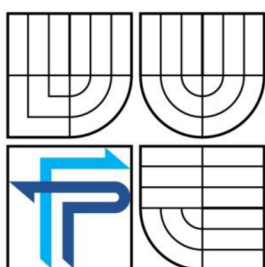


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

SMĚRNICE K DLOUHODOBÉMU MAJETKU

DIRECTIVE ON LONG-TIME PROPERTY

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE
BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

STANISLAV KUDIOVSKÝ

VEDOUcí PRÁCE
SUPERVISOR

DOC. ING. ANNA FEDOROVÁ, CSC.

BRNO 2010

Tato verze bakalářské práce je zkrácená (dle Směrnice děkanky č. 1/2010). Neobsahuje identifikaci subjektu, u kterého byla bakalářská práce zpracována (dále jen dotčený subjekt) a dále informace, které jsou dle rozhodnutí dotčeného subjektu jeho obchodním tajemstvím či utajovanými informacemi.

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Kudiovský Stanislav

Daňové poradenství (6202R006)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Směrnice k dlouhodobému majetku

v anglickém jazyce:

Directive on long-term Property

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Poznatky z literatury o směrnicích pro vedení účetnictví

Charakteristika účetní jednotky, ve které bude problematika řešena

Analýza podnikové situace v oblasti vnitropodnikových směrnic

Návrh řešení pro oblast dlouhodobého majetku

Závěry

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

LOUŠA, F.: Vnitropodnikové směrnice v účetnictví. 5.vyd. Praha:Grada Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2576-5.

LOUŠA, F.: Zákon o účetnictví v praxi.4.vyd. Praha:Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2942-8.

HRUŠKA, V.: Vnitropodnikové směrnice.3.vyd. Praha:Balance, 2005. ISBN 80-86371-47-6.

SCHIFFER,V.:Vnitřní kontrolní systém : významný nástroj ochrany majetku a hospodaření.1.vyd. ASPI, 2009. ISBN 978-80-7357-436-9.

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Anna Fedorová, CSc.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2009/2010.

L.S.

Ing. Pavel Svirák, Dr.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA

V Brně, dne 30.05.2010

Abstrakt

Bakalářská práce pojednává o problematice vnitřních směrnic potřebných k vedení účetnictví.

Je zde uveden význam a účel vnitřních směrnic. Práce dále obsahuje klasifikaci dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

V praktické části je stručně charakterizována účetní jednotka a popsány vnitřní směrnice, které účetní jednotka využívá.

V závěru je uveden návrh nové vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku.

Abstract

The Bachelor Thesis treats the issues of internal directives needed for administration of accounting. The meaning and purpose of internal directives are stated.

The Thesis also contains a classification of long-term tangible and intangible property.

An accounting unit are described in the practical part of the Thesis.

A suggestion of a new internal directives for long-term property is presented in the conclusion.

Klíčová slova:

Vnitřní směrnice, účetní odpisy, směrnice k dlouhodobému majetku, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.

Keywords:

Internal directive, book depreciation, directive on long-time property, tangible and intangible property.

Bibliografická citace práce:

KUDIOVSKÝ, S. *Směrnice k dlouhodobému majetku*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2010. 55 s. Vedoucí bakalářské práce doc. Ing. Anna Fedorová, CSc.

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně.
Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 31. 5. 2010

Stanislav Kudiovský

Poděkování

Rád bych poděkoval doc. Ing. Anně Fedorové, CSc. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěla k vypracování této bakalářské práce. Dále Ing. Karlu Křepelkovi, oponentovi, za vynaložený čas a námahu.

Obsah

Úvod.....	8
I. Teoretická část	
1. Vnitřní směrnice.....	10
1.1 Vnitřní směrnice jako účinný kontrolní systém.....	10
1.2 Účel vnitřní směrnice.....	12
1.2.1 Předpoklady pro řádné fungování kontrolního systému.....	12
2. Vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku.....	13
2.1 Dlouhodobý majetek.....	13
2.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	14
2.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	15
2.2 Oceňování dlouhodobého majetku z účetního hlediska.....	15
2.3 Evidence dlouhodobého majetku.....	16
2.4 Postupy účetního odpisování.....	16
2.4.1 Odpisový plán.....	17
2.5 Účetní a daňové odpisy.....	18
2.5.1 Účetní odpisy.....	18
2.6 Postupy účetního odpisování.....	20
2.6.1 Rovnoměrné účetní odpisování.....	20
2.6.2 Zrychlené účetní odpisování.....	20
2.6.3 Zpomalené účetní odpisování.....	21
2.7 Účetní odpisy technického zhodnocení.....	21
2.7.1 Technické zhodnocení x oprava.....	22
2.8 Vyřazení dlouhodobého majetku.....	23
2.8.1 Jednorázový odpis zůstatkové ceny.....	23
2.9 Obsah a forma vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku.....	24
2.9.1 Účel směrnice.....	25
2.9.2 Specifikace dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.....	25
2.9.3 Odpisový plán.....	25
2.9.4 Způsoby vyřazení majetku.....	26
2.9.5 Tvorba opravných položek.....	26
2.9.6 Tvorba rezerv na opravy.....	27
II. Analytická část	
3. Charakteristika účetní jednotky.....	28
3.1 Historie a současnost.....	28
3.2 Předmět podnikání.....	28
4. Analýza vnitřních směrnice společnosti.....	29
4.1 Vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku.....	29
4.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek – stavby.....	29
4.1.2 Stroje, dopravní prostředky, inventář.....	30
4.2 Vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku – zhodnocení.....	30
4.2.1 Nedostatky stávající vnitřní směrnice.....	30
4.3 Další vnitřní směrnice společnosti.....	32
4.3.1 Organizační řád.....	32
4.3.2 ČSN EN ISO 9001:2009 a ČSN EN ISO 14001:2005.....	32
4.3.3 Směrnice k ucelené metodice účetnictví.....	33
4.3.3.1 Vedení účetnictví.....	33
4.3.3.2 Oběh účetních dokladů.....	33

4.3.3.3	Provádění inventur.....	34
4.3.3.4	Podpisy a podpisové vzory.....	34
4.3.4	Poskytování cestovních náhrad v tuzemsku i zahraničí.....	34
4.3.5	Bezpečnost a ochrana zdraví při práci a požární ochrana.....	34
4.3.6	Poskytování osobních, ochranných pracovních pomůcek.....	35
4.3.7	Spisový, skartační a archivační řád.....	35
4.3.8	Předpis pro poskytování náhrady mzdy při dočasné pracovní neschopnosti.....	36
4.3.9	Směrnice k závodní zdravotní péči.....	36
4.3.10	Směrnice k postupu při dopravní nehodě.....	36
4.4	Zhodnocení vnitřních směrnic účetní jednotky.....	36
5.	Návrh nové vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku.....	37
5.1	Předmět úpravy.....	37
5.2	Základní pojmy.....	38
5.2.1	Dlouhodobý hmotný majetek.....	38
5.2.2	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	38
5.2.3	Stanovení výše drobného majetku.....	39
5.2.4	Požizovací náklady.....	39
5.3	Evidence majetku.....	39
5.3.1	Operativní evidence.....	40
5.3.1.1	Inventární karta.....	40
5.3.2	Účetnictví.....	41
5.3.3	Pořízení majetku.....	41
5.3.4	Zařazení majetku do evidence.....	42
5.4	Odepisování majetku.....	42
5.4.1	Odpisový plán.....	42
5.4.1.1	Dlouhodobý hmotný majetek.....	43
5.4.1.2	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	44
5.4.1.3	Seznam dlouhodobého majetku odepisovaného.....	45
5.5	Vyřazení majetku.....	46
5.5.1	Způsoby vyřazení.....	47
5.5.2	Postup při vyřazení.....	47
5.6	Likvidace majetku.....	48
5.7	Inventarizace majetku.....	48
5.8	Tvorba opravných položek.....	48
5.8.1	Opravné položky k majetku a zásobám.....	48
5.8.2	Opravné položky k pohledávkám.....	48
5.9	Tvorba rezerv na opravy.....	49
5.10.	Technické zhodnocení.....	50
5.11.	Dlouhodobý finanční majetek.....	50
5.11.1	Způsoby pořízení.....	50
5.11.2	Evidence dlouhodobého finančního majetku.....	50
5.11.3	Ocenění dlouhodobého finančního majetku.....	51
5.11.4	Vyřazení dlouhodobého finančního majetku.....	51
5.12	Závaznost a platnost směrnice.....	52
	Závěr.....	53
	Seznam použité literatury.....	54
	Seznam tabulek, zkratk a příloh.....	55

Úvod

Problematika vytváření vnitřních směrnic je důležitým prvkem každé účetní jednotky. Vnitřní směrnice zaručuje, že stejné operace budou prováděny jednotným postupem.

Účetní jednotky vytvářejí vnitřní směrnice pro oblasti, které jsou v dané účetní jednotce potřebné.

Takto vytvořené směrnice vysvětlují a stanovují postupy řešení v nastalých situacích, zohledňují interní podmínky účetní jednotky, ale i podmínky stanovené zákonem. Proto je nutné neustále vnitřní směrnice aktualizovat a upravovat dle aktuálních podmínek, ať už podmínek vnitropodnikových nebo podmínek vyplývajících ze změn právních norem.

Mezi oblasti, které je vhodné, ne-li nutné, mít upravené vnitřní směrnici, patří např. systém zpracování účetnictví, podpisové vzory, oběh účetních dokladů, organizační řád, dále vnitřní směrnice zabývající se pokladnou, bankou a ceninami (určení hmotné odpovědnosti atd.)

Jednou z důležitých vnitřních směrnic je i směrnice k dlouhodobému majetku, jejímž cílem je sjednotit postupy týkající se jednak pořízení, jednak stanovení účetních odpisů vč. účtování a následné vyřazení dlouhodobého majetku.

Součástí vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku je například stanovení pořizovacích nákladů, stanovení opravných položek k majetku a pohledávkám po lhůtě splatnosti atd. Vzhledem k tomu, že účetní odpisy, ale i tvorba opravných položek k pohledávkám po lhůtě splatnosti, ovlivňují účetní výsledek hospodaření a tím vlastně plní jednu z hlavních zásad účetnictví, tedy zásadu věrného a poctivého obrazu hospodaření účetní jednotky, je třeba věnovat této oblasti značnou pozornost.

Cílem bakalářské práce je provedení analýzy vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku společnosti a následně posouzení a vyhotovení nové vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku.

Bakalářská práce je rozdělena na dvě části, a to část teoretickou a část praktickou.

