Firma NOVA a. s. nechala zabudovat do auta střešní okno a zabezpečení v celkové výši Kč 35 000,-.

Věcně se jedná o TZ, jehož výše je pod finančním limitem stanoveným v ZDP.

V souladu s dnes platnými účetními předpisy se účtuje o výdaji na TZ, které nepřesahuje stanovený limit do provozních nákladů na účet v účtové skupině 54 (např. 548 – Ostatní provozní náklady).

Poznámka:

Z hlediska ZDP je výdaj též pod stanoveným limitem, náklad bude proto uznán i jako daňový náklad.

1.5

Odpisování DNHM

Odpisuje se:

- a) Dle ZoÚ dlouhodobý majetek vykázáný v položkách rozvahy:
- B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek,
 - B.II.2. Stavby,
 - B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí,
 - B.II.4. Pěstitelské celky trvalých porostů,
 - B.II.5. Základní stádo a tažná zvířata.

Tento majetek odpisuje účetní jednotka, která má k němu vlastnické nebo jiné právo, anebo která hospodaří s majetkem státu, resp. územních samosprávných celků, není li v ZoÚ stanoveno jinak.

Účetní jednotka odpisuje majetek (a současně o něm účtuje), který používá v případech:

- smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva,
- kdy se vlastnické právo k movitým věcem nabývá na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci,
- stanovených zvláštními právními předpisy nebo prováděcími právními předpisy.

Účetní jednotka odpisuje majetek, který poskytuje jiné osobě k užívání zejména:

- úplatně nebo bezúplatně na základě smlouvy o nájmu nebo smlouvy o výpůjčce,
- na základě smlouvy o finančním leasingu.

Nájemce odpisuje majetek pouze tehdy, je-li oprávněn o tomto majetku účtovat a odpisovat jej na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části.

Účetní jednotka, která „ztratila“ vlastnické právo na základě převodu vlastnického práva k určitému majetku ve prospěch věřitele, přičemž tento majetek dále užívá (ovšem jako „nevlastník“) na základě smlouvy o výpůjčce tohoto majetku uzavřené s věřitelem, předmětný majetek nadále odpisuje. Zajišťovacím převodem práva dochází podmíněně ke změně v osobě nositele práva – vlastníka. Je-li splněn závazek zajištěný převodem práva, obnovuje se bez dalšího původní stav.

b) Dále **podle Vyhlášky**:

- 1) dlouhodobý nehmotný majetek s právem užívání od vlastníka, majitele nebo jiné oprávněné osoby; majetek odpisuje též oprávněná osoba, pokud o majetku účtuje,
- 2) technické zhodnocení u účetní jednotky, která dlouhodobý odpisovaný majetek úplatně nebo bezúplatně užívá a provedla na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet,
- 3) technické zhodnocení drobného nehmotného a hmotného,
- 4) ložisko (nevyhrazeného nerostu na pozemku koupeném nebo nabytém vkladem po 1.1.1997),
- 5) soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, a to i v případě, že je sestaven z movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění,
- 6) preferenční limit, který lze odpisovat podle času nebo výkonů.

Neodpisuje se:

- 1) pozemky,
- 2) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, movité kulturní památky (dle zákona o státní památkové péči), předměty kulturní hodnoty (dle zákona o prodeji a vývozu těchto předmětů) a obdobné movité věci (například dle zákona o ochraně sbírek),
- 3) nedokončený dlouhodobý majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého užívání,
- 4) finanční majetek,
- 5) zásoby,
- 6) pohledávky,
- 7) najatý či obdobně užívaný dlouhodobý majetek, není-li ZoÚ nebo Vyhláškou stanoveno jinak,
- 8) preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů a povolenky na emise.

Nemusí se odpisovat dlouhodobý majetek, který **neslouží k podnikání** a je ve vlastnictví:

- 1) bytových družstev,
- 2) právnických osob založených za účelem, aby se staly vlastníkem domu s byty (v nájmu společníků, členů nebo zakladatelů).

V případě **podílového spoluvlastnictví** odpisuje každý spoluvlastník svůj vlastnický podíl.

Účetní odpisování

Odpisování dlouhodobého majetku je v souladu se ZoÚ a Vyhláškou:

- odpisuje se v průběhu užívání (z ocenění stanoveného v ZoÚ), které nelze přerušit,
- průběh používání může být vyjádřen i jinak než ve vazbě na čas, například na výkony,
- odpisování se provádí podle odpisového plánu (je účetním záznamem),
- odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Povinností účetní jednotky je sestavit **odpisový plán** dle ZoÚ, ve kterém se stanoví pravidla výpočtu a účtování odpisů. Neexistuje omezení maximální doby odpisování stejně jako přímá vazba odpisů na opotřebení majetku. Proto je vhodná aplikace IFRS/IAS, tj. **stanovení částky odpisů** tak, aby se systematicky alokovala **během doby použitelnosti aktiva**, při které jsou účetní jednotkou využívány ekonomické užitky plynoucí z tohoto aktiva. **Odpisový plán je účetní záznam** (dle ZoÚ) s dobou archivace po dobu 5 let počínající koncem účetního období, kterého se týká (dle ZoÚ).

Účetní předpis odpisů dlouhodobého majetku:

- nehmotného MD 55x / Dal 07x
- hmotného MD 55x / Dal 08x

Stanovení doby životnosti aktiva:

- časové období, během kterého se očekává využívání tohoto aktiva,
- očekávané množství produkce nebo jiných jednotek vyprodukovaných daným aktivem.

Na výkonový způsob se velmi často zapomíná i přesto, že lépe vyjadřuje opotřebení než časový odpis.

Stanovení **předpokládané doby používání u strojů a zařízení** na základě:

- znalostí a zkušeností odborných pracovníků účetní jednotky,
- doporučení dodavatele,
- předpokládaného technického pokroku,
- náklady na opravy přestanou být ekonomické, včetně případů, kdy předmět po opravě nebude dostatečně výkonný (i nízký náklad se nevyplatí),
- dostatečných finančních prostředků na pořízení nového předmětu.

1.5.1 Metody účetních odpisů

Účetní odpisy jsou **plně v kompetenci ÚJ**, měly by věrně zobrazovat opotřebení odpisovaného majetku v ekonomickém vyjádření.

- **Časové odpisy**
 - **Lineární** – nejjednodušší způsob, například stanoveným procentem z účetní hodnoty majetku:
 - dle očekávané doby používání, někdy je dáno obecně závaznými předpisy nebo uzavřenou smlouvou (např. životnost výherních hracích automatů je 5 let dle zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách nebo povolení dočasné stavby stavebním úřadem apod.),
 - **dle odpisové sazby** – veškerý odpisovaný majetek je rozdělen **do několika odpisových skupin** (obdoba daňových odpisů dle ZDP).
 - **Zrychlené – v prvních letech je částka odpisů vyšší:**
 - může být použito stupňových odpisů, tj. rozdělení doby používání do několika úseků, a pro každý z nich je stanovena samostatná a postupně **klesající odpisová sazba**,
 - stejný odpis ze zůstatkové ceny, tj. používá se sice **stejná odpisová sazba**, ale **z klesající základny** (zůstatkové ceny).
- **Výkonové odpisy** – u některého majetku (např. výrobní zařízení, dopravní prostředky apod.) je to nejlepší způsob uplatnění účetních zásad. Vychází z kvantitativních ukazatelů tohoto majetku, jeho nevýhodou může být správnost odhadu objemu produkce či pracovní doby. U některých výrobních zařízení se naopak vychází z parametrů udaných výrobcem:
 - dle **množství produkce** – u DHM výrobního charakteru z důvodů objektivity při stanovení doby životnosti právě v závislosti na množství produkce,
 - dle **vykázaného využití** – je to prakticky obecnější ukazatel, např. spotřebované kilowatthodiny, ujeté kilometry nebo tunokilometry, obrat určitého provozu apod.,
 - dle **odpracované doby** – vhodné u majetku, kde lze vyjádřit pracovní vytížení (odpracovanou dobu).
- **Specifické metody odpisování** – u zvířat, u majetku, který se podílí na podnikatelské činnosti jen nepřímo a zejména u DNM. Např. v rámci inventury se bude provádět odborný odhad doby uchování užitné hodnoty majetku, na jehož základě se bude upravovat odpisový plán na následující období jako podíl účetní ZC zjištěným počtem let. Jedná se o pracnější způsob s neustálým prověřováním správné výše odpisů a s případnými korekcemi chyb způsobenými dřívějšími odhady použitelnosti majetku.

Příklad pro stanovení doby používání u budov a staveb si lze vzít v **legislativě pro oceňování majetku** (dle zákona o oceňování, včetně prováděcí vyhlášky):

- budovy, haly, rodinné domy, rekreační chalupy a domky:
 - zděné, monolitické nebo železobetonové a ocelové svíslé nosné konstrukce – 100 let,
 - ostatní druhy konstrukcí – 80 let a méně,
- rekreační a zahrádkářské chaty:
 - zděné – 80 let,
 - dřevěné oboustranně opláštěné a montované – 60 let,
 - ostatní – 50 let,
- inženýrské a speciální pozemní stavby: 50 až 100 let podle druhu konstrukce.

