

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Specifika účtování dlouhodobého hmotného majetku u
vybrané organizační složky státu**

Martin ŠULEK

© 2019 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Martin Šulek

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Specifika účtování dlouhodobého hmotného majetku u vybrané organizační složky státu

Název anglicky

Specifics of Accounting Treatment of Fixed Assets in the Government Department

Cíle práce

Cílem bakalářské práce je na základě teoretických východisek popsat a zhodnotit účtování dlouhodobého hmotného majetku u vybrané organizační složky státu. Vybraná problematika bude následně prakticky aplikována na konkrétních příkladech.

Metodika

Postup zpracování bakalářské práce vychází z předpokladu systematického zpracování teoretických východisek v části literární rešerše. Literární rešerše bude zpracována na základě samostatného studia tematicky zaměřené odborné literatury metodou kompilace, komparace a dedukce. Zpracováním literární rešerše se zpřesní cíl bakalářské práce, jehož dosažení bude předmětem vlastní práce.

Ve vlastní práci bude na základě analyticko-syntetických postupů posouzen způsob účtování dlouhodobého hmotného majetku vybrané účetní jednotky. Zjištěné výstupy budou v závěru práce vyhodnoceny a budou předloženy návrhy na zlepšení vybraných okruhů.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

nevýdělečný sektor, organizační složka státu, dlouhodobý hmotný mejetek, vozový park, vnitropodniková směrnice, účetnictví

Doporučené zdroje informací

- JINDRÁK, J. Sbírnka souvztažností k účtům směrné účtové osnovy se vzorovou účtovou osnovou s rozsáhlejšími opravami pro rok 2018. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-904256-9-9.
- MAŠKOVÁ, J. Dlouhodobý majetek a jeho odpisy: pro místně řízené příspěvkové organizace. Praha: Barbora Mašková, 2016. ISBN 978-80-88237-00-6.
- SVOBODOVÁ, J. Abeceda účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky: organizační složky státu, státní fondy, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace. Olomouc: ANAG, 2005. ISBN 978-80-7554-090-4.
- ÚZ – Kontrola veřejných financí: finanční kontrola, kontrolní řád, Nejvyšší kontrolní úřad ; Majetek státu: majetek České republiky, vystupování ČR v právních vztazích, Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových. Ostrava: Sagit, 2018. ISBN 978-80-7488-287-6.
- ÚZ – Účetnictví veřejného sektoru: obce, kraje, hl. město Praha, organizační složky státu, příspěvkové organizace, fondy, další vybrané účetní jednotky: změny účetní vyhlášky č. 410/2009 Sb., změny konsolidační vyhlášky státu a vyhlášky o inventarizaci. Ostrava: Sagit, 2018. ISBN 978-80-7488-283-8.
- Vyhláška Ministerstva financí ČR č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ze dne 1. 1. 1992, o účetnictví.
-

Předběžný termín obhajoby

2019/20 ZS – PEF (únor 2020)

Vedoucí práce

Ing. Pavel Štáfek, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 20. 11. 2019

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 21. 11. 2019

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 21. 11. 2019

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Specifika účtování dlouhodobého hmotného majetku u vybrané organizační složky státu" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 29. 11. 2019

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. Pavlu Štáfkovi, Ph.D. za jeho čas, odborné připomínky a velmi cenné rady, díky kterým jsem mohl tuto práci úspěšně dokončit.

A v neposlední řadě děkuji své ženě Táně a dcerce Alžbětce za jejich neutuchající trpělivost doprovázející mé studiu

Specifika účtování dlouhodobého hmotného majetku u vybrané organizační složky státu

Souhrn

Cílem této práce je zhodnocení správnosti postupů při účtování, evidenci a inventarizaci v rámci dlouhodobého hmotného movitého majetku v organizační jednotce státu. Samotná práce je rozdělena na dvě hlavní části, a to na část teoretickou a část praktickou.

Teoretická část je dále rozdělena na část obecnou, ve které je systematicky zpracována literární rešerše v obecné rovině v návaznosti na právní předpisy, kterými se organizační složka státu řídí a v další části rešerše je zúžena a zaměřena na dlouhodobý hmotný movitý majetek, jeho ocenění, trvalé snížení hodnoty na ně navazující jednotlivé postupy účtování.

V praktické části jsou uvedena zjištění aplikována ve čtyřech konkrétních případech postupů při užívání dlouhodobého hmotného movitého majetku v rámci účtování, ocenění, jeho trvalé snížení hodnoty formou odpisů a následné vyřazení.

Veškeré postupy jsou v závěru práce zhodnoceny a v případě zjištěných nejasností jsou navržena možná opatření k jejich odstranění.

Klíčová slova: účtování, dlouhodobý hmotný movitý majetek, vnitřní kontrolní systém, inventarizace, odpisy, ocenění, pořízení, právní předpisy, organizační složka státu.

Specifics of Accounting Treatment of Fixed Assets in the Government Department

Summary

This work aims to evaluate the correctness of procedures for accounting, recording and inventorying of tangible fixed assets in the organizational unit of the state. The work is divided into two main parts, the theoretical part, and the practical part.

The theoretical part is further divided into the general part, which is systematically processed literary research in general concerning the legislation governing the organizational component of the state and in the next part of the research is narrowed and focused on tangible fixed assets, its valuation, permanent Impairment of related accounting policies.

In the practical part, the findings are applied in four specific cases of procedures for the use of tangible fixed assets in the framework of accounting, valuation, permanent impairment in the form of depreciation and subsequent disposal.

All procedures are evaluated at the end of the work and in case of uncertainties, possible measures are suggested for their elimination.

Keywords: accounting, long - term tangible movable assets, internal control system, inventory, depreciation, valuation, acquisition, legal regulations, organisational unit of the state.

Obsah

1 Úvod.....	10
2 Cíl práce a metodika.....	11
2.1 Cíl práce	11
2.2 Metodika	11
3 Teoretická východiska	13
3.1 Obecně uznávané účetní zásady	14
3.1.1 Charakteristika účetní jednotky organizační složky státu.....	15
3.1.2 Právní přepisy organizační složky státu.....	16
3.1.3 Vnitřní kontrolní systém v organizační složce státu	18
3.2 Dlouhodobý majetek v organizační složce státu	23
3.2.1 Ocenění a pořízení dlouhodobého majetku	24
3.2.2 Trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku.....	30
3.2.3 Vyřazení dlouhodobého majetku z užívání	32
4 Vlastní práce	35
4.1 Charakteristika organizační složky státu.....	35
4.1.1 Dlouhodobý hmotný movitý majetek v organizační složce státu	35
4.2 Účetní případy vztahující se k dlouhodobému hmotnému movitému majetku	36
4.2.1 Účetní případ – BMW 740Ld xDrive	37
4.2.2 Účetní případ VW Transportér kombi	39
4.2.3 Účetní případ Toyota Land Cruiser s technickou úpravou pancéřováním	41
4.2.4 Účetní případ Multicar M31 EURO 6	43
5 Výsledky a návrh řešení	46
6 Závěr.....	48
7 Seznam použitých zdrojů	50
8 Přílohy	51

Seznam obrázků

Obrázek 1: Ocenění a pořízení DHM - historická	24
Obrázek 2: Ocenění a pořízení DHM - reprodukční.....	24
Obrázek 3: Ocenění a pořízení DHM – vlastní náklady.....	25
Obrázek 4: Pořízení DHM	26
Obrázek 5: Vzor inventární karty	27
Obrázek 6: zařazení DHM do užívání	28
Obrázek 7: zařazení DHM do užívání - inventarizací	28
Obrázek 8: Odpisy DHM.....	32
Obrázek 9: Vyřazení DHM – likvidace	33
Obrázek 10: Vyřazení DHM – úplatný převod.....	33
Obrázek 11: Vyřazení DHM – manko	34
Obrázek 12: Vyřazení DHM – náhrada škody.....	34

Seznam tabulek

Tabulka 1: Odpisy vozu BMW 740Ld xDrive	37
Tabulka 2: Odpisy vozu VW Transportér kombi	39
Tabulka 3: Odpisy vozu Toyota Land Cruiser.....	42
Tabulka 4: Odpisy vozu Multicar M31 EURO 6.....	43
Tabulka 5: Odpisy vozu Multicar - technické zhodnocení	44

1 Úvod

Důvodem pro dané téma zpracování bakalářské práce “Specifika účtování dlouhodobého hmotného majetku u vybrané organizační složky státu“ je zaměření ve funkci hlavního účetního v organizační složce státu a z ní vyplívající odpovědnost za řádný, věrný a potivý obraz zpracování účetních dat a zároveň také reálný obraz o stavu majetku v této jednotce.

Vzhledem k velikosti účetní jednotky a tím i množství operací, na kterých je možné ukázat variabilitu možných účetních operací je v této bakalářské práci pozornost zaměřena na dlouhodobý hmotný movitý majetek. Na těchto příkladech je možné ukázat správnost, úplnost a průkaznost účetních i finančně kontrolních postupů a zároveň dodržování správné praxe při evidenci a inventarizaci tohoto typu majetku.

Tato práce je rozdělena na dvě části. První část obsahuje literární rešerši, přičemž v této výchozí části literární rešerše jsou věcně rozebrány obecné informace týkající se účtování, které se vztahují na dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek a které jsou obsaženy v zákonech a předpisech, kterými se účtování organizační složky státu řídí. Pozornost je věnována i vnitřnímu kontrolnímu systému, a to jak dokladové části, tak i části fyzické kontroly a jejím jednotlivým fázím. V další části literární rešerše je pozornost zúžena na postupy účtování a ocenění zaměřené na dlouhodobý hmotný movitý majetek, které vycházejí z výchozí části této literární rešerše a navazují na následující druhou, praktickou část, která je zaměřena právě na dlouhodobý hmotný movitý majetek, ve které je rozebráno účtování na čtyřech konkrétních účetních případech.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem této práce je zhodnocení správnosti postupů při účtování, evidenci a inventarizaci v rámci dlouhodobého hmotného movitého majetku v organizační jednotce státu. V případě zjištění nejasností jak v účtování dlouhodobého hmotného movitého majetku, tak i postupech, které se ho týkají, budou navržena opatření k jejich odstranění, aby tím zajištěna správnost všech těchto postupů.

Dílčím cílem je vypracování rozboru správnosti, úplnosti, průkaznosti a přehlednosti účetních případů v prostředí organizační složky státu s ohledem na dodržování správné účetní praxe vycházející ze zákona o účetnictví a dalších týkajících se zákonů a vyhlášek.

Dalším dílčím cílem je ověřit správnost postupů při evidenci, inventarizaci a odpisech dlouhodobého hmotného majetku.

V neposlední řadě je cílem rozbor procesů při užívání dlouhodobého hmotného majetku, v tomto případě uvedený na příkladu účtování provozu služebních vozů a organizace všech dokladů, kterých se daný provoz týká, ocenění konkrétního druhu majetku a jeho trvalé snížení hodnoty formou odpisů. V případě zjištěných nejasností návrh možných opatření k jejich odstranění a zajištění tak správnosti všech těchto postupů.

2.2 Metodika

Postup zpracování bakalářské práce vychází z předpokladu systematického zpracování teoretických východisek v části literární rešerše pomocí studia příslušných zákonů, vyhlášek a účetních standardů týkajících se tématu vlastní práce. Tato část bude vedena v obecné rovině, kdy se nezbytnými zdroji informací pro tuto část literární rešerše použijí právní předpisy, kterými se rozumí zejména pak zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 410/2009 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, implementace Českých účetních standardů a dalších zákonů a vyhlášek vztahující se ke správě dlouhodobého hmotného majetku, vztahující se ke správné praxi při evidenci a inventarizaci majetku organizační jednotky.