Teoretická část bude zaměřena jednak na obecnou funkci vnitřních směrnic, na funkci vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku (na vymezení pojmů „dlouhodobý hmotný majetek“ a „dlouhodobý nehmotný majetek“, způsoby ocenění, technické zhodnocení a způsoby odpisování, opravné položky, rezervy).

V praktické části je nejprve popsána společnost – právní forma společnosti, vč. krátké charakteristiky, zhodnocení ekonomických ukazatelů.

Dále bude zhodnocena stávající směrnice k dlouhodobému majetku, tedy posouzení obsahu stávající směrnice, upozorním na nedostatky, které dle mého názoru bude směrnice vykazovat.

V konečné fázi navrhnu novou směrnici k dlouhodobému majetku.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1. Vnitřní směrnice

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. stanoví, že účetní jednotky vedou účetnictví správné, úplné, srozumitelné, průkazné a přehledné. Zároveň musí být účetnictví vedeno způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. K zajištění této povinnosti je třeba dodržovat v účetní jednotce určitá pravidla, která jsou jednak pevně stanovena (zákonem o účetnictví a dalšími právními předpisy) a jednak si účetní jednotky mohou rozhodnout a stanovit, v rámci vymezených norem, své předpisy, tedy vnitřní směrnice. [2, str. 12]

Směrnice lze uspořádat do jednoho uceleného souboru nebo mohou být vytvářeny samostatně. Vzhledem k tomu, že každoročně dochází k mnoha legislativním změnám (i v průběhu roku), je nezbytně nutné směrnice kontrolovat a provést změnu těch směrnic, kterých se změny v zákonech týkají. [1, str. 7]

1.1 Vnitřní směrnice jako účinný kontrolní systém

Primárním důvodem sestavování vnitřních směrnic je vytvoření nástroje pro vnitřní řízení účetní jednotky. V případě, kdy účetní jednotka sestaví vnitřní směrnice (a to nejen ty, které ukládá legislativa), pak může provádět kontrolu chodu účetní jednotky. To přináší i zvýšení jistoty pro majitele i management, že v jednotce nedochází k činnostem na základě nahodilosti či okamžitého rozhodnutí některých pracovníků.

Jinak řečeno, vnitřní směrnice slouží pro zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností a zachycování hospodářských operací v různých vnitropodnikových útvarech ve stejném čase. Jednotný postup řešení stejných situací je potřebný pro správné hodnocení výsledků společnosti. Toto hodnocení je nutným základem pro vytyčování dalších úkolů a pro další rozhodovací úkoly, které musí každý podnikatel dělat pro zajištění ziskovosti svého podnikání. [4, str. 8]

Pravidla a postupy stanovené vnitřní směrnicí jsou závazné pro všechny zaměstnance dané účetní jednotky a dávají tím určité pravomoci odpovědným pracovníkům. Nedodržování pravidel stanovených ve směrnici může být klasifikováno jako hrubé porušení pracovní kázně. Z tohoto důvodu je nutné zabezpečit v účetní jednotce

seznámení příslušných zaměstnanců s vydanými směrnicemi. Vždy je důležitý obsah a uvedení pravidel a postupů do praxe, nikoli vizuální stránka zpracování. [1, str. 7]

Je vhodné sestavit vnitřní směrnice ze dvou částí, jednak části obecné, jednak z části týkající se konkrétního postupu v účetní jednotce.

V obecné části je vhodné uvést právní předpisy, na základě kterých je směrnice vytvořena a současně je vhodné uvést určitou citaci příslušných předpisů. Pokud budou citace vztahujících se předpisů přímo v každé směrnici, pochopí každý lépe její smysl a zároveň i důvod, proč je daná směrnice vytvořena. [1, str. 8]

Dalším důvodem, proč mít kvalitně vypracované vnitřní směrnice, je mnohem snadnější a jednodušší postup při kontrole účetnictví, prováděné pracovníky finančního úřadu. Ti mají jiný pohled na účetní jednotku, která se při své činnosti a při vedení účetnictví řídí vnitřními předpisy a mají k dispozici potřebné informace a nemusí se dotazovat na určité postupy a operace účetních pracovníků, případně odpovědných osob v účetní jednotce. [1, str. 7]

Obecně lze tedy konstatovat, že jde o souhrn všech opatření v účetní jednotce, jejich úkolem je, ve vzájemné návaznosti, kontrola hospodářské a provozní činnosti účetní jednotky, a s tím spojené činnosti pracovníků účetní jednotky. [5, str. 17]

Především účetnictví a účetní systém by měly zajišťovat řádný sběr a třídění průkazných účetních informací pro řízení účetní jednotky, ochranu majetku účetní jednotky, sestavení účetní závěrky a dodržování právních norem. [5, str. 17]

Součástí účetního systému musí být kontroly, které zajistí, že:

- všechny účetní případy, které měly být zapsány, skutečně zapsány byly, a to průkazným způsobem, správně, úplně a včas,
- chyby a nesrovnalosti při zpracování účetních případů budou zjištěny,
- aktiva a pasiva zapsané v účetních knihách existují a jsou zaznamenány ve správných částkách. [5, str. 18]

1.2 Účel vnitřních směrnic

Účetnictví je nezastupitelnou složkou vnitřního kontrolního systému. Závisí na něm ochrana majetku účetní jednotky a vytvoření zábran k jeho zcizování či provádění zpronevěr. [5, str. 19]

Účel tvorby vnitřních směrnic vyplývá z definice předmětu účetnictví. Smyslem účetnictví je podat úplné, průkazné a správné informace o stavu a pohybu majetku a závazků, o čistém obchodním jmění, o nákladech, výnosech a hospodářském výsledku.

Hlavním účelem vnitřních směrnic je:

- používání jednotného a přehledného účetního rozvrhu účetní jednotky,
- dosažení jednotného oceňování a stejného posuzování shodných účetních případů,
- vymezení účetních dokladů včetně účetních písemností a organizační zabezpečení oběhu účetních dokladů, jejich přezkušování a vedení účetních knih,
- jednotné organizační zabezpečení provádění inventarizace,
- organizační zabezpečení úschovy a archivování účetních a daňových písemností.

[2, str. 13]

1.2.1 Předpoklady pro řádné fungování kontrolního systému

Základním předpokladem pro řádné fungování kontrolního systému účetní jednotky je organizace účetnictví. Pokud má být účetnictví účetní jednotky racionální a efektivní, musí vycházet především z místních podmínek účetní jednotky. Proto právní předpisy dávají účetních jednotkám jistou volnost.

Účetní jednotky vytvářejí vlastní podnikovou informační soustavu, která slouží ke sledování a hodnocení jejího stavu a činnosti a zajišťuje informace jak pro vlastní potřebu, tak pro potřebu jiných orgánů, například finančních úřadů, správy sociálního zabezpečení apod.

Podstatou vnitřního kontrolního systému je tedy účetnictví, jednak pro široký záběr evidence majetku a závazků, nákladů a výnosů a zachycování jejich změn, jednak pro zjišťování hospodářských výsledků a přísnou dokladovost.

2. Vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku

Účelem směrnice k dlouhodobému majetku je zajištění správného zaúčtování jednotlivých složek majetku, evidence majetku a stanovení účetních odpisů tak, aby obraz účetnictví byl věrný a pravdivý.

Účtování majetku, jeho odepisování a evidence se řídí příslušnými ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a dále Českými účetními standardy. [1, str. 90]

2.1 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek z účetního hlediska je vymezen ve vyhlášce ministerstva financí č. 500/2002 Sb., v platném znění. Člení se na tři základní skupiny:

- 1) dlouhodobý hmotný majetek
- 2) dlouhodobý nehmotný majetek
- 3) dlouhodobý finanční majetek

Odpisování dlouhodobého finančního majetku však zakazuje § 56 odst. 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Účetní a daňové odpisy se týkají pouze dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. [6, str. 10]

2.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobým hmotným majetkem se z účetního hlediska rozumí:

- pozemky bez ohledu na výši ocenění (pokud nejsou zbožím),
- stavby, otvírky nových lomů, pískoven, hlinišť a technické rekultivace bez ohledu na dobu použitelnosti a výši ocenění,
- byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky dle zákona č. 72/1994 Sb., zákon o vlastnictví bytů ve znění pozdějších předpisů
- 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 určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem o účetnictví, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

Speciální složkou dlouhodobého hmotného majetku jsou také tzv. pěstitelské celky trvalých porostů, jimiž se rozumí:

- a) ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 ha,
- b) trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

V neposlední řadě je složkou dlouhodobého hmotného majetku také tzv. jiný dlouhodobý hmotný majetek, jímž se rozumí bez ohledu na výši ocenění:

- a) ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich částí koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. 1. 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínky stanovené v § 56 odst. 2 písm. d) odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
- b) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy (např. zákon č. 122/2000 Sb., o ochraně sbírek muzejní povahy a o změně některých dalších zákonů), popř. jejich soubory. [6, str. 12]

2.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Za dlouhodobý nehmotný majetek, s dobou použitelnosti delší než 1 rok (s výjimkou goodwillu) se z účetního hlediska dle § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. považují:

- zřizovací výdaje (výdaje na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku, zejména soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty aj.),
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software (vytvořené vlastní činností k obchodování s nimi nebo nabyty od jiných osob),
- ocenitelná práva (předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti aj.),
- goodwill (kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky),
- povolenky na emise a preferenční limity (se za dlouhodobý nehmotný majetek považují od 5. 10.2005, kdy vstoupila v platnost novela č. 397/2005 Sb. vyhlášky č. 500/2002 Sb.)[6, str. 11]

2.2 Oceňování dlouhodobého majetku z účetního hlediska

Z hlediska výpočtu účetních a daňových odpisů je nezbytné především správně určit hodnotu majetku, z níž bude postupně odpisováno, a také okamžik, ke kterému se hmotný nebo nehmotný majetek z účetního a daňového hlediska skutečně stává dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem. Tento okamžik je důležitý, neboť jím začíná doba účetního či daňového odpisování.

Oceňování majetku z účetního hlediska upravuje především § 24-27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a následně § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. [6, str. 20]

„Dle § 24 odst. 2 zákona o účetnictví platí, že účetní jednotky oceňují majetek ke dvěma základním okamžikům:

- a) k okamžiku uskutečnění účetního případu způsobem podle § 25 zákona o účetnictví,
- b) k rozvahovému dni nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, a to způsoby podle § 27 zákona o účetnictví.“ [6, str. 20]

K ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku lze použít následující typy cen:

- a) pořizovací cenu – slouží k ocenění majetku pořizovaného na úplatu. Součástí pořizovací ceny jsou i náklady související s pořízením majetku,
- b) vlastní náklady – tímto způsobem se ocení dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek pořizovaný vlastní činností. Součástí vlastních nákladů jsou přímé náklady vynaložené činností,
- c) reprodukční pořizovací cenu – touto cenou se ocení majetek pořizovaný bezúplatně (dary, inventarizační přebytky) nebo majetek v případech, kdy nelze zjistit vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností. Je to cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. [6, str. 20]

2.3 Evidence dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek účetní jednotky je evidován na evidenčních kartách, v současné době především v elektronické podobě.