PŘÍKLAD 1.12

Lineární odpis – stanovená doba použitelnosti

Výherní hradí automat nakoupen za Kč 1 000 000,-, zákonem určená doba použitelnosti je 5 let.

V odpisovém plánu bude stanoven měsíční odpis ve výši:

$$1\ 000\ 000 : (5 \cdot 12) = 16\ 667,- \text{ Kč}$$

PŘÍKLAD 1.13

Lineární odpis – odpisové skupiny

ÚJ si v odpisovém plánu stanovila:

odpisová skupina 1

DM v ocenění do Kč 100 000,-, odpis 20 měsíců, tj. 5 % měsíčně,

odpisová skupina 2

DM v ocenění do Kč 300 000,-, odpis 25 měsíců, tj. 4 % měsíčně,

odpisová skupina 3

DM v ocenění do Kč 500 000,-, odpis 33 měsíců, tj. 3 % měsíčně,

odpisová skupina 4

DM v ocenění do Kč 1 000 000,-, odpis 50 měsíců, tj. 2 % měsíčně.

Nákup DM v PC Kč 600 000,-. V odpisovém plánu stanoven měsíční odpis ve výši:

$$600\ 000 \cdot 0,02 = 12\ 000,- \text{ Kč}$$

PŘÍKLAD 1.14

Zrychlený odpis – stupňovité odpisy

ÚJ v odpisovém plánu stanovila úseky v rámci doby použitelnosti a k nim přiřadila příslušnou odpisovou sazbu.

Např. majetek odpisovaný 5 let má 3 úseky 1, 2 a 2 roky, ve kterých jsou odpisové sazby 40 %, 20 % a 10 %.

Nákup DM v PC Kč 2 000 000,-. Dle odpisového plánu jsou měsíční odpisy:

1. rok používání	$2\ 000\ 000 \cdot 0,4 : 12 = 66\ 667$
2. rok používání	$2\ 000\ 000 \cdot 0,2 : 12 = 33\ 334$
3. rok používání	$2\ 000\ 000 \cdot 0,2 : 12 = 33\ 334$

4. rok používání	$2\,000\,000 \cdot 0,1 : 12 = 16\,667$
5. rok používání	$2\,000\,000 \cdot 0,1 : 12 = 16\,667$, poslední měsíc jen 16 639

Poznámka:

V 1. a posledním roce používání se nezobledňuje doba uvedení do užívání, resp. doby vyřazení z používání.

PŘÍKLAD 1.15**Zrychlený odpis – ze zůstatkové ceny**

ÚJ má v odpisovém plánu určenu roční odpisovou sazbu 25 % a hraniční zůstatkovou cenu Kč 100 000,-.

Nákup DM v PC Kč 400 000,-. Odpisy dle odpisového plánu jsou:

1. rok používání	$400\,000 \cdot 0,25 = 100\,000$	ZC 300 000
2. rok používání	$(400\,000 - 100\,000) \cdot 0,25 = 75\,000$	ZC 225 000
3. rok používání	$(400\,000 - 175\,000) \cdot 0,25 = 56\,250$	ZC 168 750
4. rok používání	$(400\,000 - 231\,250) \cdot 0,25 = 42\,188$	ZC 126 562
5. rok používání	$(400\,000 - 273\,438) \cdot 0,25 = 31\,640$	ZC 94 922

a tím již poklesla pod její stavenou hraniční výši, proto

6. rok používání	odpis ZC 94 922
------------------	-----------------

PŘÍKLAD 1.16**Výkonový odpis – dle možnosti produkce**

ÚJ nakoupila lis v PC Kč 3 000 000,- a jeho výrobce uvádí, že má vyrobit 500 000 tun vylisků.

Na základě těchto údajů je v odpisovém plánu stanovena **odpisová jednotka**:

$3\,000\,000 : 500\,000 = 6,-$ Kč na 1 tunu vylisků.

Roční odpisy = skutečný počet t vylisků x 6 Kč

Např.: 1. rok	$100\,000 \cdot 6 = 600\,000$
2. rok	$150\,000 \cdot 6 = 900\,000$
3. rok	$50\,000 \cdot 6 = 300\,000$ (obstávka, nižší produkce)
atd.	

PŘÍKLAD 1.17**Výkonový odpis – dle vykázaného využití**

Výrobce nákladního automobilu uvádí, že vozidlo má vydržet ujetí 200 000 km při nosnosti 5 tun. PC nákladního automobilu je Kč 2 000 000,-.

Odpisová jednotka:

$PC : (km \times t) = PC : tkm = 2\,000\,000 : 1\,000\,000 tkm = 2,-$ Kč/tkm

Měsíční odpisy: skutečný počet tkm x 2,- Kč

Např.: květen	$25\,000 \cdot 2 = 50\,000$
červen	$20\,000 \cdot 2 = 40\,000$
červenec	$30\,000 \cdot 2 = 60\,000$
atd.	

?

?

?



PŘÍKLAD 1.18

Výkonový odpis – dle odpracované doby

ÚJ nakoupila kopírovací stroj v PC Kč 450 000,- a v návodu k používání je uvedena životnost v délce 15 000 hodin provozu, tj. minimálně 5 let při průměrném zatížení.

Odpisová jednotka = PC : doba provozu = 450 000 : 15 000 = 30,- Kč/h

Měsíční odpisy = skutečná doba provozu x 30 Kč

Např.: září	250 · 30 = 7 500,- Kč
říjen	220 · 30 = 6 600,- Kč
listopad	230 · 30 = 6 900,- Kč
atd.	

1.6 Vyřazování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Vyhláška neupravuje ani vyřazování majetku a stejně i zde existuje celá řada způsobů vyřazení a každý způsob má své zvláštnosti.

Vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (ČÚS č. 013):

Vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného odpisovaného majetku se účtuje **na základě průkazného dokladu** (vyřazovací protokol, škodní protokol apod.). Jedná-li se o **odpisovaný dlouhodobý majetek a technické zhodnocení**, pak:

- skutečné vyřazení v ocenění (pořizovací cena, vlastní náklady, reprodukční pořizovací cena): na vrub příslušného účtu účtových skupin 07 a 08 a ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 01 a 02,
- zůstatková cena ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 07 a 08 a na vrub příslušného nákladového účtu v závislosti na způsobu vyřazení, a to:
 - prodej 54 (např. 541)
 - likvidace 55 (např. 551)
 - bezúplatný převod (dar) 54 (např. 543)
 - vklad do jiné obchodní společnosti nebo družstva 36 (např. 365)
 - převod na základě právních předpisů (delimitace, restituce majetku státního podniku) 41 (např. 413)
 - důsledek škody nebo manka 54 (např. 549)
 - převod z podnikání do osobního užívání 49 (např. 491)

Vyřazení **neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku** se účtuje na vrub shodných nákladových účtů jako zůstatková cena u odpisovaného DM a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 03 (např. 031 – Pozemky).

Vyřazení **nedokončeného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku** se účtuje na vrub shodných nákladových účtů jako zůstatková cena u odpisovaného dlouhodobého majetku a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04.

V případě, že se vyřazuje nedokončený dlouhodobý majetek a technické zhodnocení, které je trvale zastaveno a vlastníkem v něm nebude pokračováno (**zmařená investice**), se při likvidaci účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 (např. 548) a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04.

Při **částečné likvidaci** jednotlivého dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku trvalým vyřazením věci, aniž by se majetek znehodnotil nebo ztratil způsobilost užívání, a vyřazená věc byla součástí ocenění majetku a po vyřazení má povahu samostatné movité věci, se ocenění majetku sníží o ocenění vyřazené věci.

Míra odepsanosti vyřazení je shodná s mírou odepsanosti původního majetku (ČÚS č. 013).

PŘÍKLAD 1.19

Uved' me si příklad vyřazení stroje a použijme například tyto nákladové účty

- | | |
|---|-------------------------|
| 1) Odepsání zůstatkové hodnoty: | |
| • při likvidaci | MD 551 / Dal 082 |
| • v důsledku škody či manka | MD 549 / Dal 082 |
| • prodejem | MD 541 / Dal 082 |
| • darováním | MD 543 / Dal 082 |
| 2) Vyřazení stroje z evidence v majetku: | |
| • pro všechny způsoby vyřazení | MD 082 / Dal 022 |
| 3) K prodeji se ještě váže vystavená faktura: | |
| • prodej ve výši prodejní ceny | MD 311 / Dal 641 |
- Obdobně se účtuje nejen vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku, ale i vyřazení majetku, který dosud nebyl ani v používání a je stále evidován na účtu nedokončeného majetku:
- | | |
|----------------------------------|-------------------------|
| • rozhodnutí o zrušení investice | MD 548 / Dal 042 |
|----------------------------------|-------------------------|



1.7

Dlouhodobý finanční majetek (DFM)

DEFINICE

Dlouhodobý finanční majetek

Představuje finanční majetek, jehož předpokládaná doba držby, realizace nebo splatnosti přesahuje 12 měsíců. Jedná se o cenné papíry a podíly (majetkové účasti, dluhové cenné papíry, směnky apod.), půjčky a úvěry poskytnuté účetní jednotkou.