V následující části literární rešerše, která bude zpracována metodou kompilace, komparace a dedukce jednotlivých zdrojů, kdy jejich interpretace povede k zúžení dané

problematiky a jehož dosažením bude zaměřeno na dlouhodobý hmotný movitý majetek a způsob jeho účtování, na který bude dále navázáno ve vlastní práci.

Ve vlastní práci bude na základě analyticko-syntetických postupů posouzen způsob účtování dlouhodobého hmotného movitého majetku vybrané účetní jednotky. Zjištěné výstupy budou v závěru práce vyhodnoceny a budou předloženy návrhy na zlepšení v rámci použitých postupů.

3 Teoretická východiska

„Účetnictví tvoří metodicky ucelený systém informací o činnosti účetní jednotky ve finančním vyjádření, který se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví.“ (Svobodová, 2017). A Mašková (2017) k tomu dodává, že se jedná o jednotný právní předpis, kterým se řídí všechny typy účetních jednotek, které účtují správně, jestliže vedou účetnictví tak, že je v souladu i s ostatními právními předpisy, kterými jsou např. daňové zákony, rozpočtová pravidla, občanský zákoník, zákoník práce a další.

Účetní jednotky jsou dle Maškové (2017) povinny zachovávat postupy vedení svého účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavené na jeho základě podávala obraz:

- věrný – skutečný stav v rámci účetní závěrky,
- poctivý – metody vedení účetnictví vedoucí k věrnému zobrazení,
- správný – v souladu se zákony a právními předpisy vztahující se k vedení účetnictví,
- úplný – zaúčtování všech účetních případů vztahujících se k danému účetnímu období, sestavení uzávěrky a sestavení veškerých dokumentů k nim se vztahujících,
- průkazný – je možné jednoznačně určit, čeho se daný účetní záznam týká,
- trvalý – veškeré účetní záznamy archivuje po zákonnou dobu.

Takto vedené účetnictví plní funkce, které jsou potřeba pro správné ekonomické rozhodování v rámci organizační jednotky. Svobodová (2017) uvádí, že mezi takové funkce patří zejména:

- informační – účetní závěrka by měla uživatele přehledně informovat o účetní jednotce.
- registrační – vedením soustavných zápisů o dějích, jevech či skutečnostech, které se v účetní jednotce dějí, uskutečňují, nastávají.
- kontrolní – např. při hospodaření se svěřeným majetkem.
- důkazního prostředku při vedení sporů – např. ve vztazích mezi věřitelem a dlužníkem.
- základu pro vyměření daňových povinností.

3.1 Obecně uznávané účetní zásady

Pro správné vedení účetnictví v organizační jednotce slouží obecně uznávané **účetní zásady**, které vycházejí z principů účetnictví a zvyklostí a které dodržují všechny účetní jednotky (Mašková, 2017).

- **Zásada věrného zobrazení** – obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je zobrazen souladu s účetními metodami.
- **Zásada účetní jednotky** – skutečnosti, které nastanou, se v účetnictví zachycují za určitý celek, tj. za účetní jednotku.
- **Zásada neomezené doby trvání účetní jednotky** – tato zásada vychází z předpokladu, že účetní jednotka bude existovat neomezenou dobu.
- **Zásada periodicity zjišťování výsledku hospodaření a finanční situace účetní jednotky** – sleduje vývoj výsledku hospodaření a finanční situace účetní jednotky nejen v průběhu účetního období, ale i mezi jednotlivými účetními obdobími.
- **Zásada historického účetnictví** – jedná se o oceňování majetku v pořizovacích (historických) cenách.
- **Zásada vymezení okamžiku situace** – v okamžiku uskutečnění účetního případu účetní jednotka posoudí, zda nastala určitá právní skutečnost, např. došlo k právnímu úkonu učiněnému buď účetní jednotkou, nebo jinou osobou a zda byla s touto právní skutečností účetní jednotka seznámena.
- **Zásada věcné a metodické stálosti (konzistentnosti) mezi účetními obdobími** – kdy uspořádání a obsahové vymezení položek účetní závěrky mají zůstat stejné nejen v průběhu účetního období, ale i mezi jednotlivými účetními obdobími.
- **Zásada opatrnosti (konzervativnosti)** – při oceňování majetku a závazků by účetní jednotka měla brát zřetel na případná rizika a nejistoty. V účetnictví se tato zásada uplatňuje tvorbou opravných položek a rezerv.
- **Zásada vzájemného zúčtování** – vyjmenovává výjimky ze vzájemného zúčtování a účetní závěrky.
- **Zásada materiálnosti účetnictví** – účetní závěrka (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha účetní závěrky, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu) by měla obsahovat takové informace, které jsou pro uživatele významné a platné při jeho rozhodování.
- **Zásada přednosti obsahu před formou** – upřednostnění obsahu před formou.

- **Zásada srozumitelnosti informací** – informace je srozumitelná, jestliže splňuje požadavky stanovené v § 8 odst. 5 ZoÚ, tj. umožňuje při dodržení § 4 odst. 8 ZoÚ jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit.
 - **Zásada spolehlivosti informací** – informace je spolehlivá, je-li úplná a včasná a v případě, že účetní jednotky vedou účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz a vyjadřovala skutečnou finanční situaci účetní jednotky.
 - **Zásada závažnosti (relevantnosti) informace** – informace se považují za významně závažné (relevantní), jestliže by jejich neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování osob, které tyto informace využívají.
 - **Zásada nezávislosti účetních období (akruální princip)** – účetní případy se vykazují v období, jehož se věcně týkají.
- (Svobodová, 2017)

3.1.1 Charakteristika účetní jednotky organizační složky státu

Organizační složka státu je organizační složkou bez právní subjektivity zastupující stát ve vymezených oblastech veřejné správy. Tímto stavem ovšem není dotčena jeho působnost nebo výkon předmětu činnosti a při jednání vystupuje za stát. Stejně tak je organizační jednotka i účetní jednotkou, pokud tak stanoví zvláštní předpis, či zákon č. 219/2000 Sb. o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. Za tímto účelem stát zřizuje i ministerstva, kdy se pro tyto účely použije majetek státu, se kterým ministerstvo hospodaří buď samo, nebo pomocí jiné organizační složky k tomu zřízené.

O hospodaření s majetkem ukládá § 8 odst. 1 zákona č. 14/2003 Sb. úplné znění zákona o majetku české republiky a jejím vystupování v právních vztazích, že majetek státu využívá stát zejména k plnění svých funkcí anebo v souvislosti s plněním těchto funkcí. Zároveň nám tento zákon v § 14 odst. 1 uvozuje, že:

- Majetek musí být využíván účelně a hospodárně k plnění funkcí státu a k výkonu stanovených činností; jiným způsobem lze majetek použít nebo s ním naložit pouze za podmínek stanovených zvláštním právním předpisem anebo tímto zákonem. Organizační složka si počíná tak, aby svým jednáním majetek nepoškozovala a neodůvodněně nesnižovala jeho rozsah a hodnotu anebo výnos z tohoto majetku.

- Příslušná organizační složka vede majetek v účetnictví a provádí jeho inventarizace podle zvláštních právních předpisů, pokud tento zákon (§ 15) anebo jiný zvláštní právní předpis nestanoví jinak.
- Příslušná organizační složka pečuje o zachování majetku a jeho údržbu, a pokud to připouští jeho povaha, i o jeho zlepšení nebo rozmnožení. Chrání jej před poškozením, zničením, ztrátou, odcizením nebo zneužitím.

3.1.2 Právní předpisy organizační složky státu

Účetní jednotka organizační složky se řídí ve vztahu k účetnictví základním právním předpisem, kterým je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Na tento zákon navazuje 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 a v neposlední řadě České účetní standardy.

Mimo zákon o účetnictví se organizační složky státu řídí ještě dalšími zákony. Zde jsou vyjmenovány některé základní právní předpisy:

- zákon č. 219/2000 Sb., o majetku ČR. Tento zákon upravuje způsoby a podmínky hospodaření s majetkem státu (České republiky), dále vystupování státu v právních vztazích, postavení, zřizování a zánik organizačních složek státu.
- zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech – upravuje podmínky pro tvorbu, funkci a obsah střednědobého výhledu státního rozpočtu, jeho příjmů a výdajů, finanční hospodaření organizačních složek státu a jejich organizačními složkami a finanční kontrolu.
- zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole vymezuje uspořádání a rozsah finanční kontroly vykonávané mezi orgány veřejné správy a dále uvnitř orgánů veřejné správy.

Dále se účetní jednotky organizační složky státu řídí např. těmito vyhláškami:

- č. 270/2010 Sb., - Vyhláška o inventarizaci majetku a závazků stanovuje požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace majetku a závazků.

- č. 383/2009 Sb., - Vyhláška o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech)
- č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, která stanovuje jednotné třídění příjmů a výdajů a které je uplatňováno v rozpočtech organizačních složek státu v návaznosti na sledování plnění státního rozpočtu.

Pro sloučení postupů v účtování účetních jednotek organizačních složek státu, dodržují tyto účetní jednotky dle § 36 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví České účetní standardy (ČÚS). Ačkoliv nejsou právním předpisem, není možné se od postupů uvedených v Českých účetních standardech odchýlit. Tyto účetní standardy vydává ve svém finančním zpravodaji Ministerstvo financí a jsou jimi např.:

- ČÚS 701 – Účty a zásady účtování na účtech
- ČÚS 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih
- ČÚS 703 – Transfery
- ČÚS 704 – Fondy účetní jednotky
- ČÚS 705 – Rezervy
- ČÚS 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek
- ČÚS 707 – Zásoby
- ČÚS 708 – Odpisování dlouhodobého majetku
- ČÚS 709 – Vlastní zdroje
- ČÚS 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek

Mašková (2017) ještě upozorňuje, že vybrané účetní jednotky účtují v souladu se zákonem o účetnictví takovým způsobem, aby na základě jejich účetních záznamů bylo zajištěno, že veškeré účetní záznamy jsou připraveny pro potřeby státu a sestavování jeho účetních výkazů za Českou republiku pro Centrální systém účetních informací státu (CSUIS). Tyto výkazy jsou do systému zasílány čtvrtletně.

3.1.3 Vnitřní kontrolní systém v organizační složce státu

Aby vzhledem k množství účetních operací nedocházelo k nejasnostem jak formálním, tak věcným, je potřeba nastavit v účetní jednotce vnitřní kontrolní systém. Na skutečnost, která se týká formální správnosti účetních dokladů, navazuje **zákon o finanční kontrole č. 320/2001 sb.** kde se v § 25 odst. 1 říká, že:

Vedoucí orgánu veřejné správy je v rámci své odpovědnosti povinen v tomto orgánu zavést a udržovat vnitřní kontrolní systém, který:

- vytváří podmínky pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy,
- je způsobilý včas zjišťovat, vyhodnocovat a minimalizovat provozní, finanční, právní a jiná rizika vznikající v souvislosti s plněním schválených záměrů a cílů orgánu veřejné správy,
- zahrnuje postupy pro včasné podávání informací příslušným úrovním řízení o výskytu závažných nedostatků a o přijímaných a plněných opatřeních k jejich nápravě.

Nástroji vnitřního kontrolního systému v rámci účetnictví a na které poukazuje Kovanicová (2009), jsou:

- přezkušování účetních dokladů,
- souběžné provádění účetních zápisů z hlediska časového a věcného,
- kontrolní soupisky,
- ověřování klíčových vazeb procesu zpracování účetních informací pomocí kontrolních čísel,
- sestavování předvahy.