2.4 Postupy účetního odpisování

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se účetně odpisuje na základě odpisového plánu nepřímo prostřednictvím účetních odpisů. Tyto odpisy stanoví účetní jednotka sama s ohledem na opotřebení majetku odpovídajícímu běžným podmínkám užívání. Sazby účetních odpisů lze stanovit z hlediska času, doby upotřebitelnosti nebo ve vztahu k výkonům. Z tohoto důvodu jsou účetní odpisy odlišné od daňových odpisů.

V účetnictví je třeba nejprve vyhodnotit, kolik činí souhrn účetních a kolik souhrn daňových odpisů. Jsou-li uplatněné účetní odpisy menší než daňové, je třeba pro výpočet základu daně zvýšit daňové náklady a základ daně se tím sníží. V opačném případě, když daňové odpisy jsou menší než odpisy účetní, je třeba základ daně o příslušný rozdíl zvýšit. Tyto operace se provádějí neúčetně až při sestavování daňového přiznání. [3, str. 83]

2.4.1 Odpisový plán

Odpisový plán slouží jako podklad pro vyčíslení oprávek. Není stanoveno žádné další pravidlo, podle kterého se v účetnictví odpisuje. [3, str. 32] „Odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku (amortizace).“ [3, str. 32]

„Při určování doby použitelnosti movitých věcí však již nelze najít oporu v žádném zákoně. Pokud nejsou známy informace od dodavatele, je třeba tuto dobu stanovit na základě zkušeností. Je logické, že pro určování doby použitelnosti každého pořizovaného předmětu, ať movitého či nemovitého, není nutno vyžadovat posudek soudního znalce.

Pokud jde o dlouhodobý nehmotný majetek, pak pravidla pro jeho odpisování, až na některé výjimky, nejsou zatím rovněž určena. Proto si můžeme uvést, jak tento problém řeší mezinárodní účetní standardy, v tomto případě IAS 38.

V něm se konstatuje, že odpisovaná část nehmotného aktiva by měla být systematicky přiřazována v průběhu optimálně stanovené doby použitelnosti, přičemž tuto dobu mohou ovlivňovat jak ekonomické, tak právní faktory. Ekonomické faktory určují období, během něhož je možno získat budoucí ekonomické přínosy, právní faktory mohou omezit období, ve kterém má (kontroluje) podnik přístup k těmto přínosům. Pokud dobu využitelnosti nehmotného aktiva není možné určit, pak se toto aktivum neodpisuje, ale podléhá pravidelnému hodnocení jeho hodnoty dle IAS 36.

Základem pro posouzení doby použitelnosti hmotných aktiv je doba, po kterou můžeme předpokládat, že nám bude příslušný předmět schopen plnit úkol, pro který je určen s ekonomicky zdůvodnitelnými náklady. Jak bylo uvedeno v předchozím odstavci, tak to stanoví i IAS (ve standardu použito slovo useful life). Proto tato doba je tak dlouhá, dokud je možné příslušný předmět udržet v provozu za předpokladu ekonomicky

přijatelných oprav. Tuto dobu je možno stanovit buď dle údajů dodavatele, nebo na základě dosavadních poznatků, případně i odborného předpokladu.

Bylo by ale možné uvažovat, že doba použitelnosti může být pouze do předpokládaného termínu první závažnější opravy, protože teprve v tomto momentě je možné zodpovědně stanovit, zda bude ekonomicky výhodné provést opravu nebo likvidaci, obzvláště tehdy, dokud lze očekávat z prodeje likvidovaného předmětu přijatelný výnos.“ [3, str. 34]

2.5 Účetní a daňové odpisy

Odpis majetku vyjadřuje jeho opotřebení, ať už fyzické nebo morální, za účetní období. Odpis je vyjádřen v peněžních jednotkách a představuje náklad účetní jednotky.

Odpisy dělíme na odpisy účetní a odpisy daňové. Oba typy se používají pro dlouhodobý majetek, který se odpisuje do výše pořizovací ceny, resp. technického zhodnocení.

V praxi se lze často setkat s případem, kdy zejména menší účetní jednotky nerozlišují mezi účetními a daňovými odpisy. Tento postup není správný.

Smyslem daňových odpisů je pouze snížit daňový základ účetní jednotky o část vstupní ceny dlouhodobého majetku v souladu s podmínkami zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Daňové odpisy nezohledňují skutečnou míru opotřebení majetku.

Uplatňováním daňových a účetních odpisů ve stejné výši dochází k porušení zásady věrného zobrazení skutečnosti. Účetní jednotky by tedy měly vést oba okruhy odpisů samostatně.

2.5.1 Účetní odpisy

Odpisy účetní jsou takové odpisy majetku, o kterých rozhoduje sama účetní jednotka, představují náklad účetní jednotky.

Účetní odpisy slouží ke stanovení skutečné hodnoty majetku s přihlédnutím na jeho fyzické a morální opotřebení.

„Účetní odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se řídí účetními předpisy, které se přímo vztahují na účetní jednotky definované v § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Podnikatelé, kteří nejsou účetními jednotkami (především podnikatelé – fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci dle § 7b ZDP, případně

uplatňující výdaje procentem příjmů), nejsou účetními předpisy přímo vázání a z tohoto důvodu účetní odpisy evidovat nemusí.“ [6, str. 35]

„Povinnost účetních jednotek odpisovat dlouhodobý hmotný a nehmotný (odepisovatelný) majetek vyplývá z ustanovení § 25 odst. 2 zákona o účetnictví, podle něhož je nutno, aby účetní jednotka ke konci rozvahového dne brala mj. v úvahu všechna snížení hodnoty majetku, a to bez ohledu na skutečnost, zda výsledkem hospodaření účetního období bude zisk nebo ztráta.“ [6, str. 35]

Podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví vyjadřují snížení hodnoty majetku také odpisy majetku, které vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku (pokud by bylo snížení hodnoty majetku pouze dočasného charakteru, nelze účtovat účetní odpisy majetku, je nutno tvořit tzv. opravné položky – částky, o které se upravuje účetní ocenění aktiv na úroveň jejich současné tržní hodnoty. [6, str. 35]

Účelem účetních odpisů je tedy vyjádření trvalého snížení hodnoty dlouhodobého majetku, toto musí odpovídat skutečné míře opotřebení majetku.

Vypočtené účetní odpisy je nezbytné záúčtovat (na rozdíl od daňových odpisů, které se evidují pro účely sestavování daňového přiznání). Při účtování účetních odpisů se postupuje především podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví nově stanoví zohlednění zbytkové hodnoty majetku.

S ohledem na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky může účetní jednotka při odpisování majetku zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu, tedy hodnotu, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku (např. prodejem po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících).

Účetní jednotka stanoví a aktualizuje odpisový plán předmětného majetku tak, aby se za plánovanou dobu jeho používání součet vykázaných a plánovaných odpisů včetně předpokládané zbytkové hodnoty nebo zbytkové hodnoty rovnal ocenění majetku dle odstavce 1 vyhlášky 500/2002 Sb. Výši vykázaných odpisů a opravek v předchozích účetních obdobích účetní jednotky neupravují. [10]

2.6 Postupy účetního odpisování

Způsob odpisování je nutné zvolit především podle kritéria co nejvěrnějšího způsobu vyjádření skutečnosti. Majetek, k jehož opotřebování dochází v průběhu užívání rovnoměrně, by měl být odpisován pomocí rovnoměrných účetních odpisů, majetek, který ztrácí v průběhu prvních let používání větší část své hodnoty než v letech následujících, by měl být odpisován pomocí zrychlených účetních odpisů a majetek, který naopak ztrácí hodnotu především na konci své životnosti, je vhodné odpisovat pomocí zpomalených účetních odpisů.[6, str. 41]

2.6.1 Rovnoměrné účetní odpisování

Rovnoměrné účetní odpisy se uplatňují u majetku, k jehož opotřebování dochází rovnoměrně po celou dobu používání. Při rovnoměrných odpisech je v každém roce odpisování odepsána a do účetních nákladů přenesena stejná výše vstupní ceny daného majetku.

K výpočtu ročního odpisu lze využít následující vzorec:

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

VC – vstupní cena majetku, z níž bude odpisování,

t – doba odpisování.

Pro případ, že majetek bude pořízen v průběhu účetního období, bude nutno spočítat příslušnou část odpisů týkající se daného účetního období. [6, str. 43]

2.6.2 Zrychlené účetní odpisování

Zrychlené účetní odpisy lze doporučit u majetku, který ztrácí hodnotu především v prvních letech odpisování. Při uplatnění zrychlených účetních odpisů je vždy v následujícím roce odpisování odepsána nižší část hodnoty majetku než v roce předchozím. Nejvyšší roční odpis je vykázán v prvním roce odpisování, nejnižší naopak v roce posledním.

Pro výpočet zrychlených účetních odpisů lze využít následující vzorec:

$$O = \frac{2 \cdot VC \cdot (t+1-i)}{t \cdot (t+1)}$$

VC – vstupní cena,

t – doba odpisování,

i – rok odpisování.

2.6.3 Zpomalené účetní odpisování

Zpomalené účetní odpisy je vhodné počítat v situaci, kdy je zřejmé, že majetek bude ztrácet hodnotu především na konci své životnosti a v prvních letech používání bude jeho opotřebování minimální. Pro příklad si lze uvést budovu sloužící k podnikatelské činnosti, která svou podstatou bude negativně působit na fyzický stav uvedené budovy, např. kvůli otřesům apod. V takovém případě lze očekávat, že do okamžiku, než v této budově bude uvedena činnost zahájena, bude budova ztrácet na hodnotě nižší částky, než v budoucích účetních obdobích.

Při uplatnění zpomalených účetních odpisů platí, že z hodnoty majetku je v každém následujícím roce odepsána vyšší částka než v roce předchozím.

Pro výpočet zpomalených účetních odpisů může být využit následující vzorec:

$$O = \frac{2 \cdot VC \cdot i}{t \cdot (t+1)}$$

VC – vstupní cena,

t – doba odpisování,

i – rok odpisování.