Ovládající osoba

Osoba, která vykonává přímo nebo nepřímo rozhodující vliv na řízení nebo provozování jiné osoby (účetní jednotky), která je osobou ovládanou.

Podstatný vliv

Představuje významný vliv na řízení nebo provozování účetní jednotky, který není dle obchodního zákoníku považován za rozhodující.

Dluhové cenné papíry držené do splatnosti

Úvěrové cenné papíry (dluhopisy, směnky) se splatností delší než 12 měsíců a jejich držitel má úmysl a schopnost je do této doby držet.

Půjčka

Reálný kontrakt na základě uzavřené smlouvy a současně poskytnutého plnění. Věřitel se zavazuje přenechat dlužníkovi věci určené podle druhu (nejčastěji peníze) a dlužník se zavazuje vrátit věřiteli věci stejného druhu po uplynutí sjednané doby.

1.7.1 Obsahové vymezení

Dlouhodobý finanční majetek představuje finanční majetek, jehož předpokládaná doba držby, realizace nebo splatnosti přesahuje 12 měsíců. Prakticky se jedná v převážné míře o cenné papíry a podíly, ale i o půjčky, úvěry a zálohy, které tvoří:

- majetkové účasti (cenné papíry a podíly v podnicích ovládaných a řízených a v podnicích pod podstatným vlivem); držitel jejich prostřednictvím uplatňuje rozhodující vliv v dceřinných společnostech a přidružených podnicích,
- ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly,
- dlouhodobé půjčky a úvěry poskytnuté:
 - dceřinným společnostem a přidruženým podnikům,
 - mezi dceřinnými společnostmi a přidruženými podniky,
 - poskytnuté ovládajícím a řídicím osobám a účetním jednotkám uplatňujícím podstatný vliv,
- ostatní poskytnuté dlouhodobé úvěry a půjčky,
- poskytnuté (krátkodobé a dlouhodobé) zálohy na pořízení dlouhodobého finančního majetku.

Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly obsahují zejména:

- podíly nepředstavující podíl v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem,
- dluhové (úvěrové) cenné papíry:
 - dluhopisy s pevnou úrokovou sazbou,
 - dluhopisy s úrokovým výnosem stanoveným jako rozdíl mezi jmenovitou hodnotou a jeho nižším emisním kurzem,
- směnky,
- ostatní dlouhodobé cenné papíry, u nichž v okamžiku pořízení není znám záměr účetní jednotky.

Oceňování

Dlouhodobý finanční majetek se oceňuje:

- **pořizovací cenou**, včetně emisního ážia,
- **zůstatkovou (účetní) cenou** nepeněžitý vkladu u vkladatele, jsou-li cenné papíry a podíly nabyty protihodnotou za vložený nepeněžitý vklad; zůstatková (účetní) hodnota se zvyšuje o DPH, pokud zákon o DPH považuje tento vklad za zdanitelné plnění,
- **reálnou hodnotou** – cenné papíry a podíly nepředstavující účast v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem.

Součástí pořizovací ceny cenného papíru a podílu **jsou též** přímé náklady s pořízením související, například poplatky makléřům, poradcům, burzám.

Součástí pořizovací ceny **nejsou zejména** úroky z úvěrů na pořízení cenných papírů a podílů a náklady spojené s držbou cenného papíru a podílu.

Změny v ocenění cenných papírů a podílů oceňovaných podílem na vlastním kapitálu (ekvivalenci) ovládané a řízené osoby nebo osoby pod podstatným vlivem se účtují prostřednictvím rozvahových účtů v účtové skupině 41.

Pořízení

Pořízení dlouhodobého finančního majetku se uskutečňuje zejména:

- koupí,
- bezúplatným převodem (darováním),
- vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby,
- poskytnutím půjčky,
- převodem finančních prostředků na dlouhodobé vkladové listy a termínované vklady.

Snížení stavu

Snížení stavu dlouhodobého finančního majetku se uskutečňuje zejména:

- prodejem,
- inkasem cenných papírů,
- splacením půjčky a úvěru,
- odpisem ztrátové pohledávky u dlouhodobých půjček,
- bezúplatným převodem (darováním),
- výběrem dlouhodobého vkladového listu a termínovaného vkladu.

1.7.2 Účtování

Pořízení dlouhodobého finančního majetku **se účtuje:**

- na vrub účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek nebo přímo na vrub účtů dlouhodobého finančního majetku účtové skupiny 06 – Dlouhodobý finanční majetek, pokud při pořízení nevznikly žádné náklady související s jeho pořízením,
- se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů účtových skupin dle způsobů pořízení dlouhodobého finančního majetku (dle ČÚS č. 014), kterými jsou zejména:
 - koupě 32 (např. 325),
47 (např. 479)
 - v hotovosti placené poplatky, služby apod. 21 (např. 211)
 - poskytnutí půjčky a úvěru, přímá koupě DFM, převod finančních prostředků na dlouhodobé vkladové listy a termínované vklady 22 (např. 221)
 - bezúplatný převod (dar) 41 (např. 413)
 - kdy zákon o DPH stanoví, že věcný vklad je zdanitelným plněním 34 (např. 343)
 - upsání vkladu do a.s., vklad společníka do s.r.o. nebo členů do družstva apod. 36 (např. 367)
 - uplatnění práva nákupní opce 37 (např. 376)

Účetní předpis převodu pořizovaného dlouhodobého finančního majetku do dlouhodobého finančního majetku (pokud při jeho pořízení byl použit kalkulační účet pořízení) je:

MD 06x / Dal 04x

PŘÍKLAD 1.20

Pořizování dlouhodobého finančního majetku

Firma PREKO a. s. nakoupila v primární emisi dluhopis neurčený k obchodování ve jmenovité hodnotě Kč 30 000,-. Odměna makléři činila Kč 2 500,-. Zaúčtujte pořízení dluhopisu v pořizovací ceně a jeho převedení na majetkový účet.

Řešení:

Dluhopis nakoupený v primární emisi neurčený k obchodování je součástí dlouhodobého finančního majetku. Pro vytvoření pořizovací ceny bude použit kalkulační účet 043 – Pořizování dlouhodobého finančního majetku, k zaúčtování závazku z nákupu účet 379 – Jiné závazky.

Č.	Text účetního případu	Kč	MD	D
1.	Nákup dluhopisu ve jmenovité hodnotě	30 000	043	379
2.	Odměna makléři	2 500	043	379
3.	Převod dluhopisu v pořizovací ceně	32 500	065	043

Snížení stavu (úbytek) dlouhodobého finančního majetku **se účtuje:**

- ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 06 – Dlouhodobý finanční majetek,
- se souvztažným zápisem na vrub příslušných účtů účtových skupin dle způsobů snížení dlouhodobého finančního majetku (dle ČÚS č. 014), kterými jsou zejména:
 - příjem splátky dlouhodobé půjčky a úvěru, inkasa splatných cenných papírů a výběr dlouhodobého vkladového listu a termínovaného vkladu 22 (např. 221)
 - bezúplatný převod (dar) a odpis ztrátové pohledávky u dlouhodobé půjčky 54 (např. 543)
 - prodej 56 (např. 561)

V případě prodeje dluhového cenného papíru je nutno k okamžiku prodeje doučtovat naběhlý alikvotní úrokový výnos.

1.8

Analytické a podrozvahové účty (ČÚS č. 013 a 014)

Analytické účty se vedou na kartách nebo v datových souborech počítače podle:

- ČÚS č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech,
- jednotlivých složek dlouhodobého majetku,
- jednotlivých dlužníků u záloh, půjček a úvěru u DFM,
- účelu stanoveného právními předpisy nebo
- požadavků vlastního řízení.

Analytické účty k cenným papírům a podílům (DFM) se vedou minimálně podle:

- druhu cenných papírů,
- emitentů a jmenovitých hodnot,
- měn, na které cenné papíry a podíly znějí,
- úrokového výnosu k příslušnému účtu dluhového cenného papíru.

Kniha analytických účtů

- a) Kniha analytických účtů podle jednotlivých složek DNHM slouží k jeho identifikaci a obsahuje zejména:
- název, popis majetku nebo číselné označení,
 - datum a způsob jeho pořízení a **uvedení do užívání**,
 - datum zaúčtování na účet majetku (v příslušné účtové skupině),
 - **ocenění**,
 - údaje o zvoleném **způsobu odpisování** (účetního a daňového), roční sazby a částky **účetních odpisů** za účetní období a **daňových odpisů** za zdaňovací období,

- datum a **způsob vyřazení**,
 - u majetku, k němuž ÚJ nemá vlastnické právo nebo je zatížený zástavním právem nebo věcným břemenem anebo na jehož pořízení byla poskytnuta dotace, se uvede vlastník majetku, **zástavní věřitel, účastník věcného břemene, výše dotace** a další skutečnosti prokazující úplnost účetního případu,
 - u souboru movitých věcí se rovněž uvádějí jednotlivé části souboru věcně a v hodnotovém vyjádření; pokud se k souboru přiřadí další věc nebo se naopak vyřadí, uvádí se datum přiřazení nebo vyřazení této věci,
 - v poznámce se uvede **podmíněnost** uskutečnění okamžiku účetního případu nabytím **právního účinku vkladu** při převodech vlastnictví k nemovitostem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí,
 - plátcí DPH, kteří ve smyslu příslušných předpisů neuplatnili nárok na odpočet DPH a mají uvedený majetek oceněný včetně DPH, sledují DPH na analytickém účtu.
- b) Kniha analytických účtů podle jednotlivých složek dlouhodobého finančního majetku obsahuje údaje potřebné k jeho identifikaci, popřípadě údaje stanovené zvláštními předpisy.