Pro zaručení věcné správnosti těchto postupů je použit nástroj **Finanční kontroly**, který se skládá ze tří činitelů:

1. vedoucí tohoto orgánu nebo vedoucí zaměstnanci jím pověřeni k nakládání s veřejnými prostředky orgánu veřejné správy jako **příkazci operací**.
2. Správce rozpočtu – vedoucí zaměstnanec organizačního útvaru odpovědný za správu rozpočtu orgánu veřejné správy nebo jiný zaměstnanec pověřený k tomu vedoucím tohoto orgánu jako **správce rozpočtu**.

3. vedoucí zaměstnanec organizačního útvaru odpovědný za vedení účetnictví orgánu veřejné správy nebo jiný zaměstnanec pověřený k tomu vedoucím tohoto orgánu jako **hlavní účetní**. (§ 26 odst. 1 zákona č. 320/2001 sb.)

Zákon o finanční kontrole dále upozorňuje, že **sloučení funkcí v odst. 1 se správcem rozpočtu** je nepřipustné. Možné je pouze za předpokladu malé pravděpodobnosti výskytu nepřiměřených rizik pro hospodaření s veřejnými prostředky, zejména v návaznosti na povahu činnosti orgánu veřejné správy, stanovené úkoly, stupeň obtížnosti finančního řízení, strukturu a počet zaměstnanců.

Dalším z nástrojů, který slouží k ověření stavu dlouhodobého hmotného majetku a zároveň k zjištění inventarizační rozdílu mezi skutečným a účetním stavem majetku organizační jednotky se nazývá **inventarizace majetku a závazků**.

Inventarizace se dělí na:

- řádnou – která se provádí obvykle k určitému dni, např. ke dni účetní závěrky a která se dále rozlišuje na:
 - o periodickou – prováděna k rozvahovému dni, který je dnem, kdy se uzavírají účetní knihy, nebo také k poslednímu dni účetního období.
 - o průběžnou – prováděna u hmotného majetku, který je v neustálém pohybu, např. v autodopravě. Takový hmotný majetek však musí být inventarizován minimálně jednou v účetním období a termín této inventarizace si stanovuje účetní jednotka sama,
- mimořádnou – která je prováděna v mimořádných situacích, jakými jsou např. organizační změny v jednotce, vloupání, či živelné pohromy.

A podle rozsahu se dále dělí na inventarizaci:

- úplnou, týkající se všech položek organizace,
- dílčí, týkající se jen určitého okruhu položek.

V rámci **přípravy inventarizace** je organizace povinna, dle vyhlášky o inventarizaci majetku a závazků, splnit požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace, kterými jsou zejména:

- Sestavení plánu inventur

- zřízení inventarizační komise (jmenování členů ústřední inventarizační komise (ÚIK), dílčí inventarizační komise (DIK) a dále na inventarizaci se podílející zaměstnanci odpovědní za svěřený majetek
- zajištění podmínek pro zjišťování skutečného stavu inventarizačních položek, a zdali tento stav odpovídá jejich stavu v účetnictví
- zajištění administrativních postupů jako např. připojení podpisových záznamů odpovědných osob v rámci inventarizace
- stanový postupy pro vyhodnocení inventarizační zprávy

Inventarizační proces lze rozdělit na 4 základní etapy:

- 1) **inventura**, která slouží k fyzickému posouzení stavu majetku a která je rozdělena na:
 - inventuru fyzickou – při které se zjišťuje vizuálně existence a stav dlouhodobého majetku a je následně zaznamenán v inventurních soupisech,
 - inventuru dokladovou – při které je sledována věcná správnost účetních zápisů v porovnání se skutečným stavem hmotného majetku.

- 2) **Porovnání skutečného a účetního stavu**, při kterém zjišťujeme skutečný stav majetku, který porovnáváme se skutečností v účetnictví. Výsledkem tohoto porovnávání jsou u jednotlivých položek inventarizační rozdíly, které se nazývají:
 - shoda – skutečný stav se rovná stavu účetnímu,
 - manko (schodek) – skutečný stav je nižší než účetní, který se dále rozlišuje na:
 - do normy (nezaviněné) – to jsou přirozené úbytky, které vznikají působením vnějších vlivů a nelze jim zabránit (např. vyprcháání kapaliny),
 - nad normu (zaviněné) – jedná se o ztráty, za které nese odpovědnost osoba zodpovědná za správu daného majetku. Patří sem i škody způsobené na majetku.
 - Norma musí být stanovena na začátku účetního období a je platná po celé takové období,
 - přebytek – skutečný stav je vyšší než stav účetní.

- 3) **Inventarizační rozdíly**, které při inventarizaci mohou vzniknout a vznikají, mají zpravidla dva důvody:
- chybou při nezaúčtování, nebo špatném zaúčtování některé z účetních operací. Tato chyba se neuvádí v inventarizačním soupise, ale opraví se opravným dokladem.
 - rozdílem mezi skutečným stavem majetku a účetnictvím v závislosti na odpovědnost za daný stav, vzniklý např. škodou na majetku, zcizením, ztrátou apod.
- 4) **Závěr inventarizace** se věnuje inventarizačním rozdílům, které je povinné objasnit, odstranit a tím zajistit shodu stavů v účetnictví se skutečným stavem. Takto zjištěný stav majetku v manku dále přechází k šetření škodní komisí, která navrhuje výši úhrady a vzniká tak pohledávka za zaměstnancem. Daný pracovník musí být o šetření škodní komise obeznámen písemně. Škody, které vznikly před inventarizací a o kterých je účtováno v době vzniku škody, nejsou posouzeny jako inventarizační rozdíl. Inventarizační rozdíly účtujeme do účetního období, za které se inventarizaci provádí. (Mašková, 2017)

Nedílnou součástí inventarizace jsou **inventurní soupisy** podle zákona č. 563/1991 Sb., § 30 odst. 7 ZoÚ, které obsahují:

- skutečnosti, podle kterých je možné jednoznačně určit, o jaký majetek se jedná,
- podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečného stavu a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventury,
- jakým způsobem byl zjištěn skutečný stav majetku,
- ocenění majetku a závazků při periodické inventarizaci k rozvahovému dni nebo i k rozhodnému dni, pokud jej účetní jednotka stanovila,
- ocenění majetku při průběžné inventarizaci ke dni ukončení inventury nebo i k rozhodnému dni, pokud jej účetní jednotka stanovila,
- okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka,
- rozhodný den, pokud jej účetní jednotka stanovila,
- okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury.

Závěrem inventarizace se vyhotoví inventarizační zpráva, podle § 2. písmena e) vyhlášky č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, kde se uvádí informace o všech inventarizačních a zúčtovatelných rozdílech.

Inventarizační zpráva je shrnutím všech podstatných skutečností o všech provedených inventurách. A k tomuto Mašková (2017) zmiňuje obsah inventarizační zprávy, kde je uvedeno:

- datum, kdy byla provedena inventarizace,
- zjištěné inventarizační rozdíly,
- řešení k inventarizačním rozdílům,
- snížení hodnoty inventarizačních položek majetku,
- předcházení inventarizačním rozdílům,
- podpisy členů inventarizačních komisí,
- datum vyhotovení inventarizačního zápisu.

Inventarizace majetku je velmi důležitou součástí věcného přezkušování správnosti účetnictví a evidence majetku v rámci celého vnitřního kontrolního systému. Podcenění inventarizace, či její absence, může způsobit nenapravitelné škody na majetku účetní jednotky. (Schiffer, 2009)

3.2 Dlouhodobý majetek v organizační složce státu

Mašková (2017) uvádí, že správné hospodaření s dlouhodobým majetkem je zároveň předobrazem správně vedeného věrného a poctivého obrazu účetnictví, a to jak z pohledu evidenčního, tak i účetního. A to se týká právě, a především případu velkého množství evidenčních i účetních činností, které se správy dlouhodobého majetku jako významné části vybraných účetních jednotek týkají.

Každý druh majetku z hlediska konkrétní formy hospodaření s prostředkem, patří do skupiny **Aktiv**. Tato Aktiva se dále dělí podle charakteru použití nebo způsobu zahrnutí jejich hodnoty do nákladů, respektive odpisů. Jedná se o:

- **dlouhodobý majetek (postupné odpisy)**
 - o Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM)
 - do kterého patří nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, povolenky na emise a preferenční limity a goodwill, náklady související s pořízením nehmotného odpisovaného majetku,
 - doba použitelnosti je delší než jeden rok,
 - ocenění je vyšší než 60.000, - Kč.
 - o Dlouhodobý hmotný majetek (DHM)
 - patří sem stavby, samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů a náklady související s pořízením hmotného odpisovaného majetku,
 - doba použitelnosti je delší než jeden rok,
 - ocenění je vyšší než 40.000, - Kč
 - o Dlouhodobý finanční majetek (DFM) – do kterého spadají cenné papíry obecně, termínované vklady, půjčky, pronajatý dlouhodobý majetek (cizímu subjektu) – kde se jedná o majetek, který bude účetní jednotce sloužit déle než jeden rok.

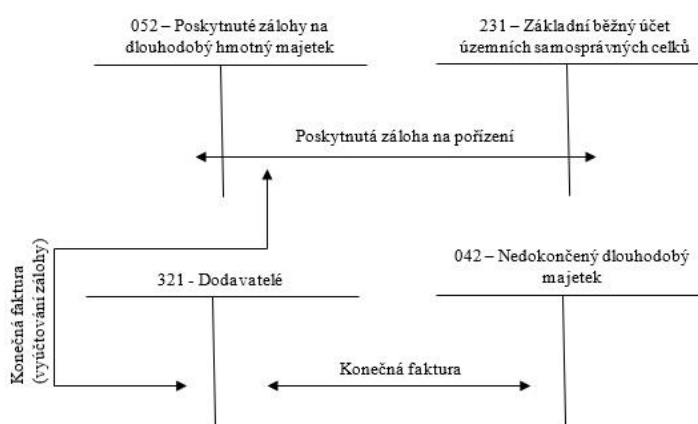
Vzhledem k zaměření v praktické části na dlouhodobý hmotný movitý majetek, bude následující část literární rešerše zúžena pro potřeby práce s tímto typem majetku.