2.7 Účetní odpisování technického zhodnocení

Technické zhodnocení majetku není účetními předpisy definováno. Z tohoto důvodu se vychází z definice určené pro daňové účely, resp. § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Technickým zhodnocením se rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40.000 Kč. Technickým zhodnocením

jsou i výdaje, jejichž celková výše nepřesáhne uvedenou částku, ale poplatník se rozhodne, že tento výdaj neuplatní jako daňový.

Rekonstrukcí majetku se rozumí takový zásah do majetku, který má za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

Modernizací se rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. [1, str. 106]

Z hlediska účetního odpisování technického zhodnocení platí stejně jako u dlouhodobého majetku, že účetní odpisy by měly vyjádřit především skutečné opotřebování technického zhodnocení majetku. [6, str. 50]

2.7.1 Technické zhodnocení x oprava

Technické zhodnocení není definováno účetními předpisy, je definováno předpisy daňovými, a to § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Technickým zhodnocením dlouhodobého hmotného majetku podle výše uvedeného zákona se rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýší jejich úhrn částku 40.000 Kč za účetní období.

Technickým zhodnocením dlouhodobého nehmotného majetku se rozumí výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku nebo zásahy mající za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud převýší jejich úhrn částku 40.000 Kč za účetní období.

V průběhu účetního období se jednotlivé zásahy vedou na účtu 518xx – Ostatní služby. Pokud technické zhodnocení jednotlivého majetku dosáhne v úhrnu stanovenou částku, bude převedeno na příslušný majetkový účet.

Na základě § 47 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se ocenění jednotlivého dlouhodobého nehmotného majetku a odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku zvyšuje o technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je účetní jednotka oprávněna. [6, str. 50]

Opravou se rozumí odstranění částečného fyzického opotřebování nebo poškození věci za účelem jeho uvedení do předešlého nebo provozuschopného stavu.

V případě nemovitostí se jedná o tzv. udržovací práce, na které není třeba stavebního povolení, neboť se jedná o drobné činnosti, které neovlivňují stabilitu stavby.

V případě věci movitých se jedná o drobné opravy a úpravy (výměna vadných součástí apod.)

Opravy se účtují na účet 511xx – Opravy a udržování. [2, str. 40]

V praxi se často vyskytne problém rozpoznat technické zhodnocení od opravy dlouhodobého majetku.

Tuto otázku nemůže vyřešit účetní pracovník. O této otázce musí rozhodnout osoba odpovědná za účetní případ, tedy ten, kdo tyto práce nasmlouval. Je tedy vhodné na průvodce faktury srozumitelně uvést, o jaké práce se jedná, zda o opravu nebo zhodnocení majetku. [1, str. 112]

2.8 Vyřazení dlouhodobého majetku

K vyřazení dlouhodobého odpisovaného majetku z účetní evidence může dojít v situaci, kdy je tento majetek zcela odepsán, tedy za situace, kdy je jeho zůstatková hodnota rovna nula.

V případě, že je plně odepsán pomocí řádných účetních odpisů, nevznikne s jeho vyřazením žádný problém.

Účetně se vyřazení plně odepsaného majetku zaúčtuje ve výši vstupní ceny na vrub příslušného účtu opravek (účt. skupina 07 nebo 08) a ve prospěch příslušného majetkového účtu, na kterém byl majetek evidován v průběhu odpisování (účt. skupina 01, 02).

Dlouhodobý majetek lze také vyřadit ještě před jeho úplným odepsáním, a to:

- prodejem,
- darováním,
- likvidací,
- vkladem do jiné společnosti, atd.

2.8.1 Jednorázový odpis zůstatkové ceny

V případě, že není majetek ještě zcela odepsán a je třeba ho z účetní evidence vyřadit, je nutné provést tzv. jednorázový odpis zůstatkové ceny. Z hlediska účtování o jednorázovém odpisu zůstatkové ceny se postupuje dle Českého účetního standardu pro

podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek (dle bodu 5.4.1.). Dle tohoto ustanovení platí, že jednorázový odpis zůstatkové ceny dlouhodobého majetku se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny:

- 54 – Jiné provozní náklady
 - účet 541 v případě prodeje,
 - účet 548 nebo 543 v případě bezúplatného převodu,
 - účet 549 v případě manka nebo škody,
- 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů
 - účet 551 v případě likvidace,
- 36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva
 - účet 367 v případě vkladu do jiné obchodní společnosti nebo družstva,
- 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy
 - účet 419 příp. 413 v případě delimitace, příp. restituce majetku státního podniku,
- 49 – Individuální podnikatel
 - účet 491 v případě převodu z podnikání do osobního užívání

a ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.

Na rozdíl od řádných účetních odpisů není v případě jednorázového odpisu zůstatkové ceny automaticky účtován náklad. Z výše uvedeného je patrné, že jsou situace, kdy se jednorázový odpis zůstatkové ceny účtuje přes účty rozvahové bez dopadu na účetní výsledek hospodaření podniku.

Teprve po zaúčtování jednorázového odpisu zůstatkové ceny dlouhodobého odpisovaného majetku lze vyřadit tento majetek z účetní evidence. [6, str. 52]

2.9 Obsah a forma vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku

Obsah i podoba vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku může mít různou podobu. Vždy záleží na potřebách konkrétní účetní jednotky.

Obecně vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku obsahuje následující údaje:

2.9.1 Účel směrnice

Účelem směrnice k dlouhodobému majetku je zabezpečení řádného hospodaření s dlouhodobým majetkem účetní jednotky, včasné přejímání a předávání do používání, udržování, ochrana a následné vyřazení dlouhodobého majetku.

2.9.2 Specifikace dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

V této části vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku vychází účetní jednotka z ustanovení § 26 - 28 a § 32a – 33a zákona č. 585/1992 Sb., o daních z příjmů. Tato ustanovení uvádějí, co se rozumí pod pojmem dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, dále záležitosti týkající se „daňového“ posouzení majetku.

V této části stanoví účetní jednotka, který majetek bude považovat za dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Toto rozhodnutí učiní účetní jednotka dle svých potřeb.

Jako příklad lze uvést nákup kopírovacího zařízení v pořizovací ceně 35.000 Kč. V této situaci má účetní jednotka na výběr ze dvou variant účtování tohoto kopírovacího zařízení:

- a) účetní jednotka kopírovací zařízení zaúčtuje přímo do nákladů a dále jej povede v evidenci drobného dlouhodobého majetku,
- b) účetní jednotka rozhodne, že kopírovací stroj zařadí jako dlouhodobý hmotný majetek. Pak tedy účetní jednotka stanoví účetní odpisy kopírovacího zařízení dle odpisového plánu.

2.9.3 Odpisový plán

Odpisový plán stanoví dobu předpokládaného užívání dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v účetní jednotce. Doba odepisování se tedy nestanoví dle ustanovení § 31 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Doba odepisování v rámci účetních odpisů vychází z předpokladu, jak dlouho má účetní jednotka v úmyslu dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek využívat.

Účetní jednotka bere v úvahu technický vývoj, účel, pro který je majetek používán a z těchto podmínek odhaduje předpokládanou dobu skutečného používání.

Pro příklad si lze uvést osobní automobil a dvě fiktivní účetní jednotky A a B. Účetní jednotka A poskytne osobní automobily svým obchodním zástupcům, kteří automobily

využívají denně ke svým služebním cestám. Účetní jednotka B využívá osobní automobily pouze k zajištění chodu kanceláří, tedy občasné nákupy kancelářských potřeb atd.

Účetní jednotka A, vzhledem k tomu, že je automobil používán denně, stanoví dobu účetního odepisování automobilu na 4 roky, s následným odprodejem automobilu za zůstatkovou cenu. Společnost B stanoví dobu účetního odepisování automobilu na 8 let. Z výše uvedených příkladů tedy vyplývá, účetní jednotka A předpokládá rychlejší opotřebení automobilu. Po uplynutí čtyř let není provoz automobilu ekonomicky výhodný, zvyšuje se spotřeba pohonných hmot, náklady na opravy rostou. Účetní jednotka B naopak předpokládá, že automobil bude využívat delší dobu, a to právě z důvodu využívání automobilu pouze k občasným služebním cestám.

2.9.4 Způsob vyřazení majetku

V této části vnitřní směrnice uvede účetní jednotka způsoby vyřazení majetku:

- prodejem,
- likvidací,
- darováním,
- vkladem do jiné společnosti,
- škody, ad.

2.9.5 Tvorba opravné položky

Opravná položka se tvoří k dlouhodobému hmotného i nehmotnému majetku v případě, že užitná hodnota majetku zjištěná při inventarizaci, je výrazně nižší, než jeho zůstatková cena. Opravná položka se tvoří jen v případech, kdy se jedná pouze o dočasné snížení hodnoty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Jako příklad, kdy je nutné vytvořit opravnou položku, lze uvést budovu se zůstatkovou cenou Kč 7.000.000,--. Na základě znaleckého posudku účetní jednotka zjistí, že tržní cena budovy je v současné době Kč 5.000.000,--. Z hlediska zásady dodržení opatrnosti vytvoří účetní jednotka opravnou položku ve výši Kč 2.000.000,--, zaúčtuje do nákladů (účtová skupina 55 – odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů)

souvztažně na účet opravných položek (účtová skupina 09 – opravné položky k dlouhodobému majetku). Tvorba opravné položky se tedy účtuje následovně: 55. x 09. V situaci, kdy toto přechodné snížení hodnoty majetku pomine, účetní jednotka opravnou položku zruší opačným (červeným) zápisem na příslušných účtech – 09. x 55.

2.9.6 Tvorba rezerv na opravy

Rezervy na opravy dlouhodobého majetku se tvoří z důvodu krytí budoucích očekávaných výdajů na opravy dlouhodobého majetku.

Tvorba rezerv je upravena zákonem:

- č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmu ve znění pozdějších předpisů,
- č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Rezervy nelze tvořit:

- na opravy dlouhodobého majetku,
- na majetek, který je zařazen do 1. odpisové skupiny,
- na opravy, které se pravidelně opakují,
- na opravy majetku určeného k likvidaci.

II. Analytická část

3. Charakteristika účetní jednotky

3.1 Historie a současnost

Dne 5. 1. 2001 vznikla účetní jednotka se sídlem v Brně.

Právní forma společnosti je akciová společnost se základním kapitálem 120 000 000 Kč. Základní kapitál společnosti je tvořen 12 ks kmenových akcií na jméno ve jmenovité hodnotě 10 000 000,- Kč (akcie mají listinnou podobu). Akcie společnosti mají omezenou převoditelnost. Převod akcií vyžaduje souhlas představenstva. Akcionáři mají předkupní právo na akcie. Každý akcionář má povinnost přednostně nabídnout své akcie ke koupi ostatním akcionářům, nabídka musí být písemná a musí obsahovat cenu a platební podmínky. Nabídka musí být přijata do 30 dnů a to v písemné formě.