Analytické účty u DNHM se vedou odděleně za:

- **najatý majetek** za podmínek podle ZDP, ve znění platném do konce roku 2000,
- **technické zhodnocení najatého majetku**, jež odpisuje nájemce za podmínek stanovených v ZDP,
- **vypůjčený DHM**, jehož vlastnictví zajištěním závazku převodem práva přešlo na půjčitele, avšak tento majetek na základě smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazku odpisuje vypůjčitel,
- **DM najatý** podle OZ, pokud se tak pronajímatel s nájemcem ve smlouvě dohodli.

Podrozvahové účty

Na podrozvahových účtech (v účtových skupinách 75 až 79) se sledují **důležité skutečnosti**, jejichž znalost je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejich ekonomických zdrojů, které lze využít.

Jedná se především o:

- **využívání cizího majetku**, ke kterému ÚJ nemá vlastnické právo, popřípadě právo hospodaření s majetkem státu,
- **evidenci práv**, o kterých se neúčtuje (hypotéky),
- majetek a technické zhodnocení při **dotaci ve výši 100 %**.

Na podrozvahových účtech se **sledují zejména:**

- přijaté hypotéky,
- **najatý majetek**,
- **majetek přijatý do úschovy**,
- poskytnuté záruky a jiné obdobné závazky,
- poskytnutá zástavní práva a věcná břemena a převedená zajištění (pokud se o nich neúčtuje v účtových skupinách 01 až 03),
- přijatá zástavní práva a věcná břemena a přijatá zajištění,
- pohledávky a závazky z leasingu.

Příkladem relevantní informace u DFM může být cenný papír nebo podíl, kdy jeho ocenění je nulové, tj. kdy cena vkladu s ohledem na závazky přecházející s vkladem dosáhla záporné hodnoty a rozdíl byl zaúčtován do výnosů.

1.9

Vykázání dlouhodobého majetku v účetní závěrce

V souladu s předepsaným uspořádáním a označováním položek rozvahy (bilance) je dlouhodobý majetek (stálá aktiva) vykázán v aktivech:

B. Dlouhodobý mažýjetek**B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek**

- B.I. 1. Zřizovací výdaje
2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
3. Software
4. Ocenitelná práva
5. Goodwill
6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

B.II. Dlouhodobý hmotný majetek

- B.II. 1. Pozemky
2. Stavby
3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
4. Pěstitelské celky trvalých porostů
5. Základní stádo a tažná zvířata
6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek
7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

B.III. Dlouhodobý finanční majetek

- B.III. 1. Podíly v ovládaných a řízených osobách
2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
4. Půjčky a úvěry ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv
5. Jiný dlouhodobý finanční majetek
6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

Vykázání dlouhodobého majetku v účetní závěrce může být provedeno v souladu s Vyhláškou, a to:

- V rozvaze (bilanci) a ve výkazu zisku a ztráty se položky podle příloh č. 1, č. 2 a č. 3 k této vyhlášce uvádějí odděleně a ve stanoveném pořadí. Další podrobnější členění těchto položek lze provést za podmínky, že zůstane zachováno stanovené uspořádání.

- Položky rozvahy (bilance) a výkazu zisku a ztráty se označují kombinací velkých písmen latinské abecedy, římských číslic a arabských číslic a názvem položky; položky lze členit na podpoložky.
- Položky rozvahy (bilance) a položky výkazu zisku a ztráty, které jsou vpředu označeny arabskou číslicí, mohou být sloučeny:
 - pokud nejde o významnou částku ve vztahu k povinnosti věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, nebo
 - pokud jejich sloučení přispívá k větší srozumitelnosti informace a za podmínky, že sloučené položky budou uvedeny jednotlivě v příloze.

PŘÍKLAD 1.21**Vytvoření podložek v rozvaze (vybraná podstatná část)**

Firma ALFA a. s. má v rámci samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí (10 mil Kč) významné částky dopravních prostředků (7 mil. Kč) a inventáře (2,8 mil. Kč).

V rozvaze ALFA a. s. vykáže:

Položka B.II.3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	10 000,- Kč
	v tom: dopravní prostředky	7 000,- Kč
	inventář	2 800,- Kč

PŘÍKLAD 1.22**Vytvoření podložek v rozvaze (vyčerpávající vymezení)**

Firma BETA s. r. o. vynaložila v rámci celkového nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku ve výši 30 mil. Kč náklady na pořízení výrobní haly 17 mil. Kč a na pořízení skladu výrobků 13 mil. Kč.

V rozvaze BETA s. r. o. vykáže:

Položka B.II.7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	30 000,- Kč
	z toho: pořízení výrobní haly	17 000,- Kč
	pořízení skladu výrobků	13 000,- Kč

PŘÍKLAD 1.23**Sloučení položek v rozvaze**

Družstvo GAMA má ve svém účetnictví nemovitosti v částce 61 mil. Kč a pozemky ve výši 1 mil. Kč.

V rozvaze družstvo GAMA vykáže:

Položka B.II.2.	Stavby	62 000,- Kč
-----------------	--------	-------------

V příloze uvede, že položka stavby se skládá z hodnoty nemovitostí ve výši 61 000 a z hodnoty pozemků ve výši 1 000.

Vykazování informací o odpisování v příloze účetní závěrky:

- **použité účetní metody**, tj. informace o postupech odpisů (dle ZoÚ),
- **způsoby oceňování a odpisování** (dle Vyhlášky),
- **způsoby stanovení opravných položek a opravek** k majetku s uvedením zdroje informací pro stanovení jejich výše (dle Vyhlášky), a to podle principu významnosti,
- **drobný majetek neuvedený v rozvaze a cizí majetek uvedený v rozvaze** (např. majetek v rámci najatého podniku nebo jeho části), a to podle principu významnosti (dle Vyhlášky),
- zatížení majetku **zástavním právem nebo věcným břemenem** a uvedení převedeného nebo poskytnutého zajištění (dle Vyhlášky),
- **podmíněnost** nabytí právních účinků **vkladu do katastru nemovitostí** (dle Vyhlášky),
- vysvětlení částky vykázané v položce „B.I.1. Zřizovací výdaje“ (dle Vyhlášky).

1.10

Problematika účtování softwaru (informačního systému)

Typickým představitelem dlouhodobého nehmotného majetku je software, resp. informační systém. Vzhledem k tomu, že se jedná o poněkud složitější problematiku, věnujeme jí samostatnou kapitolu. Již při samotném pořízení může být pořízen dlouhodobý nehmotný majetek, ale stejně tak může být pořízení zaúčtováno do nákladů, a to buď jednorázově, nebo postupně formou časového rozlišení. Rovněž po dobu jeho užívání nebo při samotném vyřazení dochází ke specifickým situacím, které je vhodné samostatně vysvětlit.

Pořízení softwaru (informačního systému) – dlouhodobý majetek nebo náklad

Informační systém, stejně jako software, může být pořízen několika způsoby:

- dodavatelsky (za úplatu),
- vlastní činností,
- bezúplatným nabytím (dar, inventurní přebytek),
- outsourcingem,
- využitím služeb ASP,
- leasingem.

Kritérium pro rozhodování, kdy zaúčtovat hodnotu pořízeného majetku nebo služby buď do nákladů přímo v okamžiku pořízení, nebo až v okamžiku spotřeby (netýká se služby), nebo jako pořízení dlouhodobého majetku s tím, že do nákladů se jeho hodnota pořízení dostává postupně prostřednictvím odpisů, **jsou doba použitelnosti a výše účetního ocenění** (obsahové vymezení).

V případě pořízení softwaru (informačního systému) se jedná o rozhodování mezi zaúčtováním pořízení dlouhodobého nehmotného majetku a zaúčtováním do nákladů, kdy kromě výše uvedeného obecného kritéria jsou rozhodující podmínky pro jeho uznání jako dlouhodobý nehmotný majetek stanovené Vyhláškou.

Doklady, resp. důkazy o pořízení softwaru (informačního systému):

- **licenční smlouva** (základní dokument, který stanoví rozsah oprávnění uživatele a jeho práva ve vztahu k informačnímu systému), která obsahuje licenční číslo přidělené uživateli, což je velice důležité při případném rozšiřování informačního systému v budoucnosti (technickém zhodnocení),
- **nabývací doklad**, tj. **doklad o zaplacení** (ocenění v pořizovací ceně) nebo **interní doklad o aktivaci informačního systému** (ocenění ve vlastních nákladech, resp. v reprodukční pořizovací ceně),
- **registrační karta** prokazující legální způsob pořízení,
- **certifikát autentičnosti**,
- **originální instalační médium**.