3.2.1 Ocenění a pořízení dlouhodobého majetku

Vybrané účetní jednotky jsou povinny oceňovat majetek způsoby, které jsou vymezeny zákonem o účetnictví. Svobodová (2017) rozvádí způsob oceňování dlouhodobého majetku takto:

- pořizovací cena (historická) – jedná se o cenu, za kterou byl dlouhodobý majetek pořízen koupí včetně vedlejších nákladů, které s jeho pořízením souvisely. U tohoto druhu pořízení se účtuje:

Obrázek 1: Ocenění a pořízení DHM - historická



Zdroj: zpracováno dle ČÚS, 2019

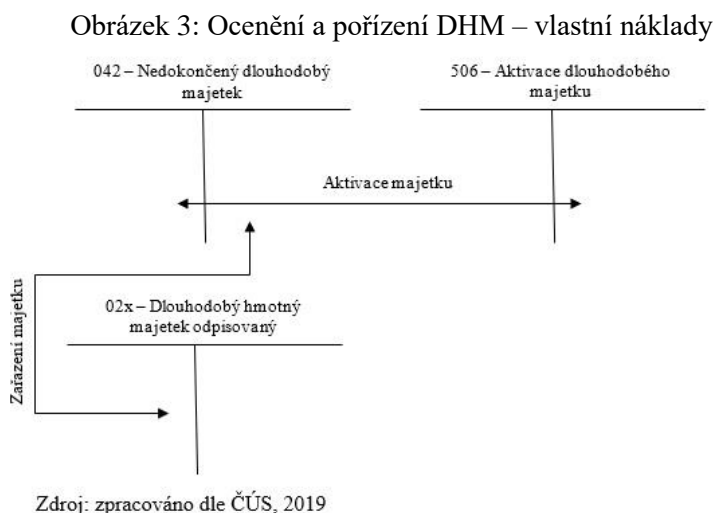
- reprodukční pořizovací cena, tj. cena, za kterou byl dlouhodobý majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje – takto se oceňuje dlouhodobý majetek nabytý bezúplatným převodem (např. dědictvím, darováním, vkladem či směnou) o kterém se účtuje takto:

Obrázek 2: Ocenění a pořízení DHM - reprodukční



Zdroj: zpracováno dle ČÚS, 2019

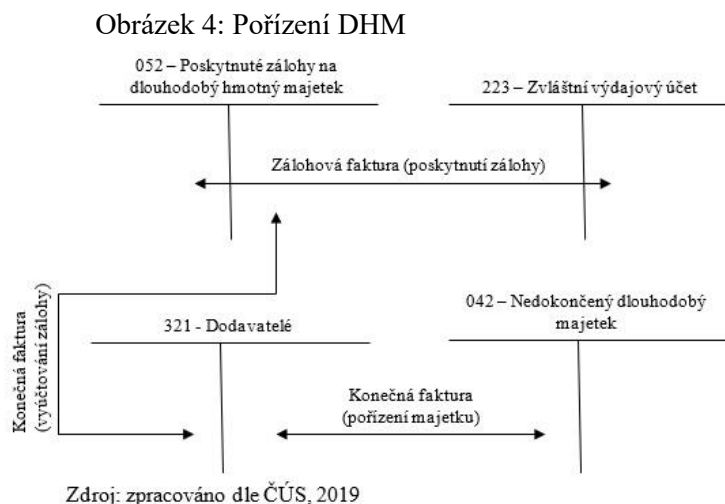
- vlastní náklady – tato cena se používá u majetku pořízeného vlastní činností. Patří do ní přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady související s výrobou, např. náklady na energie, mzdy apod. O tomto druhu pořízení se účtuje takto:



A Svobodová (2017) také upozorňuje v souvislosti s oceňováním na zásadu věcné a metodické stálosti (konzistentnosti) mezi účetními obdobími, kdy uspořádání a obsahové vymezení položek účetní závěrky mají zůstat stejné nejen v průběhu účetního období, ale i mezi jednotlivými účetními obdobími a zároveň také na zásadu opatrnosti (konzervativnosti) při oceňování majetku a závazků, kdy účetní jednotka musí brát zřetel na případná rizika a nejistoty.

O pořízení dlouhodobého hmotného majetku se účtuje podle ČÚS a který zmiňuje i Jindrák (2018), takto:

- Faktury dodavatelů za dlouhodobý hmotný majetek



Takto oceněný a pořízený dlouhodobý majetek je potřeba správně zanést do evidence dlouhodobého majetku pomocí inventárních karet (vzor inventární karty je uveden níže). Tuto evidenci je vedena buď ve fyzické podobě, nebo v podobě elektronické (např. v účetním systému).

Evidencí dlouhodobého majetku se rozumí pravidlo jednoho identického evidenčního čísla u každé jednotlivé inventární karty majetku. Je potřeba si uvědomit, že bez řádné evidence dlouhodobého majetku a jeho zanesení do účetnictví a následného porovnání evidence majetku se stavem na majetkových účtech nemůže mít vybraná organizační jednotka řádný přehled o stavu svého majetku jak fyzicky, tak i v jeho ocenění, jak uvádí také Mašková (2017).

K evidenci majetku slouží inventární karty majetku, které obsahují nezbytné účetní údaje, kterými jsou:

- číselná identifikace – identické a inventární číslo
- název majetku
- druh majetku
- odpisová skupina

- datum a způsob pořízení
- datum uvedení do užívání
- ocenění majetku
- odpisová skupina
- postup účetních odpisů
- zůstatková cena
- datum a způsob vyřazení.

Forma vzhledu evidenční karty dlouhodobého majetku není určena žádným právním předpisem.

Obrázek 5: Vzor inventární karty

Karta DM č.

Poř. číslo:	Inventární číslo:	Vstupní cena:	
Název nebo popis DM:		Dodavatel:	
		Datum pořízení:	Doklad:
Způsob daň. odpisování: - rovnoměrný - zrychlený	Odpisová skupina:	Datum a způsob vyřazení:	
	Doba odpisování:		
Daňové odpisy			
rok			
techn. zhodnocení			
zvýšená vst. cena			
roční odpis v Kč			
zůstatková cena v Kč			

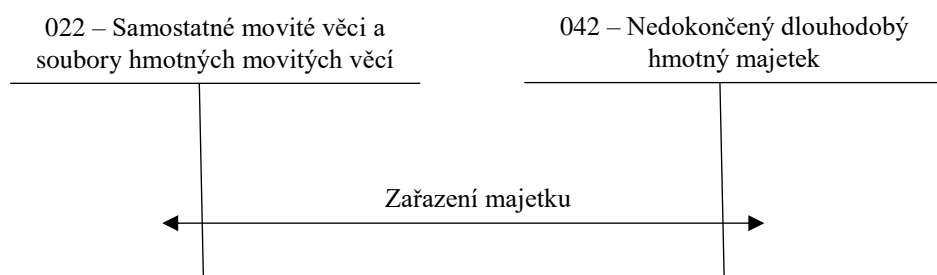
Zdroj: vlastní vypracování, 2019

K účtování o majetku v organizační složce státu slouží jako podklad Český účetní standard č. 710 pro dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek. Cílem tohoto standardu je stanovit základní postupy účtování o dlouhodobém nehmotném a dlouhodobém hmotném majetku za účelem docílení souladu při používání účetních metod některými vybranými účetními jednotkami.

Podle ČÚS č. 710, které Jindrák (2018) zmiňuje, se u zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání a vystavení inventární karty účtuje takto:

- zařazení hmotného movitého majetku a souboru hmotných movitých věcí do užívání

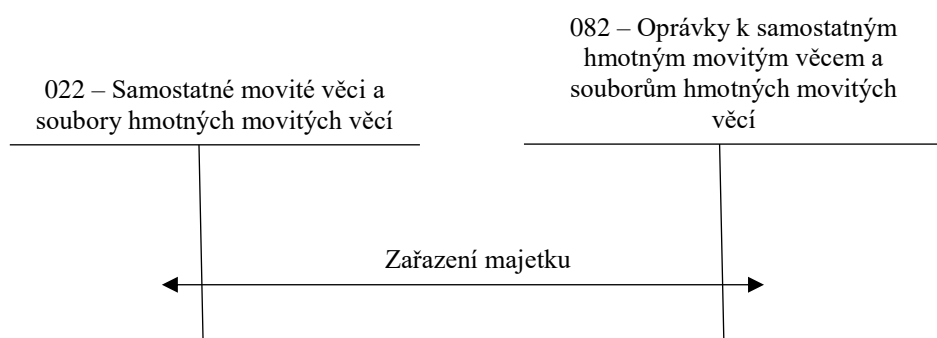
Obrázek 6: zařazení DHM do užívání



Zdroj: zpracováno dle ČÚS, 2019

- při zařazení hmotného movitého majetku inventarizací

Obrázek 7: zařazení DHM do užívání - inventarizací



Zdroj: zpracováno dle ČÚS, 2019

Vedlejší náklady souvisejících s pořízením majetku, upravuje vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 55 takto:

- do nákladů vstupujících do pořizovací ceny patří zejména:
 - o montáž
 - o clo
 - o doprava (a to doprava i vlastní)
 - o odměna za poradenské služby a zprostředkování
 - o patenty a licence
 - o správní poplatky
 - o úroky z úvěru (pokud o tom účetní jednotka rozhodne, a to jen za období do zařazení majetku do užívání).

- do nákladů vstupujících do pořizovací ceny nepatří zejména
 - o opravy a údržba
 - o kurzové rozdíly
 - o smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů
 - o náklady na zaškolení pracovníků.

Ocenění již zařazeného dlouhodobého hmotného (i nehmotného) majetku se zvyšuje o **technické zhodnocení**. Technickým zhodnocením se podle § 55 odst. 4 vyhlášky, č. 410/2009 Sb., rozumí a které zmiňují Juráňová, Juhászová, (2017) i zásahy do majetku uvedeného do užívání a které tak mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění stanoveného pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku.

Tyto vynaložené náklady vyhláška č. 410/2009 Sb. stanovuje takto:

- u dlouhodobého hmotného majetku technické zhodnocení v částce ocenění vyšší než 40.000, - Kč,
- u dlouhodobého nehmotného majetku technické zhodnocení v částce ocenění vyšší než 60.000, - Kč.

Na závěr je třeba ještě zmínit, že v okamžiku uvedení dlouhodobého hmotného majetku do užívání, nemůže účetní jednotka již účtovat o změně výše ocenění tohoto majetku, nestanoví-li zákon, vyhláška nebo Český účetní standard jinak. (Mašková, 2017)

3.2.2 Trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku

Dlouhodobý hmotný majetek se užíváním postupně opotřebovává. Opotřebením se rozumí stav majetku při jeho užívání, které se rozlišuje jako:

- fyzické, kterým se určuje technický stav dlouhodobého majetku,
- morální, kterým se určuje zastarávání dlouhodobého majetku nezávisle na jeho technickém stavu.

Toto opotřebení se v účetnictví se určí prostřednictvím odpisů majetku. Odpisem se rozumí opotřebení vyjádřené v Kč za určité období, maximálně však jednoho roku. V účetnictví představují odpisy náklady.

Odpisy dle Svobodové (2017) se týkají účetních jednotek, které:

- mají k majetku vlastnické a jiné právo
- hospodaří s majetkem státu
- a hospodaří s dlouhodobým majetkem v dalších případech určených zvláštními právními nebo prováděcími předpisy

Tyto jednotky si upravují pravidla pro odpisování vnitřní směrnici.

Organizační složka státu pracuje s odpisy účetními. Takovým odpisem se rozumí náklad za určité období, ve kterém dochází k trvalému snížení hodnoty dlouhodobého majetku v důsledku jeho užívání. Mašková (2017) k tomu uvádí, že výpočet hodnoty odpisů dlouhodobého majetku je dán ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku podle způsobu odpisování.

Odpisy rozlišujeme podle typu na:

- měsíční
- čtvrtletní
- roční

a dále potom podle způsobu, na:

- rovnoměrný způsob
- výkonový způsob

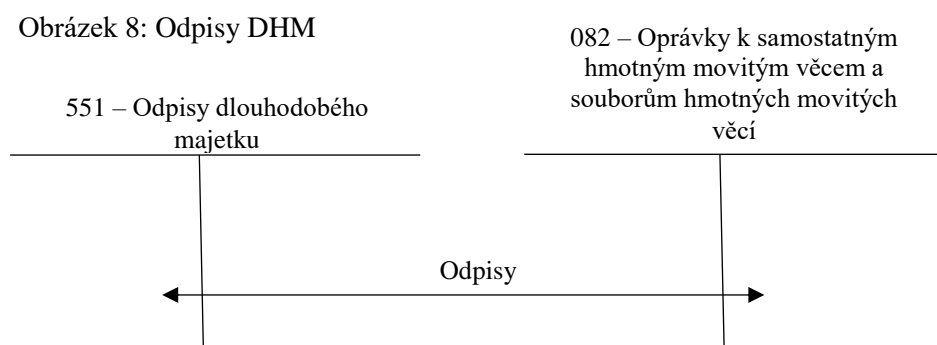
Pro odpisy si účetní jednotka vždy volí odpisový plán. Podle Maškové (2017) odpisový plán obsahuje dané náležitosti:

- způsob odpisování,
- předpokládaná doba používání,
- období pro výši částky odpisu,
- období pro výši částky oprávků,
- zůstatková cena.