Účetní jednotka v současné době zaměstnává 40 pracovníků, z čehož jsou 3 pracovníci v řídicích pozicích.

Společnost sídlí ve vlastní budově v centru města.

3.2 Předmět podnikání

Obory činnosti účetní jednotky jsou rozděleny do dvou celků. Jedna se o rozhodující předměty činnosti a ostatní předměty činnosti.

Rozhodující předměty činnosti:

- projektová činnost ve výstavbě,
- inženýrská činnost v investiční výstavbě,
- provádění staveb, jejich změn a odstraňování.

Ostatní předměty činnosti:

- správa vlastního majetku,
- správa a údržba nemovitostí,
- realitní činnost,
- reklamní činnost a marketing,
- příprava a vypracování technických návrhů,
- poskytování technických služeb,
- činnost podnikatelských, organizačních a ekonomických poradců,

- pronájem a půjčování věcí movitých,
- agenturní činnost v oblasti umění.

4. Analýza vnitřních směrnic společnosti

4.1 Vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku

Účetní jednotka v současné době disponuje s majetkem, který je v jejím vlastnictví. Celková hodnota odepisovaného majetku činí 125.000.000. Jedná se především o dlouhodobý hmotný majetek. Dlouhodobý nehmotný majetek má zůstatkovou hodnotu rovnu nule.

Dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje:

- stavby (účet 021)
- stroje (účet 022)
- dopravní prostředky (účet 022),
- inventář (účet 022).

Dlouhodobý nehmotný majetek zahrnuje:

- software (účet 013).

4.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek – stavby

Účetní jednotka odepisuje tři budovy v pořizovací ceně Kč 61.536.625. Účetní jednotka má pro budovy stanoveno rovnoměrné odepisování po dobu 30 let.

4.1.2 Stroje, dopravní prostředky, inventář

Účetní jednotka vytváří účetní odpisy na:

- stroje,
- dopravní prostředky,
- inventář.

Účetní jednotka rovnoměrně odepisuje dlouhodobý hmotný majetek zařazený v:

- 1. odpisové skupině po dobu 4 let od zařazení do užívání (kancelářské stroje, počítače, videokamery),
- 2. odpisové skupině po dobu 6 let od zařazení do užívání (travní traktor, čistící stroj, řezačka papíru),
- 3. odpisové skupině
 - inventář po dobu 10 let od zařazení do užívání (trezor, záchranný člun),
 - ostatní po dobu 12 let od zařazení do užívání (klimatizační jednotky).
- 4. odpisové skupině po dobu dvaceti let od zařazení do užívání (takový majetek účetní jednotka nemá)
- 5. odpisové skupině po dobu třiceti let od zařazení do užívání (stavby, viz bod 4.1).

4.2 Vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku - zhodnocení

Cílem této směrnice je stanovení způsobu pořízení, oceňování a evidence majetku, jednotného postupu při účetním odepisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, tvorba opravných položek a jejich rozpouštění, odpisový plán a způsob vyřazení.

Stávající vnitřní směrnice k dlouhodobému majetku tvoří přílohu č. 1.

4.2.1 Nedostatky stávající vnitřní směrnice

Ve stávající vnitřní směrnice (příloha č. 1) k dlouhodobému majetku lze nalézt nedostatky, které je třeba odstranit.

Ve směrnici chybí zejména:

- specifikace dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- stanovení hodnot, při kterých se majetek považuje za drobný dlouhodobý majetek a vede se pouze v operativní evidenci,
- specifikace pořizovacích nákladů (nákladů, které budou zahrnuty do ceny dlouhodobého majetku).

V bodě 5.1.4 a 5.2.4 – Tvorba opravné položky a její rozpouštění, je uveden požadavek na vyřešení příčin přechodného snížení hodnoty majetku nejpozději v následujícím účetním období.

Opravné položky k dlouhodobému majetku musí být vyřešeny ve chvíli, kdy pominou důvody pro vytvoření opravné položky. Pro příklad si lze uvést opět hodnotu nemovitosti. V důsledku hospodářské krize obecně hodnoty nemovitostí klesají. Účetní jednotka tedy vytvoří opravnou položku, která dočasně sníží hodnotu nemovitosti. Existuje však předpoklad, že hodnota nemovitostí opět poroste. Opravnou položku účetní jednotka zruší tedy v době, kdy dojde k opětovnému zvýšení hodnoty (což nemusí být v následujícím účetním období).

V části opravných položek dále není uveden postup uplatňování opravných položek u pohledávek ve lhůtě splatnosti.

V bodě 5.1.2 Odpisový plán u položky „software“ je uvedena doba účetního odepisování 4 roky. U této položky je vhodné prokonzultovat s IT odborníkem prodloužení doby odepisování. Software se v účetní jednotce používají delší dobu, než výše uvedenou, jsou upgradovány, proto je nutné dobu účetního odepisování zvýšit tak, aby byl zachován věrný a poctivý obraz účetní jednotky.

Účetní jednotka začíná účetně odepisovat majetek v měsíci zařazení do používání. V této souvislosti je vhodné doporučit počátek účetních odpisů od měsíce následujícího po měsíci, kdy byl majetek do užívání uveden. Je to zejména z důvodu zachování věrného a poctivého obrazu hospodářské situace účetní jednotky. V případě, kdy účetní jednotka uvede majetek do užívání v polovině, či ke konci měsíce, zatíží náklady za celý měsíc, tedy i za dobu, kdy majetek nebyl zařazen v užívání.

4.3 Další vnitřní směrnice společnosti

4.3.1 Organizační řád

Organizační řád je vnitřní dokument účetní jednotky, který stanovuje zásadní dělbu práce a odpovědnost za výkon jednotlivých činností, které jsou pro řádný chod jak uvnitř společnosti, tak i pro její styk s vnějším okolím nezbytné.

Současně stanovuje i optimální organizační strukturu společnosti. Hlavními body organizačního řádu jsou tedy:

- základní koncepce organizace a řízení společnost,
- dělba práce, poslání a působnost jednotlivých útvarů a vztahy mezi nimi,
- základní organizační struktura společnosti. [9]

4.3.2 ČSN EN ISO 9001:2009 a ČSN EN ISO 14001:2005

Celý název těchto dvou směrnice zní: Integrovaná příručka k zajištění systému kvality dle normy ČSN EN ISO 9001:2009 a prostředí dle normy ČSN EN ISO 14001:2005 - pro zajištění efektivního řízení společnosti, kvality práce a ochrany životního prostředí.

V první, z výše uvedených norem, jsou specifikovány požadavky na systém managementu jakosti v případech, kdy organizace potřebuje prokázat svoji schopnost trvale poskytovat výrobek, který splňuje požadavky zákazníka a příslušné požadavky předpisů a kdy má v úmyslu zvyšovat spokojenost zákazníka, a to efektivní aplikací tohoto systému, včetně procesů pro jeho neustálé zlepšování.

Cílem druhé normy ČSN EN ISO 14001:2005 je především:

- zajištění a vylepšení péče o životní prostředí,
- uvědomování si vlastní odpovědnosti,
- odhalení, popsání rizik a jejich snižování,
- zlepšování profilu /image firmy,
- motivace zaměstnanců,
- včasné rozpoznání problémů s životním prostředím,
- více záruk za plnění právních a jiných požadavků,
- konkurenční výhody. [9]

4.3.3 Směrnice k ucelené metodice účetnictví

Tato směrnice ošetřuje celou problematiku vedení účetnictví, oběh účetních dokladů, provádění inventur, podpisovou směrnici a podpisové vzory. [9]

4.3.3.1 Vedení účetnictví

V této části směrnice k ucelené metodice účetnictví je stanoveno, jakým způsobem se účetnictví vede, tedy na počítači, druh účetního programu. Směrnice obsahuje účtový

rozvrh ve smyslu vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a dále podle Českých účetních standardů.

V účtovém rozvrhu jsou uvedeny syntetické a analytické účty, které účetní jednotka využívá. Členění syntetických účtů na účty analytické je tvořeno s ohledem na potřeby řízení a kontroly účetní jednotky v závislosti na příslušných ustanoveních zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (analytické členění položek výnosů a nákladů na daňově uznatelné a neuznatelné) a dále dle záznamní povinnosti v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. [9]

4.3.3.2 Oběh účetních dokladů

V této části směrnice k ucelené metodice účetnictví je popsán oběh účetních dokladů v účetní jednotce.

Oběh účetních dokladů je organizován tak, aby ke schválení a zpracování účetních dokladů docházelo v co nejkratších lhůtách. Je potřebné, aby se účetní doklad vrátil zpět do účtárny ještě před splatností účetního dokladu.

Část směrnice upravující oběh účetních dokladů stanoví odpovědnou osobu, která opatří účetní doklad podpisovým záznamem, dále stanoví osobu oprávněnou k podpisu účetního dokladu v případě, kdy je odpovědná osoba nepřítomna.

Oběh účetních dokladů zahrnuje tyto činnosti:

- třídění,
- zaevidování,
- odsouhlasení existence operace,
- číslování,
- určení účtovacího předpisu (předkontace),
- zaúčtování,
- úschovu účetních písemností,
- skartaci. [9]

4.3.3.3 Provádění inventur

Účetní jednotka jmenuje inventarizační komisi, která je minimálně tříčlenná. Dále je stanovena doba před provedením inventarizace, kdy budou členové jmenováni. Osobou odpovědnou za provedení inventarizace je předseda inventarizační komise.

Dále je stanoven majetek, který inventarizaci podléhá a způsob, jakým budou řešeny případné rozdíly (manka, přebytky). [9]

4.3.3.4 Podpisy a podpisové vzory

Směrnice vychází z ustanovení §33a odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Podpisový záznam je účetní záznam, jehož obsahem je vlastnoruční podpis nebo elektronický podpis podle zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ve znění pozdějších předpisů.

Podpisovým záznamem osoby, která jedná jménem účetní jednotky, je podpisový záznam statutárního orgánu nebo osoby pověřené statutárním orgánem.