1.10.1 Software (informační systém) jako dlouhodobý nehmotný majetek

Obsahové vymezení a podmínky uznání dlouhodobého nehmotného majetku

K tomu, aby se software mohl klasifikovat (dle Vyhlášky) jako DNM, musí mít:

- dobu použitelnosti delší než 1 rok,
- účetní ocenění vyšší než účetní jednotkou stanovená hraniční částka (limit).

Doba použitelnosti je doba, po kterou je majetek:

- využitelný pro současnou činnost,
- uchovatelný pro další činnost,
- sloužící jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

Velmi důležité jsou podmínky pro software jako dlouhodobý nehmotný majetek. Software může být uznán jako DNM bez ohledu na to, zda je nebo není předmětem autorských práv a je-li:

- úplatně nabyt od jiných osob a samostatně, nikoli jako součást nabytého hardwaru a jeho ocenění,
- vytvořen vlastní činností k obchodování s ním (nikoli pro vlastní potřebu účetní jednotky, nejde o software na zakázku nebo o součást hardwaru).

Ocenění softwaru (DNM)

V kapitole zabývající se oceňováním dlouhodobého majetku byly uvedeny v současnosti používané oceňovací úrovně. Jaká z nich se použije pro ocenění softwaru (informačního systému) jako dlouhodobého nehmotného majetku, závisí na způsobu jeho pořízení:

- pořizovací cena – při úplatném nabytí,
- vlastní náklady – při vytvoření vlastní činností,
- reprodukční pořizovací cena – v případě bezúplatného nabytí (daru).

Způsoby pořízení softwaru (DNM)

Dodavatelský model je pořízení informačního systému (počítačový program nebo soubor počítačových programů), který je realizován formou dlouhodobého projektu. Setkáváme se zde s pojmy lokalizace, implementace apod. Znamená to, že se pro budoucí uživatele podnikového informačního systému provádějí důkladné a časově náročné analýzy potřebnosti informačního systému v jejich konkrétním prostředí.

Při analýze prostředí objednatele informačního systému se nejprve často setkáváme s etapou prací předimplementační přípravy. **Předimplementační příprava** začíná obecným stanovením cílů, kompetentních osob a časového harmonogramu, přes definice stěžejních bodů budoucí realizace, technickou základnu, systémové prostředky a personální zabezpečení. Její součástí je dále řešení definovaných stěžejních bodů podnikového informačního systému, vyjádření o jeho schopnosti implementace, stanovení rozsahu a způsobu natažení dat objednatele do systému a navržení konfigurace včetně vyplývající cenové kalkulace. Přestože je z provedené analýzy předimplementační přípravy učiněn závěr o reálné možnosti pořízení informačního systému, jde o určitý „průzkum trhu“. Objednatel se nemusí pro pořízení informačního systému rozhodnout. Proto vyfakturovanou předimplementační přípravu (nejednou nebo postupně) nelze považovat za součást hodnoty pořízení, ale bude pro objednatele nákladem zaúčtovaným do provozních nákladů na účet v účtové skupině 51 – Služby, např. na účet 518 – Ostatní služby.

V případě, že se objednatel podnikového informačního systému (budoucí uživatel) na základě protokolárně uzavřené předimplementační přípravy rozhodne tento systém pořídit, nastává **implementace**. Je to další etapa prací, jejíž stěžejní náplní je instalace nového hardwaru, softwaru, databázového prostředí a aplikačních programů, včetně odzkoušení všech nových procedur. Výsledkem je podepsání akceptačního protokolu o implementaci a předání podnikového informačního systému do užívání (rutinního provozu). Z takto naznačeného obsahu implementace vyplývá, že se již **ve většině případů jedná o náklady**, které jsou **součástí pořizovací ceny** informačního systému jako dlouhodobého nehmotného majetku. Na druhou stranu je nutné upozornit, že se mohou v rámci implementace vyskytnout i takové **náklady, které do pořizovací ceny nepatří**, jako například náklady na přípravu pracovníků (velmi často fakturované jako **školení** pracovníků).

Může existovat i fáze **postimplementace**, která v mnohých případech zahrnuje období poskytování záruky od dodavatele informačního systému, ale i poskytování slev při dodavatelem prováděných pracích. Zde již nemůže docházet k navyšování pořizovací ceny informačního systému, a proto se takto vyfakturované služby zaúčtují opět do provozních nákladů na účet v účtové skupině 51 – Služby, např. na účet 518 – Ostatní služby.

Velmi rozšířený úplatný způsob pořízení informačního systému je též nákup v obchodní síti. Zpravidla se jedná o FPP (Full Package Product), tj. **krabicový software**, který je již umístěn na médiu, včetně dokumentace a poskytnutí práva. Existuje i multilicenční model, tj. na základě rámcové smlouvy jsou pořizovány různé počítačové programy od jednoho držitele autorských práv (výrobce), např. programy Select, Enterprise společnosti Microsoft.

Přestože je **software typu OEM** (Original Equipment Manufacturer) pořízen úplatně, o jeho pořízení se neúčtuje, protože existuje pouze jako součást dodávky hardwaru. OEM nejenže nelze pořídit samostatně, ale OEM nemůže ani samostatně fungovat ani ho nelze použít na jiném PC. Jedná se o jedinečnou instalaci na konkrétní počítač, kdy cena tohoto softwaru je zahrnuta do ceny počítače (hardwaru).

Účtování o zařazení softwaru (informačního systému) do majetku a jeho evidence

Je-li informační systém ve stavu způsobilém k užívání, tj. jsou-li splněny výše uvedené podmínky Vyhlášky, v praxi znamená, že byl získán přechodem vlastnických práv k licenci a že podepsáním předávacího protokolu (většinou je součástí projektové dokumentace) nastal okamžik jeho využívání na základě jeho instalace a odzkoušení jeho funkčnosti.

Podkladem pro účtování o zařazení do majetku je **zařazovací protokol**. Na něm jsou uvedeny všechny relevantní informace vztahující se k jeho pořízení, ale současně i o předpokládaném průběhu doby jeho použitelnosti. Zařazovací protokol se tak stává průkaznou písemností o nabytí a existenci informačního systému.

1.10.2 Software (informační systém) jako náklad

Pokud nejsou naplněny podmínky (kritéria) pro zařazení pořízeného informačního systému mezi dlouhodobý nehmotný majetek, účtuje se pořízení tohoto informačního systému do provozních nákladů na účet v účtové skupině 51 – Služby, např. na účet 518 – Ostatní služby.

Vzhledem k tomu, že se předpokládá doba použitelnosti delší než 1 rok, jedná se o drobný nehmotný majetek (dle Vyhlášky), jehož pořízení se nevykazuje v položce B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek, ale v nákladech.

V takovém případě je nanejvýš **vhodné**, přestože to není stanoveno ani ve Vyhlášce, ani v ČÚS č. 001, **aby informační systém byl sledován na podrozvahovém účtu**. Doporučení vychází ze skutečnosti, aby pořízený informační systém byl zaúčtován po celou dobu jeho použitelnosti, a to i z důvodů prokazatelnosti nákladů na jeho údržbu a technické zhodnocení.

K účtování pořízení softwaru (informačního systému) do nákladů dojde i v následujících způsobech jeho pořízení:

- Při pořízení informačního systému formou **outsourcingu** zůstává informační systém ve vlastnictví poskytovatele, který pro účetní jednotku zajišťuje poskytování outsourcingové služby. Jestliže nedochází k přechodu vlastnictví na účetní jednotku (uživatelé informačního systému), nelze účtovat o pořízení informačního systému jako majetku. Za úplatu budou pořizovány jen outsourcingové služby, které na základě faktur jejich poskytovatele budou účtovány do **provozních nákladů** na účet v účtové skupině 51, např. na účet 518 – Ostatní služby.
- I když **využití služeb ASP** (Application Software Providing) je považováno za dodavatelský model, účetní jednotka nepořizuje žádný software ani hardware. Přístup k informačnímu systému má provider, který jej i jeho aplikace spravuje a uživatel je ve formě webového klienta a pracuje na serveru providera. Jedná se tedy o pronájem licencí, resp. jejich aplikací, proto fakturace pronájmu představuje opět jen provozní náklad jako v případě outsourcingu.

Jak využití služeb ASP, tak poskytování outsourcingu je často na dobu delší, než je délka účetního období. Pokud dodavatel těchto služeb požaduje jejich úhradu předem, je nutné zajistit věcnou a časovou souvislost nákladů prostřednictvím účtu časového rozlišení. Faktury za služby jsou v těchto případech účtovány na účet v účtové skupině 38 – Přechodné účty aktiv a pasív (např. na účet 381 – Náklady příštích období) a z tohoto účtu se **do nákladů** (např. na účet 518 – Ostatní služby) vždy zaúčtuje **jen příslušná část**, která souvisí s daným účetním obdobím.

Pokud k pořízení informačního systému (softwaru) dochází **formou leasingu**, opět nedochází k přechodu vlastnictví. Po dobu trvání leasingové smlouvy účtuje nájemce (uživatel) informačního systému jen o nájmu, jehož výše v příslušném účetním období musí být **časově rozlišena**. Zajištění této zásady se účetně provede stejným způsobem, jako je uvedeno v předchozím odstavci.