Dlouhodobý majetek vykazují vybrané účetní jednotky na syntetických a analytických účtech podle svých vnitřních potřeb, ale i ve vazbě na ČÚS 708 – Odpisování dlouhodobého majetku, kde jsou v odstavci 4 uvedeny obecná pravidla pro odpisování:

- účetní jednotka odpisuje dlouhodobý majetek jen do výše tohoto ocenění, ale zároveň si může určit jeho zbytkovou hodnotu, kterou do odpisového plánu zapracuje,
- při nabytí dlouhodobého majetku včetně technického zhodnocení účetní jednotka zahájí odpisování prvním dnem následujícího měsíce po měsíci, ve kterém došlo k zařazení do užívání a v rámci účetního období zvolí poměrnou část výše odpisů,
- při pozbytí dlouhodobého majetku odpisuje účetní jednotka dlouhodobý majetek i za celý měsíc, ve kterém došlo k jeho vyřazení,
- účetní jednotka účtuje o odpisech nejpozději k rozvahovému dni,
- odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

ČÚS č. 710, a jak také zmiňuje Jindrák (2018), uvádí způsob účtování pro trvalé snížení dlouhodobého majetku neboli odpisy podle odpisového plánu takto:



Zdroj: zpracováno dle ČÚS, 2019

Zjistí-li účetní jednotka, že předpokládaná doba používání dlouhodobého majetku neodpovídá parametrům odpisového plánu v souvislosti s technickým zhodnocením, může tento odpisový plán aktualizovat a to:

- změnou doby užívání dlouhodobého majetku,
- změnou vlivu provedeného technického zhodnocení.

(Mašková, 2017)

3.2.3 Vyřazení dlouhodobého majetku z užívání

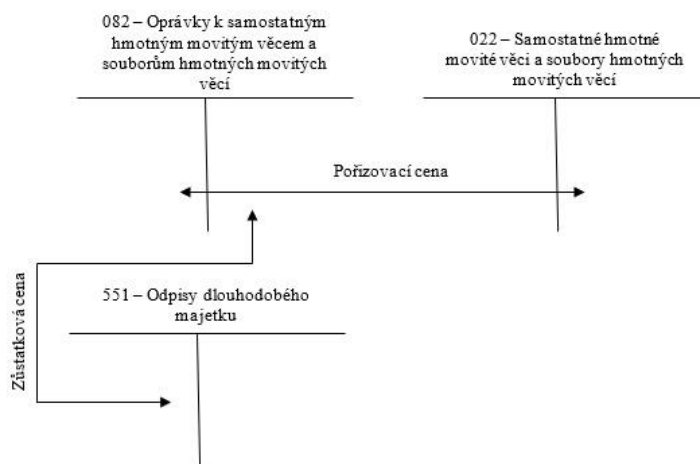
Dlouhodobý majetek se vyřazuje z důvodu opotřebení, zničení, či odcizení nebo z důvodu nepotřebnosti

- V důsledku opotřebení – organizaci se nevyplatí opravy a udržování, v rámci technického zhodnocení jsou náklady vyšší než očekávaný přínos.
- Organizační složka v rámci opotřebení, či nepotřebnosti dlouhodobého majetku tento fakt zohledňuje ve svém odpisovém plánu.

O vyřazení dlouhodobého hmotného majetku účtuje s odkazem na ČÚS Jindrák (2018) takto:

- v důsledku úplného opotřebení, zničení nebo zcizení jako likvidace:

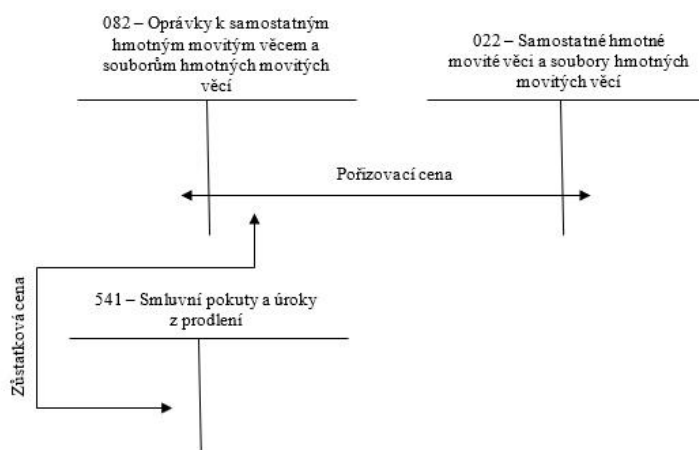
Obrázek 9: Vyřazení DHM – likvidace



Zdroj: zpracováno dle ČÚS, 2019

- v důsledku úplného převodu (prodeje):

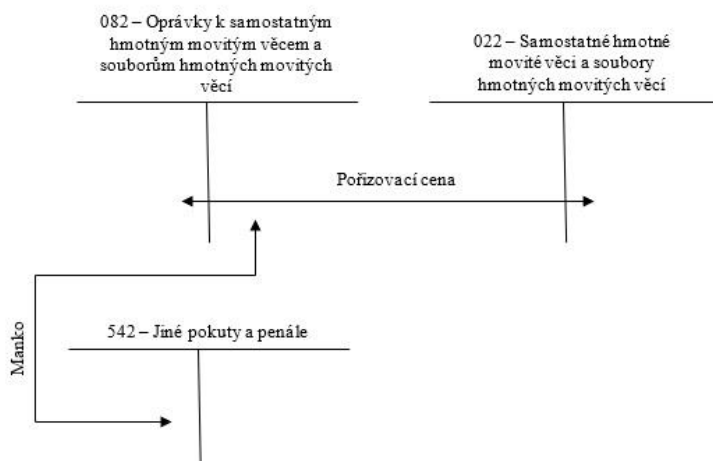
Obrázek 10: Vyřazení DHM – úplný převod



Zdroj: zpracováno dle ČÚS, 2019

- v případě, že vznikne organizaci škoda, neboli manko je účtováno:

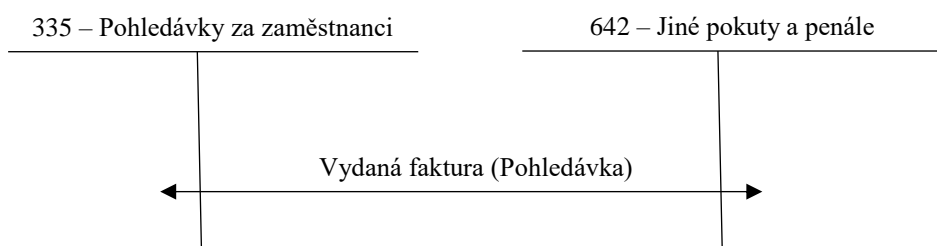
Obrázek 11: Vyřazení DHM – manko



Zdroj: zpracováno dle ČÚS, 2019

- a v poslední řadě je odpovědné osobě předepsána náhrada škody – vydaná faktura:

Obrázek 12: Vyřazení DHM – náhrada škody



Zdroj: zpracováno dle ČÚS, 2019

4 Vlastní práce

V této části práce je posouzen způsob účtování, evidence, odpisů a vyřazení dlouhodobého hmotného movitého majetku v organizační složce státu. Toto posouzení bude rozebráno na čtyřech účetních případech, konkrétně na provozu čtyřech typů vozů s různým zaměřením jejich provozu tak, aby bylo dosaženo nejvíce možné variability zhodnocení správnosti postupů při účtování, evidenci a inventarizaci v rámci dlouhodobého hmotného movitého majetku v organizační jednotce státu.

4.1 Charakteristika organizační složky státu

Sledovaná účetní jednotka je organizační jednotkou státu a je zároveň ústředním orgánem státní správy České republiky pro oblast zahraniční politiky, zabezpečuje vztahy České republiky k ostatním státům, mezinárodním organizacím a integračním seskupením. Tato organizační složka státu v rámci své působnosti mimo jiné vytváří koncepci a koordinuje zahraniční rozvojovou pomoc a koordinuje vnější ekonomické vztahy. Vzhledem k jejímu zaměření provozuje svou činnost prakticky po celém světě pomocí svých zastupitelství, kde převážně vlastní a provozuje různé druhy majetku v podobě dlouhodobého nehmotného, ale i hmotného majetku. Její vznik a hospodaření se opírá zákon č. 219/2000 Sb. o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. V roce 2018 hospodařila tato organizační složka státu s rozpočtem ve výši 7 951 274 566, v roce 2019 9.383.268.000, -Kč (údaj do 30. 9. 2019).

4.1.1 Dlouhodobý hmotný movitý majetek v organizační složce státu

Organizační jednotka rozhodla o pořízení tří služebních a jednoho účelového vozu v rámci pravidelné obměny vozového parku. Podle potřeby bylo rozhodnuto, že organizační jednotka bude potřebovat služební vůz pro reprezentativní účel, jeden vůz pro běžnou přepravu zaměstnanců ZÚ (dodávka pro 8 osob) a jeden vůz pro speciální zaměření pro přepravu osob ZÚ v zemích se zvýšeným bezpečnostním rizikem a kde bude potřeba jeho úprava za účelem zvýšených nároků na bezpečnost převážených osob. Za tímto účelem bylo podle zákona č. 134/2016 Sb. o zadávání veřejných zakázek vyhlášeno výběrové řízení, do kterého se přihlásilo 5 subjektů dodávající vozy. Na základě výsledků výběrového řízení byly vybrány tři dodavatelé, z nichž první dodá jeden vůz pro reprezentativní účely a jeden

vůz pro běžnou přepravu zaměstnanců ZÚ (dodávka pro 8 osob) a druhý dodavatel dodá terénní vůz určený pro úpravu se zvýšeným nárokem na bezpečnost převážených osob – opancéřovaný vůz. A posledním vozem bude účelový vůz pro údržbu areálu organizace.

Pro ocenění a pořízení je účetní jednotkou použit způsob ocenění majetku pořizovací cenou. Jedná se o cenu, za kterou byl dlouhodobý majetek pořízen koupí včetně vedlejších nákladů, které s jeho pořízením souvisely. Tyto vedlejší náklady souvisejících s pořízením majetku, upravuje vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 55 a do pořizovací ceny patří zejména montáž, clo, doprava (a to doprava i vlastní), odměna za poradenské služby a zprostředkování, patenty a licence, správní poplatky a úroky z úvěru (pokud o tom účetní jednotka rozhodne, a to jen za období do zařazení majetku do užívání).

U všech těchto účetních případů bude použito účetní jednotkou způsob trvalého snížení hodnoty dlouhodobého hmotného movitého majetku – odpisů – rovnoměrnou metodou, a to od prvního dne pořízení. Vzhledem k tomu, že organizační jednotka státu není plátcem daně z příjmu, pracuje účetní jednotka na základě ČÚS č. 708 pouze s odpisy účetními.

V rámci účetních případů je účetní jednotkou použit způsob vyřazení dlouhodobého hmotného majetku prodejem a likvidací v rámci ČÚS č. 710.