V případě podpisových vzorů osob oprávněných disponovat s bankovními účty účetní jednotky, jsou ve směrnici uvedena pouze jména oprávněných osob. Konkrétní podpisové vzory jsou uloženy v příslušné bance. [9]

4.3.4 Poskytování cestovních náhrad v tuzemsku a zahraničí

Tato směrnice upravuje poskytování náhrad výdajů při tuzemských a zahraničních pracovních cestách zaměstnanců. Poskytování cestovních náhrad se řídí zákonem č. 262/2006 Sb., zákoník práce a touto směrnici. [9]

4.3.5 Bezpečnost a ochrana zdraví při práci a požární ochrana

Tato směrnice se dá definovat jako souhrn opatření stanovených legislativou a zaměstnavatelem, která mají za cíl předcházet ohrožení nebo poškození lidského zdraví

v pracovním procesu. Především pak:

- Provádění pravidelných školení BOZP a PO pro řadové i vedoucí zaměstnance.
- Provádění interních auditů BOZP.

- Praktické provedení posouzení rizik na jednotlivých pracovištích uvnitř firmy, včetně stanovení opatření k minimalizaci rizik.
- Zpracování dokumentace BOZP a dokumentace PO.
- Bezpečnostní značení u strojů, technického zařízení a budov ve smyslu §6 zákona č.309/2006 Sb. [9]

4.3.6 Poskytování osobních ochranných pracovních pomůcek

Povinnosti v této oblasti zaměstnavateli ukládá zákoník práce a nařízení vlády č. 495/2001 Sb., kterým se stanoví rozsah a bližší podmínky poskytování osobních ochranných pracovních prostředků a mycích, čistících a dezinfekčních prostředků.

Směrnice stanovuje způsob, podmínky a dobu používání ochranných prostředků na základě četnosti a závažnosti vyskytujících se rizik, charakteru a druhu práce a pracoviště, jejich vlastností s přihlédnutím k vlastnostem těchto ochranných prostředků. Jedná se o seznam vypracovaný na základě vyhodnocení rizik u různých skupin zaměstnanců pracujících uvnitř společnosti. [9]

4.3.7 Spisový, skartační a archivační řád

Spisový a skartační řád je souhrn předpisů pro vedení spisové služby. Cílem spisového a skartačního řádu je sjednotit manipulaci s dokumenty vzniklými nebo vyřízenými v zájmu racionalizace správní, operativní a provozní činnosti organizace.

Nedílnou součástí spisového a skartačního řádu je spisový plán, skartační plán a archivační plán.

Spisový řád upravuje úkony spojené s příjmem a tříděním došlých dokumentů, se zapisováním došlých dokumentů, s oběhem, vyřizováním, vyhotovováním, podpisováním a odesláním dokumentů.

Skartační řád upravuje způsob a průběh skartačního řízení. Dokumenty jsou ve spisovně uloženy po dobu stanovenou skartační lhůtou uvedenou ve skartačním plánu. [9]

4.3.8 Předpis pro poskytování náhrady mzdy při dočasné pracovní neschopnosti

V souladu s ustanovením zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce (§ 192 - § 194) a zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, stanovuje směrnice postup a zásady

pro poskytování náhrady mzdy po dobu prvních 14 dnů dočasné pracovní neschopnosti zaměstnance.

Směrnice upravuje postup dle obecných zásad výše uvedených zákonů, dále upravuje postup při provádění kontroly dodržování režimu práce neschopného zaměstnance. Tuto kontrolu provádí nejbližší nadřízený pracovník. [9]

4.3.9 Směrnice k závodní zdravotní péči

Zaměstnavatel má podle ustanovení zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, povinnost zajistit bezpečnost a ochranu zdraví zaměstnanců při práci s ohledem na rizika možného ohrožení jejich života a zdraví, která se týkají výkonu práce.

Tato směrnice stanoví pravidla při zajišťování závodní preventivní péče.

Cílem směrnice k závodní zdravotní péči je ochrana zaměstnanců před nemocemi z povolání a jinými poškozeními zdraví související s výkonem práce. [9]

4.3.10 Směrnice k postupu při dopravní nehodě

Tato směrnice upravuje situace, kdy dojde k dopravní nehodě služebního vozidla. Směrnice k postupu při dopravní nehodě upravuje chronologicky postup při nastalé situaci. [9]

4.4 Zhodnocení vnitřní směrní účetní jednotky

Účetní jednotka má vytvořeny veškeré směrnice, které jsou nutné pro zabezpečení řádného chodu účetní jednotky. Další směrnice nejsou třeba. V případě potřeby bude účetní jednotka vycházet z platných právních předpisů, které upravují vyvstalou situaci. V případě předpokladu opakování nastalé situace, vytvoří účetní jednotka bez odkladu vnitřní směrnici, která bude tuto situaci upravovat.

5. Návrh nové směrnice k dlouhodobému majetku

5.1 Předmět úpravy

Směrnice upravuje hospodaření s hmotným a nehmotným majetkem účetní jednotky, se sídlem v Brně

Oblasti, které směrnice upravuje:

- popis dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- hodnotu dlouhodobého majetku, do které je považován za drobný dlouhodobý majetek,
- pořizovací náklady,
- pořizování majetku a jeho zařazování do evidence,
- odepisování majetku,
- vyřazování majetku z evidence a jeho likvidace,
- inventarizace majetku.

Hospodaření s majetkem a jeho účtování podléhá následujícím právním předpisům:

- zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky
- zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

5.2 Základní pojmy

5.2.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobým nehmotným majetkem jsou zejména:

- hmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- databáze a ocenitelná práva,

s dobou použitelnosti delší než jeden rok, u kterých ocenění převyšuje částku 60 000 Kč.

5.2.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí:

- a) pozemky bez ohledu na výši ocenění,
- b) kulturní předměty, zejména kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty, umělecká díla a obdobné věci, a to včetně souborů tohoto majetku, bez ohledu na výši ocenění,
- c) stavby bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti, čímž se rozumí:
 - stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla
 - otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
 - technické rekultivace,
 - byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zákonem č. 72/1994 Sb.,
 - nemovité kulturní památky oceněné pořizovací nebo reprodukční pořizovací cenou,
 - technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku, jehož ocenění jedné položky převyšuje částku 40.000 Kč,
 - technické zhodnocení nemovité kulturní památky.
- d) samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko - ekonomickým určením, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění samostatné movité věci nebo souboru majetku převyšuje částku 40 000

Kč, a předměty z drahých kovů, pokud se nejedná o předměty kulturní hodnoty nebo kulturní památky,

e) pěstitelské celky trvalých porostů.

5.2.3 Stanovení výše drobného majetku

Drobným dlouhodobým majetkem mohou být věci movité v ocenění dle tabulky č. 1. Nemovitý majetek v jakémkoliv ocenění náleží do majetku odepisovaného.

	Neevidovaný	Drobný majetek evidovaný	Odepisovaný majetek
Hmotný majetek	0 – 1.000	1.001 – 39.900	40.000 a více
Nehmotný majetek	0 – 1.000	1.001 – 59.900	60.000 a více

Tabulka č. 1 – Přehled ocenění neevidovaného, drobného a odepisovaného majetku

Zdroj: autor

5.2.4 Pořizovací náklady

- doprava, montáž, clo,
- průzkumné, geologické a projektové práce,
- správní poplatky (související s uvedením majetku do užívání),
- úroky z úvěru na pořízení majetku (do doby uvedení do užívání).

5.3 Evidence majetku

Majetek účetní jednotky je evidován v těchto základních subsystémech:

- operativní evidence,
- účetnictví,

a to na základě úplně a průkazně vedené (vedených):

- prvotní dokumentace, zahrnující výběrová šetření, smlouvy, studie, projekty, zápisy, dodavatelské faktury,
- protokolů převímacích, zařazovacích a vyřazovacích,
- inventárních karet majetku (resp. skladových karet),
- syntetické, analytické účty.

5.3.1 Operativní evidence

Drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek v částce 1.000 Kč a vyšší je evidován v operativní evidenci a na analytických účtech, přičemž majetek nad 1.000 Kč musí být označen inventárním číslem v evidenci i fyzicky (označení inventárním číslem se provádí vhodným a trvalým způsobem - nesmazatelnou barvou, samolepícím štítkem).

Operativní evidenci se rozumí vedení:

- inventárních karet,
- rejstříků,
- skladových karet, osobních listů (karet),
- místních seznamů při využití prostředků výpočetní techniky a příslušných softwarů u majetku (dlouhodobého i drobného majetku), který není evidován v účetnictví.

Přesuny majetku a předmětů z jedné místnosti do druhé v rámci organizace musí vždy být bezprostředně oznámeny pracovníkovi operativní evidence majetku, jehož povinností je vyznačit všechny změny (přírůstky a úbytky, přesuny) v operativní evidenci.

5.3.1.1 Inventurní karta

Operativní evidence – inventurní karta obsahuje zejména:

- název majetku,
- inventurní číslo,
- datum pořízení,
- datum uvedení do užívání,

- údaje o ceně majetku a odpisování (účetní odpisy), zůstatkovou cenu,
- datum a způsob vyřazení,
- umístění majetku, jméno odpovědného pracovníka.

5.3.2 Účetnictví

Analytické účty podle jednotlivých složek dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku slouží k jeho identifikaci, zejména obsahuje název nebo popis majetku, popř. číselné označení, datum a způsob jeho pořízení a uvedení do užívání, datum zaúčtování na účet účtové skupiny 01 a 02, ocenění, údaje o zvoleném postupu účetního a daňového odpisování, roční sazby účetních odpisů, datum a způsob vyřazení. Na analytickém účtu, v případech majetku, ke kterému nemá účetní jednotka vlastnické právo, je nutno tuto skutečnost zachytit s uvedením vlastníka.

5.3.3 Pořízení majetku

Majetek bývá pořízen:

- koupí (za hotové, na fakturu),
- bezplatným převodem (dar),
- pořízení ve vlastní režii.

Pro každý jednotlivý zařazovaný majetek je vyplněna inventární karta. Podkladem pro zařazení majetku do evidence jsou následující prvotní doklady:

- dodavatelské faktury,
- darovací smlouva,
- smlouva o výpůjčce.

Přejímání staveb a jejich částí, jakož i přejímání strojů a zařízení (tj. DHM), se provádí protokolárně – zápisem o odevzdání a převzetí stroje nebo zařízení. Přitom není rozhodující, zda stavba, její část, stroj nebo zařízení byly pořízeny dodavatelsky nebo ve vlastní režii.

Protokol o převzetí (DHM, DNM) vyhotovuje ekonom účetní jednotky a schvaluje vedoucí účetní jednotky. Pracovník pověřený vedením evidence dlouhodobého majetku (účetní) současně provádí kontrolu správnosti a opatřuje doklad svým podpisem.

Účetním dokladem pro zařazení nemovitosti do užívání je výpis z katastru nemovitostí (VKN).