Pořízení speciálních licenčních modelů softwaru

Existují speciální licenční modely softwaru, které lze pořídit bezúplatně a které jsou volně k dispozici na internetu. V tomto případě není známa jejich hodnota a pro jejich ocenění nelze ani použít reprodukční pořizovací cenu. K výdajům dochází až po nějaké době, a mají charakter poplatků za údržbu nebo se následně zpoplatňuje jejich distribuce a určité úpravy. **K evidenci** těchto forem softwaru mohou sloužit jen **knihy podrozvahových účtů**.

Příklady

Freeware – jedná se o bezplatné pořízení softwaru, které je k dispozici pro všechny potenciální uživatele. Z hlediska účetnictví jej lze pokládat za určitý typ drobného nehmotného majetku.

Shareware – je bezplatně distribuovaný software (volně šířen v prostředí internetu) a k jeho instalaci dochází až po zkušební době, ve které jej uživatel testuje, zda vyhovuje jeho požadavkům. Zpoplatněná je jeho údržba (maintenance fee) formou ročního registračního poplatku, který je odvozený z licenčního poplatku (nákupní ceny); po jeho zaplacení obdrží uživatel trvalou licenci k práci s ním. Teprve potom může dojít k jeho zařazení do drobného nehmotného majetku.

GNU/GPL – „Free Software“, tj. svobodný software, kdy není platba za užívání, ale je zpoplatněna jeho distribuce a komerční nadstavby. I na tento software můžeme nahlížet jako na drobný nehmotný majetek.

Evidence softwaru (informačního systému) během doby jeho použitelnosti

Během doby použitelnosti informačního systému (softwaru) dochází k jeho úpravám a změnám, které jsou vyvolány nejen samotnou potřebou účetní jednotky, ale i novelizacemi celostátních předpisů. Stejně jako samotný pojem software, ani termíny update a upgrade, které se používají při realizaci těchto úprav a změn, nejsou v účetní legislativě jednoznačně specifikovanými pojmy. Přesto jde o velmi důležitou skutečnost, zda dochází jen k určité úpravě informačního systému, která má podobu „opravy“ či jeho aktualizace, nebo se jedná o zásadní změnu, která má charakter technického zhodnocení. Pro každý z těchto způsobů se zásadně liší účetní postup.

Vyjděme z definice „update“ jako určité aktualizace informačního systému, která má charakter údržby nebo „opravy“. Podstatné změny považujeme za „upgrade“, které mají charakter technického zhodnocení. Ke správnému účtování si nyní zdůrazněme obecné vymezení opravy a technického zhodnocení, které je relevantní pro konkrétní účetní postup.

Technické zhodnocení versus údržba a oprava softwaru

a) **Technické zhodnocení**

V kapitole pojednávající o technickém zhodnocení dlouhodobého majetku byla problematika technického zhodnocení (TZ) podrobně rozebrána. Proto si nyní jen zopakujeme, že na TZ softwaru (informačního systému) se vztahuje definice TZ uvedená v ZDP pro dlouhodobý nehmotný majetek. Zde je provedeno jak věcné vymezení TZ, tak i limitní částka **Kč 40 000,-**.

Na tato ustanovení navazuje Vyhláška, která za dlouhodobý nehmotný majetek považuje též technické zhodnocení (dle ZDP) na najatém dlouhodobém nehmotném majetku a drobném nehmotném majetku, který byl zaúčtován do nákladů jako nakoupená služba na účet v účtové skupině 51 – Služby (např. na účet 518 – Ostatní služby).

Dojde-li k zásahu do informačního systému sice věcně odpovídajícímu technickému zhodnocení, který nebude pořízen samostatně, ale bude jeho finanční ohodnocení zahrnuto jako součást poplatků za údržbu účtovaných do provozních nákladů, nelze jej v konečné fázi považovat za technické zhodnocení.

Mohou rovněž vzniknout náklady na změnu informačního systému charakteru technického zhodnocení nepřevyšující částku stanovenou v ZDP. V takovém případě je o pořízení této změny účtováno opět v provozních nákladech jako nakoupená služba.



PŘÍKLAD 1.24

Sloučení položek v rozvaze

Společnost Zetor má stanoven limit pro dlouhodobý nehmotný majetek ve výši Kč 50 000,-. Společnost nakoupila software v pořizovací ceně Kč 40 000,-, jednalo se tedy o drobný nehmotný majetek, který byl účtován do provozních nákladů na účet v účtové skupině 51 (např. na účet 518 – Ostatní služby).

V následujícím účetním období nastala potřeba zásadní změny parametrů a rozšíření jeho vybavenosti a za její realizaci vyfakturovala softwarová firma částku Kč 45 000,-. Tím došlo k technickému zhodnocení (ZDP) na drobném nehmotném majetku, o kterém je účtováno do dlouhodobého nehmotného majetku v účtové skupině 01 (např. na účet 013 – Software).

b) Údržba a oprava softwaru

Věcnou definici obou termínů nalezneme ve Vyhlášce a byla již uvedena v textu kapitoly pojednávající o ocenění dlouhodobého majetku.

Veškeré změny softwaru (informačního systému) naplňující definici opravy a údržby jsou účtovány do provozních nákladů. Většinou se však pro tyto změny, které prakticky představují určité vylepšování (průběžnou aktualizaci) informačního systému, a to jak na základě změn v právních předpisech, tak uvnitř účetní jednotky, používá jen termín údržba. Použití termínu oprava u informačního systému totiž dává možnost ke spekulacím, že se jejím provedením odstraňují dřívější chyby či nedostatky. Vzhledem k tomu, že údržba informačního systému je v době jeho používání průběžnou záležitostí, uzavírají softwarové firmy se svými klienty smlouvy o údržbě, které mnohdy představují pro klienty i určité cenové výhody pro ostatní služby.

Pro účtování fakturace údržby informačního systému lze použít účet v účtové skupině 51 – Služby (např. účet 518 – Ostatní služby). Velmi často se stává, že softwarová firma požaduje na účetní **jednotce uhrazení předpokládané výše roční údržby předem**. V takovém případě je nutné, pokud se jedná o různá účetní období (je vhodné i v průběhu jednoho účetního období), **použít časové rozlišení nákladů**, tj. účet v účtové skupině 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv (např. účet 381 – Náklady příštích období). Do provozních nákladů (např. na účet 518 – Ostatní služby) se pak průběžně dostává příslušný časově rozlišený podíl z celkově zaplacené částky do období, se kterým věcně a časově souvisí.

Při používání informačního systému dochází k situacím potřeby pomoci nebo rady od softwarové firmy (podpora uživatele), které se často nevztahují k jeho běžnému fungování. Existuje celá řada způsobů podpory uživatele, např. prostřednictvím hotline telefonních linek, www stránek internetu, informačních materiálů dodavatele softwaru a podobně. Z účetního pohledu záleží na tom, jak je účetní jednotce podpora konkrétně poskytována, zda jde o bezplatnou službu nebo je samostatně fakturována či je podpora součástí smlouvy o údržbě (servisní smlouvy). Je zřejmé, že pokud se jedná o úplatnou službu, je tato účtována do provozních nákladů na účet v účtové skupině 51 – Služby (např. na účet 518 – Ostatní služby).

1.10.3 Vyřazení softwaru (informačního systému) z majetku

Vyřazení softwaru (informačního systému) se uskutečňuje shodně s vyřazením dlouhodobého majetku, tj. zejména (ČÚS č. 013): **likvidací, prodejem, bezúplatným převodem** (darováním) nebo **v důsledku manka či škody**.

K vyřazení informačního systému by mělo dojít jen na základě podstatného důvodu, za které nese odpovědnost konkrétní odpovědná osoba. Obě tyto skutečnosti by měly být obsahem dokladu prokazujícího toto vyřazení, tj. **vyřazovacího protokolu**, na základě kterého se provedou příslušné účetní zápisy uvedené v kapitole pojednávající o vyřazení dlouhodobého majetku.

Vyřazení informačního systému (softwaru), který **nebyl zcela odepsán**, je dosti problematické. Zvláště pokud zůstatková hodnota představuje významnou částku, mohl by tento účetní případ považován za zmařenou investici. O mnohem větší problém a o zmařenou investici jde v okamžiku, kdy dochází k vyřazení ještě nedokončeného informačního systému (MD 548 / Dal 073).

Vyřazení informačního systému z majetku znamená prakticky jeho odstranění z počítače, resp. ze všech relevantních instalací. Přesto ale **nesmí dojít k jeho likvidaci v pravém smyslu**, protože je třeba mít na mysli průkaznost a trvanlivost informací po předem stanovenou dobu, jako je např. ochrana a úschova účetních záznamů a jejich možnost převodu do formy, ve které je jejich obsah pro fyzickou osobu čitelný dle ZoÚ. Určitou výjimkou je vyřazení softwaru typu OEM jako nedílné součásti počítače (hardwaru), ke kterému dochází současně s likvidací počítače.