4.2 Účetní případy vztahující se k dlouhodobému hmotnému movitému majetku

Jako účetní případy vztahující se k dlouhodobému hmotnému movitému majetku byly vybrány vozy této technické specifikace:

- 1. vůz** – BMW řady 740Ld xDrive – Sedan v ceně 2.748.200, -Kč vč. DPH.
- 2. vůz** – VW transportér kombi pro přepravu 8 osob ve výbavě STANDARD v ceně 623.150, - Kč vč. DPH.
- 3. vůz** – TOYOTA Land Cruiser ve standardu ACTIVE v ceně 1.469.900, -Kč vč. DPH s technickou úpravou pancéřováním v konečné ceně 3.460.000, -Kč.
- 4. vůz** – Multicar M31 EURO 6 v ceně 3.286.080, -Kč vč. DPH.

U prvního dodavatele bude platba za 1. vůz sloužící pro reprezentativní účel, zaplacená až po řádném předání odběrateli, 2. vůz pro běžnou přepravu zaměstnanců ZÚ a 3., terénní vůz, budou dodány na základě zaplacených záloh a doplatek bude zaplacen až po řádném předání vozů odběrateli. Čtvrtý dodavatel dodá vůz na základě technických požadavků po zaplacení zálohy.

4.2.1 Účetní případ – BMW 740Ld xDrive

Organizační jednotka převzala od dodavatele objednaný služební vůz. S dodavatelem bylo dohodnuto, že platba za dodaný vůz bude uhrazena až po řádné kontrole všech součástí výbavy. Vůz byl po řádné kontrole shledán bezvadným a odběratel tak v první polovině měsíce března roku 2011 obdržel přijatou fakturu na celou částku v hodnotě 2.748.200, -Kč a bylo účtováno **MD 042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek / D 321 Dodavatelé**. Vůz byl na konci měsíce března zařazen do evidence majetku a bylo mu přiděleno inventární číslo – účtováno **MD 022 Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí / D 042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek**.

Byla koupena roční dálniční známka za hotové – účtováno **MD 538 Jiné daně a poplatky /D 261 Pokladna**. Silniční daň není placena z důvodu zařazení služebního vozu do mobilizační rezervy podle zákona o silniční dani č. 16/1993 Sb. § 2 bod h. Předpokládá se, že tento služební vůz bude mít nájezd 45.000 km ročně a v rámci interní směrnice č. 23/2016 bylo určeno, že bude jako dlouhodobý hmotný majetek odpisován 8 let tj. 96 měsíců metodou rovnoměrných měsíčních odpisů. Odpisování tak bylo zahájeno na základě ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku v měsíci, který následuje po měsíci pořízení hmotného dlouhodobého majetku, tj. v tomto případě měsíci dubnu – odpisy účtovány **MD 551 Odpisy dlouhodobého majetku / D 082 Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí**.

Výpočet měsíčního odpisu: $2.748.200/96 = 28.628$, - (zaokrouhлено na celé koruny nahoru). Poslední odpis za březen 2019 ve výši 28.540, - = odpis do výše pořizovací ceny.

Tabulka 1: Odpisy vozu BMW 740Ld xDrive

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena	Pozn.
2011	257 652	257 652	2 490 548	Odpis za 9 měsíců.
2012	343 536	601 188	2 147 012	Odpis za 12 měsíců.
2013	343 536	944 724	1 803 476	
2014	343 536	1 288 260	1 459 940	
2015	343 536	1 631 796	1 116 404	
2016	343 536	1 975 332	772 868	
2017	343 536	2 318 868	429 332	

2018	343 536	2 662 404	85 796	
2019	85 796	2 748 200	0	Odpis za 3 měsíce

Zdroj: vlastní vypracování, 2019

Vzhledem k tomu, že služební vůz byl dodán s letními pneumatikami, bylo organizací rozhodnuto o nákupu zimních pneumatik na daný rozměr kol. Za tímto účelem byl osloven stálý dodavatel vzešlý z výběrového řízení. Sada zimních pneumatik byla organizaci doručena v půli měsíce října – účtováno **MD 501 Spotřeba materiálu / D 321 Dodavatelé**.

Po celou dobu provozu nedošlo k žádné nenadálé situaci. Na vozidle byly vykonávány pouze běžné udržovací práce pro bezchybný provoz – nákup provozních kapalin za hotové – účtováno **MD 501 Spotřeba materiálu / D 261 Pokladna**. Organizace dále nechávala vůz pravidelně kontrolovat ve značkovém servisu. O těchto pravidelných kontrolách bylo na základě faktury účtováno takto **MD 511 Opravy a udržování / D 321 Dodavatelé**. Nákup PHM (pohonných hmot), který byl realizován pomocí bankovní karty vydané zaměstnanci organizace, byl účtován **MD 501 Pořízení materiálu / 223 Zvláštní výdajový účet**.

Na konci provozu, tj. po době odpisování, byl vůz nabídnut k odkupu zaměstnancům formou vyšší nabídky. Vůz byl nakonec odkoupen zaměstnancem za cenu 109.900,-Kč. Na tuto cenu byla vystavena faktura – účtováno **MD 311 Odběratelé / D 646 Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků**. Vůz byl potom vyřazen z evidence dlouhodobého hmotného majetku – účtováno **MD 082 Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí / D 022 Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí**.

4.2.2 Účetní případ VW Transportér kombi

Organizační jednotka zaplatila dodavateli zálohovou platbu na vůz. Tato platba byla provedena zálohovou fakturou na částku 200.000, -Kč – účtováno **MD 052 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek / D 223 Zvláštní výdajový účet**. Dodání vozu bylo stanoveno na únor roku 2011. K tomuto období organizace převzala od dodavatele objednaný vůz, který byl následně zařazen do evidence majetku, a bylo mu přiděleno inventární číslo – účtováno **MD 022 Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí / D 042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek**.

Při kontrole převzetí nebyly nalezeny žádné vady, které by převzetí bránily. Zbytek částky – 423.150, -Kč byl zaplacen konečnou fakturou – účtováno **MD 042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek / D 321 Dodavatelé a MD 321 Dodavatelé / D 052 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek**. Celková cena, za kterou organizace vůz pořídila je tedy 623.150, -Kč. Byl zvolen odpisový plán metodou rovnoměrných měsíčních odpisů, který činil 8 let, tj. 96 měsíců.

Odpisování bylo zahájeno v měsíci březnu 2011 – odpisy účtovány **MD 551 Odpisy dlouhodobého majetku / D 082 Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí**.

Výpočet měsíčního odpisu: $623.150/96 = 6.492$, - Kč (zaokrouhлено na celé koruny nahoru).

Tabulka 2: Odpisy vozu VW Transportér kombi

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena	Pozn.
2011	64 920	64 920	558 230	Odpis za 10 měsíců
2012	77 904	142 824	480 326	Odpis za 12 měsíců
2013	77 904	220 728	402 422	
2014	77 904	298 632	324 518	
2015	77 904	376 536	246 614	
2016	77 904	454 440	168 710	
2017	77 904	532 344	90 806	
2018	64 920	467 424	25 886	Odpis za 10 měsíců
2019	0	0	0	vůz vyřazen

Zdroj: vlastní vypracování, 2019

Vůz byl určen pro běžnou přepravu zaměstnanců ZÚ v rámci Evropské unie a bylo proto rozhodnuto, že vůz bude do své destinace dopraven po vlastní ose pověřeným zaměstnancem organizace. Předpokládaný nájezd nebylo možné vzhledem k jeho zaměření stanovit. Zaměstnanci byla v hotovosti vyplacena záloha na nákup PHM (pohonných hmot), dálničních známek a mýta po cestě – záloha zaúčtováno **MD 335 Pohledávky za zaměstnanci / D 261 Pokladna**. Vzhledem k destinaci nebylo na vůz potřeba pořídit zimní pneumatiky.

Vůz byl přepraven do cílové destinace v pořádku a zaměstnanec provedl vyúčtování poskytnuté zálohy na cestu – účtováno – pohonné hmoty **MD 501 Spotřeba materiálu / D 335 Pohledávky za zaměstnanci**, mýta a dálniční známky **MD 538 Jiné daně a poplatky / D 335 Pohledávky za zaměstnanci**. Zbytek nevyčerpané zálohy byl vrácen do pokladny – účtováno **MD 261 Pokladna / D 335 Pohledávky za zaměstnanci**

Po dvou letech provozu došlo vinou zaměstnance k drobné nehodě. Vzhledem ke směrnici byla tato nehoda postoupena škodní komisi, která rozhodla o zaplacení opravy daným zaměstnancem. Byla vytvořena pohledávky za zaměstnancem ve výši opravy **MD 335 Pohledávky za zaměstnanci / D 649 Ostatní výnosy z činnosti**. Vůz byl opraven ve značkovém servise a oprava byla zaplacená fakturou – účtováno **MD 511 Opravy a udržování / D 321 Dodavatelé**. (Vzhledem k vyhlášce č. 410/2009 Sb. opravy patří do nákladů a nemají vliv na hodnotu DHMM.). V listopadu roku 2018 se stala opět nehoda většího rozsahu bez zavinění na straně zaměstnance (pachatel policií nedohledán).

Vzhledem k rozsahu poškození a stáří vozu bylo rozhodnuto o likvidaci vozu a to v měsíci listopadu. V tomto měsíci byl automobil vyřazen z evidence majetku – účtováno vyřazení v pořizovací ceně **MD 082 Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí / D 022 Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí** a účtování zůstatkové ceny ve výši Kč. 25.886,- (viz tabulka č. 2 – odpisy) **MD 548 Manka a škody / D 082 Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí**.

4.2.3 Účetní případ Toyota Land Cruiser s technickou úpravou pancéřováním

Organizační jednotka rozhodla o pořízení speciálního vozidla pro provoz ve specifických podmínkách, jak geografických, tak i v podmínkách reálného nebezpečí pro uživatele tohoto vozu. Vzhledem ke zjednodušení pořízení takového vozu (v rámci technické specifikace) a zároveň i k ekonomické výhodnosti, oslovila organizace tuzemského dodavatele, který se danými úpravami movitého majetku zabývá. V tomto případě se jedná o úpravu „standardního“ vozu, vycházejícího z platformy značky Toyota Land Cruiser. Dodavatel dodal organizaci vybraný vůz již po úpravě – v tomto případě opancéřováním, a proto se jeho pořizovací hodnota zvýšila z běžných 1.469.900, -Kč na 3.460.000, -Kč (Vzhledem k tomu, že organizace objednala daný vůz přímo od dodavatele technické úpravy, nejedná se tak o technické zhodnocení vozu). Přijatá faktura na tuto částku účtována **MD 042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek / D 321 Dodavatelé.**

Tato částka byla ještě navýšena o cenu za přepravu tohoto vozu na místo určení pomocí kontejnerové přepravy (clo v tomto případě nebylo uplatněno), která činí 267.000,- Kč vč. DPH – účtováno na základě faktury **MD 042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek / D 321 Dodavatelé.** Vzhledem k položkám nákladů vstupující do pořizovací ceny, které upravuje vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 55, celková cena pořízení činí 3.727.000, -Kč. Vůz byl zaevidován v září 2011 a bylo mu přiděleno inventární číslo – účtováno **MD 022 Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí / D 042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek.**

Byl zvolen odpisový plán, který činil 8 let, tj. 96 měsíců metodou rovnoměrných měsíčních odpisů a odpisování bylo zahájeno v měsíci říjnu 2011 – odpisy účtovány **MD 551 Odpisy dlouhodobého majetku / D 082 Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí.**

Výpočet měsíčního odpisu: $3\,727\,000/96 = 38.823$, - Kč (zaokrouhлено na celé koruny nahoru).