5.3.4 Zařazení majetku do evidence

Zařazení dlouhodobého majetku je možno provést v okamžiku uvedení tohoto majetku do užívání, tj. zabezpečení všech technických funkcí, potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy (stavebními, ekologickými, požárními, bezpečnostními a hygienickými).

Protokol o převzetí slouží jako doklad pro vyhotovení inventární karty dlouhodobého majetku, u účtárny slouží jako podklad pro zaúčtování na příslušné majetkové účty ve třídě 0 – Dlouhodobý majetek.

Za správný termín zařazení hmotného a nehmotného majetku do užívání a za jeho správné ocenění (včetně veškerých vedlejších nákladů spojených s pořízením) odpovídá podle stanovených kompetencí pověřený pracovník.

5.4 Odepisování majetku

DHM se postupně opotřebovává. Opotřebení se vyjadřuje účetními odpisy, které se zahrnují do nákladů organizace. Základem odpisů je cena, kterou je DHM oceněn a odepisuje se od měsíce následujícího po měsíci, kdy byl DHM uveden do užívání a je možné jej odepisovat jen do výše jeho pořizovací ceny.

Výše účetních odpisů je stanovena odpisovým plánem.

Zbytková hodnota majetku dle §56, odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví nebude účetní jednotkou využívána.

5.4.1 Odpisový plán

V rámci účetní jednotky platí následující odpisový plán, upravující účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

5.4.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Pro zařazení majetku do odpisových skupin se využívá standardní klasifikace produkce dle přílohy č. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. V případě, že se účetní jednotce nepodaří zařadit majetek do některé z odpisových skupin, obrátí se účetní jednotka na autorizované pracoviště pověřené Českým statistickým úřadem.

V účetní jednotce platí následující odpisový plán:

- 1. odpisová skupina – majetek se odepisuje rovnoměrně po dobu 4 let od měsíce následujícího po měsíci zařazení do užívání,
- 2. odpisová skupina – majetek se odepisuje rovnoměrně po dobu 6 let od měsíce následujícího po měsíci zařazení do užívání,
- 3. odpisová skupina – majetek se odepisuje rovnoměrně:
 - inventář po dobu 10 let od měsíce následujícího po měsíci zařazení do užívání,
 - ostatní po dobu 12 let od měsíce následujícího po měsíci zařazení do užívání.
- 4. odpisová skupina – majetek se odepisuje rovnoměrně po dobu 20 let od měsíce následujícího po měsíci zařazení do užívání,
- 5. odpisová skupina – majetek se odepisuje po dobu 30 let od měsíce následujícího po měsíci zařazení do užívání.

Roční účetní odpisy majetku se zaokrouhlí na celé Kč nahoru. V případě vyřazení majetku před jeho úplným odepsáním, se postupuje takto:

- vyřazení prodejem – běžný účetní odpis se zaúčtuje v měsíční výši v měsíci před měsícem prodeje tohoto majetku. Zůstatková cena se odúčtuje na vrbu účtu 541,
- vyřazení likvidací – běžný účetní odpis se zaúčtuje v měsíční výši v měsíci před měsícem likvidace tohoto majetku. Zůstatková cena se odúčtuje na vrub účtu 551,
- vyřazení darováním – běžný účetní odpis se zaúčtuje v měsíční výši v měsíci před měsícem darování tohoto majetku. Zůstatková cena se odúčtuje na vrub účtu 543,

- vyřazení bezúplatným převodem – běžný účetní odpis se zaúčtuje v měsíční výši v měsíci před měsícem bezúplatného převodu. Zůstatková cena se odúčtuje na vrub účtu 551.

5.4.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

- software se odepisuje rovnoměrně po dobu 4 let od měsíce následujícího po měsíci zařazení do užívání,
- ocenitelná práva se odepisují rovnoměrně po dobu předpokládaného využívání těchto práv, maximálně po dobu 15 let od měsíce následujícího po měsíci zařazení do užívání,
- goodwill se odepisuje rovnoměrně dle § 6, odst. 3, písm. d) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Roční účetní odpis se zaokrouhlí na celé Kč nahoru. V případě vyřazení majetku před jeho úplným odepsáním, se postupuje dle článku 4.1.1, posledního odstavce.

5.4.1.3 Seznam dlouhodobého majetku odepisovaného

Seznam dlouhodobého hmotného majetku k 31. 12. 2010
účet 021 – Stavby

NEUVEDENO

Seznam dlouhodobého hmotného majetku k 31.12 2010
účet 022 001 – Samostatné movité věci-stroje,přístroje,zařízení

Císlo karty	Inv. č. maj.	Název	Číslo dokladu	Datum pořízení	Doba odp. v měs.	Měsíční odpis	Pořizovací cena	Oprávky k 31.12. 2010	Účetní odpisy za 2010
K108	108	Klimatizační jednotka	FPR0705/01	07/2001	144	343,22	49.424	39.216	4.118
K118	118	Zabezpečovací zařízení	FPR1218/01	12/2001	72	19.458,33	1.401.000	1.357.136	233.500
K128	128	Klimatizační jednotka	FPR1071/10	10/2002	144	445,14	64.101	44.154	5.342
K131	131	Klimatizační jednotka	FPR1193/11	11/2002	144	1.035,79	149.154	101.525	12.430
K144	144	Klimatizační jednotka	FPR548/03	05/2003	144	486,11	70.000	44.804	5.833
K171	171	Travní traktor Greensmaster	FPR619/07	06/2007	72	2.291,66	165.000	98.556	27.500
K172	172	Klimatizační zařízení Carrier	FPR710/07	07/2007	144	492,36	70.900	20.706	5.908
K173	173	Klimatizační zařízení Carrier	FPR710/07	07/2007	144	492,36	70.900	20.706	5.916
K175	175	Klimatizační zařízení Carrier 40KQ	FPR820/07	08/2007	144	473,16	68.135	19.434	5.678
K176	176	Klimatizační zařízení Carrier	FPR820/07	08/2007	144	807,78	116.320	33.128	9.693
K177	177	Klimatizační zařízení Carrier 40KM	FPR820/07	08/2007	144	311,49	44.855	12.792	3.737
K185	185	Cisticí stroj COMAC	FPR1228/07	12/2007	72	1.611,11	116.000	59.644	19.333
K186	186	Cisticí stroj COMAC	FPR1228/07	12/2007	72	1.611,11	116.000	59.644	19.333
K188	188	Aerifikátor Billy-Goat	FPR0910/08	09/2008	72	902,77	65.000	25.284	10.833
K189	189	Rezačka papíru ROWE 198-2	FPZ1001/08	10/2008	72	843,21	60.711,27	22.770	10.119
Celkem:						31.605,60	2.627.500,27	2.172.701	379.273

Tabulka č. 3 – Přehled majetku – účet 022 001

Zdroj: autor

Seznam dlouhodobého hmotného majetku k 31.12.2010
účet 022 002 – Samostatné movité věci – dopravní prostředky

Číslo karty	Inv. č. maj.	Název	Číslo dokladu	Datum pořízení	Doba odp. v měs.	Měsíční odpis	Pořizovací cena	Oprávk. k 31.12.2010	Účetní odpisy za 2010
K165	165	Motocykl Harley-Davidson	FPR0406/06	04/2006	72	3.605,16	259.572	205.150	43.262
K166	166	Motocykl Honda 2B9794	FPR0644/06	06/2006	72	1.873,19	134.870	103.070	22.478
K167	167	Nákl.auto skř.BMW 120i	FPR0919/06	09/2006	48	20.535,73	985.715,20	985.715,20	164.285,84
K168	168	Auto Skoda Fabia 4B40767	FPR1029/06	10/2006	48	5.828,12	279.750	279.750	52.453
K169	169	Nákl.auto skř. LAND Range Rover	FPR1101/06	11/2006	48	35.046,61	1.682.237,40	1.682.237,40	350.456,10
K170	170	Osobní automobil BMW335xi	FPR569/07	05/2007	48	30.520,83	1.465.000	1.342.920	366.250
K174	174	Letadlo Piper Saratoga IITC	FPR834/07	08/2007	72	167.139,84	12.034.068,92	6.852.740	2.005.678
K178	178	Nákl.auto skř. Freelander,	FPR936/07	10/2007	48	10.360,38	497.298,32	404.079	124.324
K179	179	Záchranný člun WINSLOW	FPR1074/07	10/2007	144	568,75	81.900	22.191	6.825
K180	180	Nákl.auto skř. BMW X3	FPR1039/11	11/2007	48	25.490,38	1.223.538,20	968.658	305.884,50
K181	181	Auto Skoda Fabia Combi 5B21976	FPR1232/1	12/2007	48	7.287,96	349.822,50	269.656	87.456
K182	182	Auto Skoda Fabia Combi 5B26436	FPR1234/1	12/2007	48	7.287,96	349.822,45	269.656	87.456
K183	183	Auto Skoda Fabia Combi 5B26437	FPR1233/1	12/2007	48	7.287,96	349.822,45	269.656	87.456
K184	184	Auto Skoda Fabia Combi 5B26438	FPR1231/1	12/2007	48	7.274,99	349.199,50	269.175	87.300
		Celkem:				330.107,86	19.783.303,94	13.924.653,60	3.791.564,44

Tabulka č. 4 – Přehled majetku – účet 022 002

Zdroj: autor

Seznam dlouhodobého hmotného majetku k 31.12.2010
účet 022 003 – Samostatné movité věci – inventář

Číslo karty	Inv. č. maj.	Název	Číslo dokladu	Datum pořízení	Doba odp. v měs.	Měsíční odpis	Pořizovací cena	Oprávk. k 31.12.2010	Účetní odpisy za 2010
K160	160	Kontejner typ 1B	FPZ920,928	09/2005	120	861,90	103.429	55.168	10.342,80
K161	161	Kontejner typ 14B	FPZ920,928	09/2005	120	1.699,64	203.957,36	108.800	20.395,68
		Celkem:				2.561,54	307.386,36	163.968	30.738,48

Tabulka č. 5 – Přehled majetku – účet 022 003

Zdroj: autor

Seznam dlouhodobého hmotného majetku je třeba vždy při pořízení a zařazení nového dlouhodobého hmotného a nehmotného odepisovaného majetku upravit o tuto nově zařazenou položku, uvést dobu odepisování v měsících, měsíční účetní odpis a souhrn účetních odpisů za dané účetní období.

V případě plného odepsání či prodeje provede pověřený pracovník vyřazení majetku ze seznamu dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku odepisovaného.

Seznam majetku se vždy na počátku účetního období aktualizuje vč. přepočítání hodnot ročních účetních odpisů a výše opravěk ke konci účetního období.