Archivace a skartace

V souvislosti s vyřazením informačního systému na jedné straně a úschovou dat jím vedených na straně druhé je vhodné zmínit lhůty pro archivaci a následný průběh skartace. **Obecná pravidla** pro možnou skartaci vyplývají **ze zákona č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě**.

Skartační řízení má svá pravidla. Může se zahájit teprve po skončení příslušné lhůty pro úschovu, která je dána v příslušném právním předpise (např. ZoÚ, ZDP). Tato lhůta začíná běžet až od 1. 1. následujícího roku, v němž předmětná písemnost vznikla, a končí posledním dnem daného roku, tj. 31. 12.

Skartační řízení se provádí na základě skartačního návrhu, který zasílá účetní jednotka místně příslušnému státnímu archivu k posouzení. Příslušný státní archiv vystaví protokol o skartačním řízení a teprve na jeho základě je možné předmětné písemnosti vyskartovat, tj. provést jejich fyzickou likvidaci. V případě softwaru je třeba si uvědomit, že se na něj vztahují archivační lhůty jak z titulu, že jeho prostřednictvím jsou prováděny účetní zápisy, tak i proto, že lhůty pro úschovu se týkají i účetních záznamů, které dokládají formu vedení účetnictví, což se prakticky týká softwaru. Pokud by účetní jednotka nesplnila archivační povinnosti, vystavuje se nebezpečí uložení pokuty dle ZoÚ.

Přednost obsahu před formou

Jak je z textu této kapitoly zřejmé, nejde dát na účtování o informačním systému jednoznačný účetní postup. Problémy způsobuje též nesoulad mezi zákonnými účetními a daňovými předpisy, a proto je velmi důležitá dobrá orientace nejen v těchto, ale i v navazujících předpisech. Tím, že neexistují zákonem nebo jiným závazným předpisem stanovené definice pojmů, jako je software, update, upgrade apod., **rozhodující pro určení účetního postupu bude vždy skutečnost daná nejen reálnou věcností, časovostí, ale i podmínkami v uzavřených smlouvách**.

Pro vymezení, zda software (informační systém) bude DNM a jeho hodnota se do nákladů promítne nepřímo formou odpisů nebo bude rovnou nákladovou položkou, jsou relevantní konkrétní podmínky s tím, že se **musí uplatnit všeobecně uznávaná účetní zásada přednosti obsahu před formou**. Totéž se týká i problematiky vzniklých nákladů za dobu jeho používání, zda se bude jednat o technické zhodnocení informačního systému (součást majetku) nebo o údržbu (náklad).

V neposlední řadě se při rozhodování o konkrétním účetním postupu nesmí zapomenout ani na **vnitřní předpisy**, ve kterých je právě nutná konkretizace platné obecné metodiky a které se musí bezesporu respektovat.

Shrnutí

- **Dlouhodobý majetek** ve většině účetních jednotek představuje významnou složku jejich aktiv (majetku). Protože se jedná o majetek, u něhož je doba použitelnosti delší než 12 po sobě jdoucích měsíců, jedná se o **stálá aktiva**. DM se člení na: dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek (odpisovaný a neodpisovaný) a dlouhodobý finanční majetek. Stálá aktiva se postupně opotřebovávají, proto u stálých aktiv rozeznáváme jejich vstupní (pořizovací) hodnotu a výši jejich opotřebení ve formě oprávek (s výjimkou neodpisovaného DHM). Oprávky jsou kumulovanou hodnotou odpisů v jednotlivých letech životnosti stálých aktiv, v rozvaze vyjadřují korekci vstupní ceny. Rozdíl mezi vstupní hodnotou a opravkami vyjadřuje zůstatkovou hodnotu stálých aktiv. Pro dlouhodobý majetek je ve směrné účtové osnově rezervována **úctová třída 0 – Dlouhodobý majetek**.
- **Účtování o dlouhodobém majetku** můžeme rozlišit na tři fáze: pořízení, užívání (dochází ke změně jeho hodnoty) a vyřazení. Ke změně jeho hodnoty dochází trvalým snížením (formou oprávek s výjimkou DHM neodpisovaného a dlouhodobého finančního majetku) a přechodným snížením hodnoty (formou opravných položek).
- DNHM a technické zhodnocení se **oceňuje** podle ZoÚ a Vyhlášky: pořizovací cenou (úplatně nabytý), vlastními náklady (vytvořený vlastní činností) a reprodukční pořizovací cenou (bezáplatně nabytý nebo v případě, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit).
- **Pořizovací cenou** se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. Součástí ocenění nejsou zejména opravy a údržba, kurzové rozdíly, sankce ze smluvních vztahů a daně. Ocenění se zvyšuje o technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněna účetní jednotka.
- **Vlastními náklady** se rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami (výrobní režie a správní režie).
- **Reprodukční pořizovací cenou** se rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.
- K zajištění správného ocenění (respektování zásady věrného a poctivého zobrazení) si proto ÚJ **ve vnitřním předpisu** stanoví postup pro stanovení okamžiku, od kterého se položky výdajů stávají součástí ocenění DM, kdy došlo k **rozhodnutí o pořízení DM**.
- **Dlouhodobý nehmotný majetek** obsahuje zejména s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou v odpisovém plánu (s výjimkou goodwillu) a při splnění povinností stanovených zákonem, jako je významnost a věrné a poctivé zobrazení majetku: zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software, ocenitelná práva, goodwill, povolenky na emise skleníkových plynů a preferenční limity. Součástí DNM je dále technické zhodnocení od částky stanovené zákonem o daních z příjmů (Kč 40 000,-), nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek a poskytnuté zálohy.
- **Dlouhodobý hmotný majetek** obsahuje následující položky: pozemky (bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím u realitních kancelářích), stavby (bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti), samostatné movité věci a soubory movitých věcí (od výše ocenění stanovené ÚJ s výjimkou předmětů z drahých kovů), pěstitelské celky trvalých porostů, základní stádo a tažná zvířata a jiný DHM (bez ohledu na výši ocenění). Dále sem patří nedokončený DHM, technické zhodnocení (od částky stanovené v ZDP), poskytnuté zálohy a oceňovací rozdíl k nabytému majetku.
- **Dobou použitelnosti** DM se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.
- **Drobný majetek (nehmotný a hmotný)** je pořízený dlouhodobý majetek (nehmotný a hmotný), který nespĺňuje finanční limit stanovený ÚJ v odpisovém plánu. Jedná se o účetní kategorii a jeho pořízení se může účtovat do nákladů. Je vhodné jej evidovat po dobu jeho užívání na podrozvahových účtech.

- **Pořízení DNHM a TZ se účtuje:** na vrub účtu účtové skupiny 04 (nebo přímo na vrub účtů DM účtových skupin 01 až 03, pokud při pořízení nevznikly žádné náklady související s jeho pořízením) se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů účtových skupin dle způsobů pořízení DM a TZ. Pokud se pořizuje DM vlastní činností, účtují se náklady s pořízením související průběžně v účtové třídě 5 – Náklady a pravidelně (nejpozději k rozvahovému dni) se aktivují prostřednictvím účtů v účtové skupině 62 – Aktivace.
- **Zařazení dlouhodobého majetku do užívání** je v okamžiku, kdy jsou pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu). V praxi se často jedná o složité případy (zejména u stavební činnosti), protože takovým okamžikem je zejména převod vlastnictví (u nemovitostí den doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu), dokončení díla, způsobilost k provozu vydáním kolaudačního rozhodnutí dle stavebního zákona (po nabytí jeho právní moci), povolení (rozhodnutí) o prozatímním užívání ke zkušebnímu provozu; ještě před vydáním kolaudačního rozhodnutí, zaplacení celé kupní ceny, splnění technických funkcí a povinností u silničních vozidel. Pokud nabyté věci byly již dříve, tj. před tímto nabytím, uvedeny do stavu způsobilého užívání a nyní nevyžadují splnění dalších podmínek (např. montáž), lze je zařadit přímo do užívání.
- **Účtování o zařazení dlouhodobého majetku** je na základě interního dokladu, kterým je např. **zařazovací protokol. Účetní předpis** převodu DM z nedokončeného na dokončený je účtován pro každou konkrétní složku DM na vrub příslušného účtu účtových skupin 01, 02 a 03 se souvztažným zápisem ve prospěch účtu účtové skupiny 04, pokud již nebyl DM a TZ zaúčtován přímo na tyto účty majetku (při pořízení nevznikly žádné náklady související s jeho pořízením).
- **Technické zhodnocení** je věcně definováno v zákoně o daních z příjmů. U hmotného majetku se jím rozumí výdaj na dokončení nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku Kč **40 000,-**. Pro nehmotný majetek se za technické zhodnocení považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku Kč 40 000,-.
- Technického zhodnocení, které v úhrnu za účetní období **nepřevýší** částku uvedenou v ZDP, lze účtovat do nákladů.
- **Analytické účty** se vedou na kartách nebo v datových souborech počítače podle jednotlivých složek DM, účelu stanoveného právními předpisy nebo požadavků vlastního řízení. Kniha AÚ podle jednotlivých složek majetku slouží k jeho identifikaci, a proto musí obsahovat všechny k tomu relevantní údaje, kterými jsou zejména: název, datum a způsob jeho pořízení a uvedení do užívání, ocenění, údaje o zvoleném způsobu odpisování, datum a způsob vyřazení.
- **Podrozvahové účty** slouží ke sledování důležitých skutečností. Sledují se na nich zejména: přijaté hypotéky, najatý majetek, majetek přijatý do úschovy, poskytnuté záruky a jiné obdobné závazky, poskytnutá a přijatá zástavní práva a věcná břemena a převedená nebo přijatá zajištění, pohledávky a závazky z leasingu.
- **Odpisování DM** se provádí dle ZoÚ a Vyhlášky. Neodpisují se pozemky, umělecká díla, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci, nedokončený DM a nedokončené TZ, najatý či obdobně užívaný DM, preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů a povolenky na emise. DM oceněný dle ZoÚ se odpisuje v průběhu užívání, který může být vyjádřen ve vazbě na čas nebo na výkony, a to dle odpisového plánu. Účetní předpis odpisů DM je **MD 55x / DaI 07x** u DNM a **MD 55x / DaI 08x** u DHM. Pro správnou výši odpisů je důležité správné stanovení předpokládané doby používání DM.
- **Metody účetních odpisů** jsou plně v kompetenci ÚJ. Měly by věrně zobrazovat opotřebení odpisovaného majetku v ekonomickém vyjádření. Lze použít časové odpisy (lineární nebo zrychlené), výkonové odpisy nebo specifické metody odpisování.

- **Vyřazení DM** se účtuje na základě průkazného dokladu (vyřazovací protokol, škodní protokol apod.). Jedná-li se o **odpisovaný DM** a technické zhodnocení, pak skutečně vyřazení na vrub příslušného účtu účtových skupin 07 a 08 a ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 01 a 02; případná zůstatková cena ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 07 a 08 a na vrub příslušného nákladového účtu v závislosti na způsobu vyřazení. Vyřazení **neodpisovaného DM** se účtuje na vrub shodných nákladových účtů jako zůstatková cena u odpisovaného DM a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 03. Vyřazení **nedokončeného DM** se účtuje na vrub shodných nákladových účtů jako zůstatková cena u odpisovaného DM a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04.
- **Dlouhodobý finanční majetek (DFM)** představuje finanční majetek, jehož předpokládaná doba držby, realizace nebo splatnosti přesahuje 12 měsíců. Prakticky se jedná v převážné míře o cenné papíry a podíly (majetkové účasti), ale i o půjčky, úvěry, zálohy, dluhové cenné papíry a směnky.
- DFM se **ocňuje**: pořizovací cenou, včetně emisního ážia, zůstatkovou (účetní) cenou a reálnou hodnotou.
- **Pořízení DFM** se uskutečňuje zejména: koupí, bezúplatným převodem (darováním), vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby, poskytnutím půjčky nebo převodem finančních prostředků na dlouhodobé vkladové listy a termínované vklady.
- **Snížení stavu DFM** se uskutečňuje zejména: prodejem, inkasem cenných papírů, splacením půjčky a úvěru, odpisem ztrátové pohledávky u dlouhodobých půjček, bezúplatným převodem (darováním) nebo výběrem dlouhodobého vkladového listu a termínovaného vkladu.
- **Pořízení DFM se účtuje**: na vrub účtu účtové skupiny 04 nebo přímo na vrub účtu účtové skupiny 06 (pokud při pořízení nevznikly žádné náklady související s jeho pořízením) se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů účtových skupin dle způsobů pořízení DFM. **Převod** pořizovaného DFM do dlouhodobého finančního majetku (pokud při jeho pořízení byl použit kalkulační účet pořízení) se účtuje: **MD 06x / Dal 04x. Úbytek DFM** se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 06 se souvztažným zápisem na vrub příslušných účtů účtových skupin dle způsobů snížení DFM. V případě prodeje dluhového cenného papíru je nutno k okamžiku prodeje doúčtovat naběhlý alikvotní úrokový výnos.
- **Analytické účty** se vedou podle jednotlivých složek DFM a jednotlivých dlužníků u záloh, půjček a úvěrů. U cenných papírů a podílů se vedou minimálně podle druhu cenných papírů, emitentů a jmenovitých hodnot, měn, na které cenné papíry a podíly znějí, úrokového výnosu k příslušnému účtu dluhového cenného papíru. Kniha AÚ obsahuje údaje potřebné k identifikaci DFM.
- **Podrozvahové účty** pro DFM se používají obdobně jako pro DNHM. Příkladem důležitých skutečností může být cenný papír nebo podíl, kdy jeho ocenění je nulové, tj. kdy cena vkladu s ohledem na závazky přecházející s vkladem dosáhla záporné hodnoty a rozdíl byl zaúčtován do výnosů.
- **Vykazování dlouhodobého majetku** (nehmotného, hmotného a finančního) je v souladu s předepsaným uspořádáním a označováním položek rozvahy (bilance). DM představuje stálá aktiva. **V příloze** účetní závěrky se vykazují, podle principu významnosti **informace o DM**: použité účetní metody, tj. způsoby oceňování a odpisování, způsoby stanovení opravných položek a oprávek, drobný majetek neuvedený v rozvaze a cizí majetek uvedený v rozvaze, zatížení majetku zástavním právem nebo věcným břemenem.
- **Software (informační systém)** je sice typickým představitelem DNM, ale jeho účtování je poněkud složitější. Již při samotném pořízení může být pořízen jako DNM, ale stejně tak může být pořízení zaúčtováno do nákladů, a to buď jednorázově, nebo postupně formou časového rozlišení. Kritériem pro rozhodování je nejen doba použitelnosti a výše účetního ocenění (obsahové vymezení), ale i podmínky pro jeho uznání **jako DNM** stanovené Vyhláškou. Existuje celá řada způsobů pořízení od realizace dlouhodobého projektu (fáze předimplementace, implementace a postimplementace) až po nákup krabicového softwaru nebo multilicenčního modelu. Často

nelze software pořídit samostatně, ale jen jako součást dodávky hardwaru. Pokud nejsou naplněny podmínky (kritéria) pro zařazení pořízeného software systému mezi DNM, účtuje se jeho **pořízení do provozních nákladů**. K účtování pořízení softwaru (informačního systému) do nákladů dojde i v následujících způsobech jeho pořízení: formou outsourcingu, využitím služeb ASP nebo na leasing. Existují speciální licenční modely softwaru, které lze pořídit bezúplatně a které jsou volně k dispozici na internetu. V tomto případě není známa jejich hodnota a pro jejich ocenění nelze ani použít reprodukční pořizovací cenu. Jsou to například Freeware, Shareware nebo GNU/GPL.

- Během doby použitelnosti softwaru dochází k jeho úpravám a změnám, které mají charakter údržby nebo opravy (update) nebo k podstatným změnám (upgrade), charakteru TZ. Pro každý z těchto způsobů se zásadně liší účetní postup. Odpovídá-li provedená změna definici TZ v ZDP bude použit obvyklý účetní postup pro TZ dlouhodobého majetku. Má-li provedená změna charakter Vyhláškou definované opravy nebo údržby, účtuje se změna do provozních nákladů. V případě smluvně zajištěné údržby, která se platí předem, bude použito časové rozlišení nákladů.
- Podkladem pro účtování o zařazení softwaru do majetku je zařazovací protokol, stejně jako vyřazení bude účtováno na základě vyřazovacího protokolu. Při vyřazení softwaru z majetku sice dochází k jeho odstranění z počítače, přesto ale **nesmí dojít k jeho likvidaci v pravém smyslu**, protože je třeba mít na mysli průkaznost a trvanlivost informací po předem stanovenou dobu dle ZoÚ.



Klíčová slova

dlouhodobý majetek	technické zhodnocení DHM
nemovitost	technické zhodnocení DNM
samostatná movitá věc	dlouhodobý finanční majetek
nedokončený dlouhodobý majetek	ovládající osoba
oceňovací rozdíl k nabytému majetku	podstatný vliv
goodwill	dluhový cenný papír držený do splatnosti
drobný hmotný majetek	půjčka
drobný nehmotný majetek	



Otázky k procvičování

1. Jak se člení dlouhodobý majetek (stálá aktiva)?
2. Jak se oceňuje dlouhodobý majetek?
3. Popište obsahové vymezení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.
4. Co je doba použitelnosti dlouhodobého majetku?
5. Vysvětlete kategorii drobný majetek.
6. Popište podmínky zařazování dlouhodobého majetku do užívání a vyřazování z majetku a jaké jsou podklady pro tato účtování.
7. Jaká je podstata technického zhodnocení?
8. K čemu slouží analytické a podrozvahové účty u dlouhodobého majetku?
9. Jaké metody účetních odpisů znáte?
10. Vysvětlete obsahové vymezení dlouhodobého finančního majetku.
11. V čem spočívá problematika účtování softwaru (informačního systému)?



Vzorové otázky ke zkoušce

1. Charakterizujte dlouhodobý majetek v jeho fázích pořízení, odpisování a vyřazení.
2. Vysvětlete věcný rozdíl mezi technickým zhodnocením a opravou dlouhodobého majetku včetně jejich způsobu účtování.