Tabulka 3: Odpisy vozu Toyota Land Cruiser

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena	Pozn.
2011	116 469	116 469	3 610 531	Odpis za 3 měsíce
2012	465 876	582 345	3 144 655	Odpis za 12 měsíců
2013	465 876	1 048 221	2 678 779	
2014	465 876	1 514 097	2 212 903	
2015	465 876	1 979 973	1 747 027	
2016	38 823	2 018 796	1 708 204	Odpis za 1 měsíc
				vůz vyřazen

Zdroj: vlastní vypracování, 2019

Vůz byl převzat z celní zóny pověřeným zaměstnancem organizace a umístěn na chráněném pozemku organizace. Po celou dobu provozu byly na vozidle vykonávány pouze běžné udržovací práce pro bezchybný provoz, který si organizace zajistila vlastními silami. Dále nákup PHM, který byl účtován **MD 501 Spotřeba materiálu / 261 Pokladna**.

V únoru roku 2016 vznikla při bezpečnostním incidentu v rámci jeho určení škoda a vůz byl tak určen k likvidaci. Vzhledem k typu a zaměření vozu byl škodní komisí navržen bezúplatný převod jiné organizační složce státu. Oslovená organizační složka státu s bezúplatným převodem souhlasila. Vůz byl tak vyřazen z evidence a zůstatková cena byla odepsána z odpisového plánu – účtováno vyřazení v pořizovací ceně **MD 082 Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí / D 022 Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí** a účtování zůstatkové ceny ve výši Kč. 1.708.204, - Kč (viz tabulka č. 3 – odpisy) **MD 401 Jmění účetní jednotky / D 082 Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí**.

4.2.4 Účetní případ Multicar M31 EURO 6

Organizační jednotka rozhodla o nákupu vozidla pro údržbu areálu organizační jednotky, který sestává jak z účelových komunikací, tak i travnatých ploch. Za tímto účelem oslovila v lednu dodavatele účelových vozů. Tento vůz byl zakoupen se základním vybavením pro možné dokoupení jednotlivých komponent, které slouží pro údržbu různých typů ploch, v tomto případě zaměřených na zahradnické činnosti. Vzhledem k individuální konfiguraci vozu byla dodavateli zaplácena záloha ve výši 30 % pořizovací ceny vozu, která činí 985.824, -Kč – účtováno **MD 052 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek / D 223 Zvláštní výdajový účet**. Firma dodala vůz v březnu 2011, kdy byl dodavateli doplacen zbytek ceny, který činil 2.300.256, -Kč. – účtováno **MD 042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek / D 321 Dodavatelé** a **MD 321 Dodavatelé / D 052 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek**

Celková pořizovací cena je tedy 3.286.080, - Kč. Byl zvolen odpisový plán, který činil 8 let, tj. 96 měsíců metodou rovnoměrných měsíčních odpisů a odpisování bylo zahájeno v měsíci dubnu 2011 – odpisy účtovány **MD 551 Odpisy dlouhodobého majetku / D 082 Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí**.

Výpočet měsíčního odpisu: $3.286.080/96 = 34.230$, - Kč (zaokrouhleno na celé koruny nahoru).

Tabulka 4: Odpisy vozu Multicar M31 EURO 6

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena	Pozn.
2011	308 070	308 070	2 978 010	Odpis za 9 měsíců.
2012	410 760	718 830	2 567 250	Odpis za 12 měsíců.
2013	136 920	855 750	2 430 330	Odpis za 4 měsíce.

Zdroj: vlastní vypracování, 2019

Dva roky po uvedení do provozu tohoto účelového vozu byla organizace nucena odepsat z důvodu totálního opotřebení odepsat jiné zařízení na odklizení sněhu z účelových komunikací. Bylo tak organizací v dubnu roku 2013 rozhodnuto o dokoupení příslušenství, které by mělo být možné implementovat na účelový vůz. Vzhledem k vybavení pořízeného vozu bylo třeba přikoupit od stávajícího dodavatele radlici k odhrnování sněhu v ceně 36.750,- Kč a čistící kotouč k důkladnému dočištění komunikace v ceně 136.000, - Kč. Dodavatelská faktura ve výši 172 750,- Kč. – účtováno **MD 042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek / D 321 Dodavatelé** Vyhláška č. 410/2009 Sb., nám určuje výši **technického zhodnocení** u dlouhodobého hmotného majetku v částce vyšší než 40.000, - Kč. Technické zhodnocení zvyšující pořizovací cenu již zařazeného majetku – účtováno **MD 022 Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí / D 042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek.**

Protože účetní odpisy mají co nejvíce zobrazovat reálnou hodnotu majetku, bylo nutné zjistit, zda technické zhodnocení neprodloužilo dobu použitelnosti majetku. V tomto případě organizační jednotka rozhodla, že technické zhodnocení nezvyšuje použitelnost majetku a byl ponechán původní odpisový plán, tj. odpis na 8 let.

Výpočet nového měsíčního odpisu po technickém zhodnocení:

- odpisová základna 2.430.330, - + 172.750, - = 2.603.080, - Kč.
- doba zbývajících do konce odepisování 71 měsíců
- výpočet odpisu: $2.603.080/71 = 36.664, -$ Kč. (po zaokrouhlení na celé koruny nahoru)

V odpisech se toto technické zhodnocení dále promítlo takto:

Tabulka 5: Odpisy vozu Multicar – technické zhodnocení

Rok	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena	Pozn.
2013	293 312	1 149 062	2 309 768	Odpis za 8 měsíců.
2014	439 968	1 589 030	1 869 800	Odpis za 12 měsíců.
2015	439 968	2 028 998	1 429 832	
2016	439 968	2 468 996	989 864	
2017	439 968	2 908 934	549 926	
2018	439 968	3 348 902	109 958	
2019	109 928	3 458 830	0	Odpis za 3 měsíce

Zdroj: vlastní vypracování, 2019

Poslední odpis za březen 2019 ve výši 36.600, - = odpis do zvýšené pořizovací ceny

V následujících letech vůz pracoval bezchybně a byla na něm proto prováděna pravidelná servisní prohlídka vlastními silami organizace. Dokupovány byly tak pouze provozní kapaliny a PHM za hotové – účtováno **MD 501 Spotřeba materiálu / D 261 Pokladna.**

Poslední rok odpisování po provedené servisní kontrole organizace rozhodla, že ačkoliv je vůz v rámci účetních odpisů odepsán, jeho skutečný stav umožňuje jeho další provoz.

V současné době ještě stále v organizaci slouží k účelu, za kterým byl pořízen.

5 Výsledky a návrh řešení

Jak z praktické části bakalářské práce vyplývá, organizační složka státu hospodaří s majetkem podle zákona č. 219/2000 Sb. o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, které jsou za tímto zřízené. O tom, jak se svěřeným majetkem má hospodařit, určuje zákon č. 14/2003 Sb. jako úplné znění zákona č. 219/2000 Sb. V úplnosti to znamená, že organizační jednotka státu dodržuje postupy dané i ostatními právními normami.

Na účetních případech bylo ověřeno, že účetní jednotka, oceňuje, pořizuje, eviduje, odpisuje i vyřazuje tento majetek ve shodě se všemi právními předpisy. V případě účtování je potřeba zmínit i dodržování správné účetní praxe pomocí účetních zásad, a především dodržování Českých účetních standardů.

Otázkou samozřejmě zůstává skutečný stav opotřebení dlouhodobého hmotného majetku, který je vyjadřován trvalým snížením hodnoty ve formě odpisů a který i při dodržení veškerých pravidel týkajících se správné inventarizace tak nemusí zcela odpovídat skutečnosti. V případě trvalého snížení hodnoty dlouhodobého majetku neboli odpisů si účetní jednotka zvolila vzhledem k získané praxi a zároveň možnosti si tuto dobu zvolit individuálně, dobu odpisování dlouhodobého nehmotného movitého majetku na 8 let. Účetní jednotkou je použita metoda rovnoměrných měsíčních odpisů. Je potřeba zmínit, že vzhledem k statusu organizační jednotky státu, která není plátcem daně z příjmu, není použito odpisů daňových a není tak třeba posuzovat právní aspekt porovnání odpisů účetních a daňových.

Návrhem řešení dané situace by tak bylo opatření, které se váže k trvalému snížení hodnoty majetku ve formě odpisů. Účetní jednotka by měla reflektovat skutečné opotřebení daného majetku. V případě zjištění, že opotřebení majetku neodpovídá odpisům, by měla organizační jednotka zajistit častější kontrolu stavu dlouhodobého hmotného movitého majetku, a to nejen v rámci evidence majetku, ale zároveň posouzení skutečného opotřebování majetku. Tuto periodu kontroly potom zanesse do interní směrnice tak, aby tyto zevrubné kontroly majetku probíhaly každé tři roky a zároveň na konci odpisování. Na základě aktuálních zjištěných skutečností upraví odpisový plán podle předpokládané doby, kdy ke skutečnému opotřebení majetku dochází.

Vzhledem k velikosti organizační složky, působnosti v mnoha různých destinacích v zahraničí a množství dlouhodobého hmotného majetku je jen velmi obtížné provádět

inventarizaci tak, aby bylo možné objektivně posoudit nejen fyzickou existenci majetku, ale zároveň i míru jeho opotřebení. Toto se samozřejmě týká i personálního obsazení, které neumožňuje působnost zaměstnanců zaměřených na schopnost posouzení skutečného stavu majetku ve všech těchto destinacích.

Dalším tak možným řešením pro zvýšení efektivity při účetních odpisech by tak mohla být rezerva, kdy při pořízení majetku se nastaví odpisový plán tak, aby nebylo v předpokládaném odpisovém plánu nebylo odpisováno 100 % ceny pořízení, ale 95 %. Pokud by organizační složka v rámci inventarizace posoudila, že opotřebení majetku zcela neodpovídá odpisům účetním, mohla by danou rezervu, tedy zbylých 5% ceny pořízení použít pro další odpisování po úpravě odpisového plánu.

6 Závěr

Cílem této práce bylo zhodnotit správnost postupů při hospodaření s dlouhodobým hmotným movitým majetkem organizační složky státu. V případě zjištěných nejasností vzniklých při tomto rozboru byl návrh řešení stávající situace.

Práce byla rozdělena na dvě části. První část byla dále soustředěna na literární rešerši. Výchozí část literární rešerše pojednávala o obecných informacích týkajících se účtování vztahující se k dlouhodobému hmotnému, nehmotnému a finančnímu majetku. Tyto informace vycházely ze zákonů a právních předpisů, kterými se účtování organizační složky státu řídí. Především tak zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, zákonem č. 14/2003 Sb., jako úplného znění zákona 219/2000 Sb., o majetku české republiky a jejím vystupování v právních vztazích. A dále vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví obsahující i ČÚS. Dále se zabývala ocenění, evidence a odpisům dlouhodobého majetku.

Následující část literární rešerše byla zúžena na postupy účtování dlouhodobého hmotného movitého majetku s praktickými příklady tohoto účtování v rámci ocenění a pořízení dlouhodobého majetku, trvalého snížení hodnoty majetku formou odpisů a jeho následného vyřazení.

V praktické části byly rozebrány postupy při hospodaření s dlouhodobým hmotným movitým majetkem, a to v rámci ocenění a pořízení, evidence a následného trvalého snížení hodnoty dlouhodobého hmotného movitého majetku formou účetních odpisů. Dále byly popsány možnosti jeho následného vyřazení.

Z praktické části bylo možné posoudit, zdali byly tyto účetní případy účtovány dle platných Českých účetních standardů. Ověření daných skutečností bylo prezentováno na příkladech tří služebních vozů v jejich reálných podmínkách v rámci účetních metod a zároveň na praktických příkladech ověřena správnost účetních odpisů vyjadřující opotřebení tohoto druhu majetku.