5.5 Vyřazení majetku

5.5.1 Způsoby vyřazení

Dlouhodobý majetek se vyřazuje zejména:

- prodejem,
- bezúplatným převodem v souladu s platnými právními předpisy pro převod majetku,
- vkladem do jiné společnosti,
- likvidací,
- v důsledku škody nebo manka.

5.5.2 Postup při vyřazení

Vyřazení majetku musí předcházet rozhodnutí příslušného pracovníka účetní jednotky, kterého k tomuto pověří ekonomický ředitel (dále jen pověřený pracovník)

Návrh na likvidaci podává likvidační komise a schvaluje pověřený pracovník. Likvidační komise musí být nejméně tříčlenná. Členy komise jmenuje pověřený pracovník. K DHM a DNM se vystavuje „Protokol o vyřazení DHM/DNM“ v potřebném počtu vyhotovení, který bude obsahovat veškeré náležitosti, kontroluje a stvrzuje podpisem ekonomický ředitel účetní jednotky.

Protokol je podkladem pro účtárnu, kde se provedou zápisy v účetnictví na příslušných majetkových účtech a v analytické evidenci majetku; z uvedených zápisů bude zřejmé, že předmětný majetek dál nepodléhá režimu inventarizace.

5.6 Likvidace majetku

Za fyzickou likvidaci vyřazeného majetku odpovídá pověřený pracovník. Fyzická likvidace majetku je potvrzena dokladem o likvidaci. Doklad o likvidaci vydá příslušná společnost, zabývající se likvidací odpadu.

5.7 Inventarizace majetku

Inventarizaci majetku upravuje samostatná směrnice.

5.8 Tvorba opravné položky

5.8.1 Opravná položka k majetku a zásobám

Opravné položky se vytvářejí pouze k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku, oběžným aktivům (zásoby, materiál), v případech snížení ocenění majetku v účetnictví, zjištěném na základě výsledků inventarizace. Opravné položky se vytvářejí pouze v případech dočasného snížení hodnoty majetku.

Opravná položka se ruší v okamžiku, kdy pominou důvody pro její vytvoření.

Tvorba opravných položek je upravena § 55 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku se nevytváří.

5.8.2 Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky se vytváří k pohledávkám po lhůtě splatnosti takto:

Doba po splatnosti ve dnech	Výše opravné položky v %
1 – 20	0
21 – 50	5
51 – 100	15
101 - 150	25
151 – 250	40
251- 300	80
300 – 365	100

Tabulka č. 6 – Opravné položky k pohledávkám
Zdroj: autor

Daňově uznatelné opravné položky se vytváří v souladu s § 8 – 8b, zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

5.9 Tvorba rezerv na opravy

Tvorba rezerv na opravy se řídí:

- zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Rezervy na opravu hmotného majetku lze provádět pouze na majetek zařazený v odpisové skupině 2., 3., 4., 5., 6., na dobu určenou v § 7, odst. 9, zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Rezerva se tvoří ve vazbě na jednotlivé opravy, nikoli k jednotlivému majetku.

Rezervy může účetní jednotka vytvářet v případě:

- vlastnického práva nebo práva hospodaření k hmotnému majetku, pokud tuto rezervu nevytváří nájemce,
- že je účetní jednotka nájemcem hmotného majetku a k opravám hmotného majetku.

Rezervu na opravu nelze vytvářet v následujících případech:

- jedná-li se o technické zhodnocení majetku,
- je-li majetek určen k likvidaci.

Rezervu musí účetní jednotka rozpustit (celou rezervu, popř. její zůstatek), pokud není vyčerpána do konce zdaňovacího období, ve kterém se měla dle plánu oprava uskutečnit.

5.10 Technické zhodnocení

Technickým zhodnocením se rozumí modernizace majetku, nástavby, přístavby a stavební úpravy, které vedou ke zhodnocení majetku. Jedná se o technické zhodnocení, které přesáhne za jedno zdaňovací období částku Kč 40.000,--. Technické zhodnocení majetku je odepisováno samostatně.

5.11 Dlouhodobý finanční majetek

Jedná se zejména o:

- podíl v účetních jednotkách s podstatným vlivem,
- dluhové cenné papíry,
- půjčky a úvěry,
- jiný dlouhodobý finanční majetek.

5.11.1 Způsoby pořízení

Dlouhodobý finanční majetek se pořizuje:

- vkladem do právnické osoby,
- koupí,
- darováním,
- vkladem od jiné právnické či fyzické osoby,
- převodem podle právním předpisů,
- dnem poskytnutí dlouhodobé půjčky,
- dnem realizace dlouhodobého pronájmu.

5.11.2 Evidence dlouhodobého finančního majetku

K evidenci dlouhodobého finančního majetku slouží:

- akcie (u akciových společnostech),
- zatímní listy (u akciových společnostech),
- výpis z obchodního rejstříku (u společností s ručením omezeným),
- darovací smlouva,
- smlouva o převodu,

- smlouva o půjčce a doklad o skutečném poskytnutí,
- smlouva o dlouhodobém pronájmu.

5.11.3 Ocenění dlouhodobého finančního majetku

Na základě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a následně dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, je dlouhodobý finanční majetek oceněn následovně:

- podílové cenné papíry a vklady v podnicích s rozhodujícím vlivem (účet 061) – ekvivalenční metodou,
- podílové cenné papíry a vklady v podnicích s podstatným vlivem (účet 062) – ekvivalenční metodou,
- realizovatelné cenné papíry a podíly (majetkové, dlužné) (účet 063) – reálnou hodnotou,
- dlužné cenné papíry držené do splatnosti (účet 065) – nepřeceňují se.

Účetní jednotka oceňuje dlouhodobý finanční majetek k datu účetní uzávěrky.

5.11.4 Vyřazení dlouhodobého finančního majetku

Dlouhodobý finanční majetek se vyřazuje zejména:

- prodejem,
- umořením,
- darováním,
- vkladem do jiné společnosti,
- převodem na základě právních předpisů.

Umoření je nutné realizovat ve všech případech, kdy není inventarizací prokázána existence cenných papírů nebo jiných průkazných dokumentů.

5.12 Závaznost a platnost směrnice

Směrnice k dlouhodobému majetku je závazná pro všechny pracovníky účetní jednotky, zejména pro ty, kteří rozhodují o nákupu a zařazení majetku do užívání, stanovení účetních odpisů a vyřazení majetku.

Směrnice k dlouhodobému majetku je platná ode dne podpisu oprávněného pracovníka (ekonomický ředitel).

Závěr

Jako téma své bakalářské práce jsem zpracovával oblast vnitřních směrnic účetních jednotek, resp. Směrnice k dlouhodobému majetku účetní jednotky.

V teoretické části bakalářské práce jsem zpracoval teoretická východiska problematiky tvorby vnitřních směrnic, tedy nutnost vytváření vnitřních směrnic jako nástroje účinného vnitřního kontrolního systému. Účinný vnitřní kontrolní systém zabezpečuje dodržení zásady věrného a poctivého obrazu účetní jednotky.

V teoretické části bakalářské práce jsem se dále podrobně věnoval problematice vnitřních směrnic k dlouhodobému majetku. Jednalo se o specifikaci dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, dále oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku z účetního hlediska.

V této části jsem dále rozvedl postupy účetního odepisování a odpisový plán.

V analytické části bakalářské práce jsem v úvodu nejprve představil a charakterizoval sledovanou účetní jednotku včetně předmětu podnikání.

Následně jsem uvedl a krátce popsal vnitřní směrnice, které účetní jednotka využívá.

Důležité je, aby byly vnitřní směrnice zpracovány a následně dodržovány. Další důležitou podmínkou je, aby byly vnitřní směrnice neustále aktualizovány. Každý rok by tedy mělo docházet jak ke kontrole vnitřních směrnic, tak k jejich případné potřebné změně. Změny vnitřních směrnic musejí vycházet ze zákonem stanovených změn, které mohou nastat každoročně.

K vypracování směrnic neexistují jasně dané a přesné postupy pro jejich tvorbu. Je však nutné, abychom se při vytváření vnitřních směrnic vyvarovali nepřehlednosti, přílišné složitosti, a tím pádem možné nesrozumitelnosti.

Dále je také nutné brát v úvahu změny vnitřních podmínek společnosti.

Následně jsem zhodnotil stávající vnitřní směrnici k dlouhodobému majetku.

V této vnitřní směrnici jsem shledal potřebné uvést jednotlivé oblasti, které vnitřní směrnice upravuje, dále konkretizovat pořizovací náklady, uvést opravné položky k pohledávkám atd.

V poslední fázi, jsem navrhl novou vnitřní směrnici k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku.

- [1] Kovalíková, H. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 7. aktualizované vydání. Olomouc. ANAG 2009. ISBN: 978-80-7263-516-0.
- [2] Kubičková, A. *Problematika tvorby vybraných vnitropodnikových směrnic pro KAPA ZLÍN, spol. s r.o.* Bakalářská práce. Zlín. 2008.
- [3] Lošťák, M. Prudký, P. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 11. aktualizované vydání. Olomouc. ANAG 2009. ISBN: 978-80-7263-515-3.
- [4] Louša, F., *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*, Praha. GRADA Publishing 2008. ISBN: 978-80-247-2576-5.
- [5] Schiffer, V., *Vnitřní kontrolní systém: významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. 1 vydání. Praha. ASPI 2009. ISBN: 978-80-7357-436-9.
- [6] Valouch, P. *Účetní a daňové odpisy 2009*. Praha. GRADA Publishing 2009. ISBN: 978-80-247-2825-4.

Internetové zdroje:

- [7] *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*. [online] Dostupné z WWW: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/cast3.aspx#par26>
- [8] *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*. [online] Dostupné z WWW: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast1.aspx>

Informační zdroje z účetní jednotky

- [9] Soubor vnitřních směrnic analyzované účetní jednotky

Zákony a vyhlášky:

- [10] vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Seznam tabulek:

Tabulka č. 1 – Přehled ocenění neevidovaného, drobného a odepisovaného majetku	39
Tabulka č. 2 – Přehled majetku – účet 021	45
Tabulka č. 3 – Přehled majetku – účet 022 001	45
Tabulka č. 4 – Přehled majetku – účet 022 002	46
Tabulka č. 5 – Přehled majetku – účet 022 003	46
Tabulka č. 6 – Opravné položky k pohledávkám	48

Seznam zkratk:

VKN – Výpis z katastru nemovitostí

DHM – Dlouhodobý hmotný majetek

DNM – Dlouhodobý nehmotný majetek

Seznam příloh:

Příloha č. 1 – stávající směrnice k dlouhodobému majetku užívaná v účetní jednotce