U jednotlivých účetních případů byla metodou rovnoměrných měsíčních odpisů vyjádřena míra opotřebení hmotného movitého majetku. Daňové odpisy nejsou u organizační složky státu uplatňovány. Bylo zjištěno, že ačkoliv způsob odpisování odpovídá ČÚS č. 708, nemusí jeho doba odpisu vyjadřovat skutečné opotřebení majetku, v tomto případě hmotného movitého. Ačkoliv odpisová doba zvolená účetní jednotkou v těchto účetních případech odpovídá praktickým zkušenostem s dobou použitelnosti dlouhodobého

hmotného movitého majetku, nemusí to být pravidlem s ohledem na množství a působnost tohoto druhu majetku v rámci jeho používání v mnoha destinacích v zahraničí. A zároveň v důsledku personálního obsazení v daných místech.

V poslední části této práce tak byla navrhována řešení, která by vedla k optimalizaci vyjádření skutečného opotřebení dlouhodobého hmotného movitého majetku. Tato řešení obsahují možnost změny doby u odpisového plánu v případě zjištění možnosti prodloužení doby použitelnosti majetku. Dále bylo navrženo řešení, které by upravilo častější kontrolu tohoto druhu majetku. A v neposlední řadě možnost zvýšení efektivity při účetních odpisech použít v předpokládaném odpisovém plánu nebylo odpisováno 100 % ceny pořízení, ale 95 % pro možnost použití zbylých 5% ceny pořízení použít pro další odpisování po úpravě odpisového plánu. Tuto možnost lze použít v případě, kdy organizační složka v rámci inventarizace posoudí, že opotřebení majetku zcela neodpovídá odpisům.

7 Seznam použitých zdrojů

1. JINDRÁK, J. Sbíрка souvztažností k účtům směrné účtové osnovy se vzorovou účtovou osnovou s rozsáhlejšími opravami pro rok 2018. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-904256-9-9.
2. MAŠKOVÁ, J. Dlouhodobý majetek a jeho odpisy: pro místně řízené příspěvkové organizace. Praha: Barbora Mašková, 2017. ISBN 978-80-88237-00-6.
3. SVOBODOVÁ, J. Abeceda účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky: organizační složky státu, státní fondy, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-090-4.
4. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
5. Vyhláška Ministerstva financí ČR č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.
6. České Účetní Standardy
7. Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků.
8. zákon č. 219/2000 Sb. o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích.
9. JURÁŇOVÁ, Hana a Karolína JUHÁSZOVÁ. Účetnictví pro veřejnou správu v příkladech + CD. Olomouc: ANAG, [2017]. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-085-0.
10. MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada, 2013. Účetnictví a daně (Grada). ISBN isbn:978-80-247-4574-9.
11. Interní směrnice organizační jednotky státu č. 23/2016 – Odpisování DHM
12. Interní směrnice organizační složky státu č. 56/2014 – Inventarizace
13. Interní směrnice organizační složky státu č. 34/2017 – Účtový rozvrh

Internetový zdroje

1. Vyhlášky pro rok 2019. Dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/platna-legislativa--vyhlasky/2019/vyhlasky-pro-rok-2019--pro-ucetnictvi-st-33950>

8 Přílohy

Směrná účtová osnova - 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, ve znění pozdějších předpisů, Příloha č. 7.

Účtová rozvrh pro ÚS, ÚS, PU a ST pro rok 2019 – VSKK + PAA	
Účtová třída 0 – Zásoby, a opravné položky	
<p>Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek</p> <p>Účtová skupina 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek</p> <p>Účtová skupina 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek</p> <p>011 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje</p> <p>012 - Software</p> <p>013 - Ocenitelná práva</p> <p>014 - Povolenky na emise a preferenční limity</p> <p>015 - Drobný dlouhodobý nehmotný majetek</p> <p>016 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek</p> <p>Účtová skupina 02 – Dlouhodobý hmotný majetek</p> <p>Účtová skupina 02 – Dlouhodobý hmotný majetek</p> <p>021 - Stavby</p> <p>022 - Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí</p> <p>023 - Pěstitelské celky trvalých porostů</p> <p>024 - Drobný dlouhodobý hmotný majetek</p> <p>025 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek</p> <p>Účtová skupina 03 – Dlouhodobý hmotný majetek</p> <p>Účtová skupina 03 – Dlouhodobý hmotný majetek</p> <p>031 - Pozemky</p> <p>032 - Kulturní předměty</p> <p>033 - Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji</p> <p>034 - Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji</p> <p>Účtová skupina 04 – Nedokoncované</p> <p>Účtová skupina 04 – Nedokoncované</p> <p>041 - Nedokoncovaný dlouhodobý nehmotný majetek</p> <p>042 - Nedokoncovaný dlouhodobý hmotný majetek</p> <p>043 - Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek</p> <p>Účtová skupina 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek</p> <p>051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek</p> <p>052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek</p> <p>053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek</p>	<p>Účtová skupina 06 – Dlouhodobý finanční majetek</p> <p>061 - Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem</p> <p>062 - Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem</p> <p>063 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti</p> <p>064 - Dlouhodobé půjčky</p> <p>065 - Termínované vklady dlouhodobé</p> <p>066 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek</p> <p>Účtová skupina 07 – Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku</p> <p>071 - Opravné položky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje</p> <p>072 - Opravné položky k software</p> <p>073 - Opravné položky k ocenitelným právům</p> <p>074 - Opravné položky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku</p> <p>075 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku</p> <p>Účtová skupina 08 – Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku</p> <p>081 - Opravné položky ke stavbám</p> <p>082 - Opravné položky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí</p> <p>083 - Opravné položky k pěstitelským celkům trvalých porostů</p> <p>084 - Opravné položky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku</p> <p>085 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku</p> <p>Účtová skupina 09 – Opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku</p> <p>091 - Opravné položky k účastem v osobách s rozhodujícím vlivem</p> <p>092 - Opravné položky k účastem v osobách s podstatným vlivem</p> <p>093 - Opravné položky k dluhovým cenným papírům držným do splatnosti</p> <p>094 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému finančnímu majetku</p>
<p>Účtová třída 1 – Zásoby, a opravné položky</p> <p>Účtová skupina 11 – Materiál</p> <p>111 - Pořízení materiálu</p> <p>112 - Materiál na skladě</p> <p>113 - Materiál na cestě</p> <p>Účtová skupina 12 – Zásoby vlastní výroby</p> <p>121 - Nedokonalá výroba</p> <p>122 - Polotovary vlastní výroby</p> <p>123 - Výrobky</p> <p>Účtová skupina 13 – Zboží a ostatní zásoby</p> <p>131 - Pořízení zboží</p> <p>132 - Zboží na skladě</p> <p>133 - Zboží na cestě</p> <p>134 - Ostatní zásoby</p> <p>Účtová skupina 14 – Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku</p> <p>141 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z postoupených úvěrů</p> <p>142 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z ručení</p> <p>143 - Opravné položky k ostatním dlouhodobým pohledávkám</p> <p>Účtová skupina 15 – Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku</p> <p>151 - Opravné položky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje</p> <p>152 - Opravné položky k ocenitelným právům</p> <p>153 - Opravné položky k povolenkám na emise a preferenčním limitům</p> <p>154 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku</p>	<p>Účtová skupina 16 – Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku</p> <p>161 - Opravné položky k pozemkům</p> <p>162 - Opravné položky ke kulturním předmětům</p> <p>163 - Opravné položky ke stavbám hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí</p> <p>164 - Opravné položky k pěstitelským celkům trvalých porostů</p> <p>165 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku</p> <p>166 - Opravné položky k nedokonalému dlouhodobému hmotnému majetku</p> <p>Účtová skupina 17 – Opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku</p> <p>171 - Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s rozhodujícím vlivem</p> <p>172 - Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s podstatným vlivem</p> <p>173 - Opravné položky k dluhovým cenným papírům držným do splatnosti</p> <p>174 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému finančnímu majetku</p> <p>Účtová skupina 18 – Opravné položky k zásobám</p> <p>181 - Opravné položky k materiálu</p> <p>182 - Opravné položky k nedokonalé výrobě</p> <p>183 - Opravné položky k polotovarům vlastní výroby</p> <p>184 - Opravné položky k výrobkům</p> <p>185 - Opravné položky ke zboží</p> <p>186 - Opravné položky k ostatním zásobám</p>
<p>Účtová třída 2 – Dlouhodobý majetek</p> <p>Účtová skupina 21 – Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám</p> <p>211 - Opravné položky k směnám a inkasu</p> <p>212 - Opravné položky k jiným pohledávkám z hlavní činnosti</p> <p>213 - Opravné položky k poskytnutým návratným finančním výpomocem krátkodobým</p> <p>214 - Opravné položky k odběratelům</p> <p>215 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z postoupených úvěrů</p> <p>216 - Opravné položky k pohledávkám ze správy daní</p> <p>217 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z ručení</p> <p>218 - Opravné položky k ostatním krátkodobým pohledávkám</p>	<p>Účtová skupina 22 – Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku</p> <p>221 - Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s rozhodujícím vlivem</p> <p>222 - Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s podstatným vlivem</p> <p>223 - Opravné položky k dluhovým cenným papírům držným do splatnosti</p> <p>224 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku</p> <p>Účtová skupina 23 – Opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku</p> <p>231 - Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s rozhodujícím vlivem</p> <p>232 - Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s podstatným vlivem</p> <p>233 - Opravné položky k dluhovým cenným papírům držným do splatnosti</p> <p>234 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému finančnímu majetku</p>

ÚCTOVY ROZVRH PRO USS, USC, PU A SP PRO ROK 2019 – VSKR + PAA

- 924 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou na základě smlouvy o výpůjčce
- 925 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou z jiných důvodů
- 926 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou z jiných důvodů
- Účtová skupina 93 a 94 - Další podmíněné pohledávky**
- 931 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku
- 932 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku
- 933 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv
- 934 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv
- 939 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze sdílených daní
- 941 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze sdílených daní
- 942 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům
- 943 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům
- 944 - Krátkodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zajištění
- 945 - Dlouhodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zajištění
- 947 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- 948 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- Účtová skupina 90 - Majetek a závazky účetní jednotky**
- 901 - Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek
- 902 - Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek
- 905 - Vyřazené pohledávky
- 906 - Vyřazené závazky
- 909 - Ostatní majetek
- Účtová skupina 91 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů a krátkodobé podmíněné závazky z transferů**
- 911 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z předfinancování transferů
- 912 - Krátkodobé podmíněné závazky z předfinancování transferů
- 913 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů
- 914 - Krátkodobé podmíněné závazky ze zahraničních transferů
- 915 - Ostatní krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů
- 916 - Ostatní krátkodobé podmíněné závazky z transferů
- Účtová skupina 92 - Podmíněné pohledávky z užívání majetku jinou osobou**
- 921 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu uplatnění užívání majetku jinou osobou
- 922 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu uplatnění užívání majetku jinou osobou
- 923 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou na základě smlouvy o výpůjčce
- 974 - Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv
- 975 - Krátkodobé podmíněné závazky z přijatého kolaterálu
- 976 - Dlouhodobé podmíněné závazky z přijatého kolaterálu
- 978 - Krátkodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní
- 979 - Dlouhodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní
- 981 - Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí jednorázových
- 982 - Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí jednorázových
- 983 - Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí ostatních
- 984 - Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí ostatních
- 985 - Krátkodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- 986 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- Účtová skupina 99 - Ostatní podmíněná aktiva a ostatní podmíněná pasiva a vyrovnávací účty**
- 991 - Ostatní krátkodobá podmíněná aktiva
- 992 - Ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva
- 993 - Ostatní krátkodobá podmíněná pasiva
- 994 - Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva
- 999 - Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům