

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Oceňování dlouhodobého majetku

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Anastassiya STETSURINA**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jana FIALOVÁ, Ph.D.**

Praha, 2020

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Oceňování dlouhodobého majetku zpracovala samostatně pod odborným vedením vedoucí Ing. Jana Fialová, Ph.D. a že veškeré použité zdroje jsem uvedla v Seznamu použité literatury.

V Praze dne 24. 4. 2020



.....

Anastassiya Stetsurina

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala své vedoucí Ing. Jana Fialová, Ph.D. za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Anastassiya STETSURINA
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Oceňování dlouhodobého majetku
Název (v angličtině)	Fixed assets evaluation

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: V teoretické části této práce je cílem vymezit podstatu oceňování majetku, porovnání jednotlivých metod a na základě příkladů určit výhody a nevýhody popsaných metod. Cílem praktické části je analýza oceňování majetku vybrané společnosti a vyhodnocení dopadu na hospodaření firmy.

Postup práce:

1. Definování jednotlivých druhů dlouhodobého majetku a oceňování dle české legislativy.
2. Vymezení metod oceňování dlouhodobého majetku a změn oceňování.
3. Porovnání jednotlivých metod a zhodnocení výhod a nevýhod.
4. Analýza oceňování majetku vybrané společnosti, zjištění vlivu na hospodaření firmy a doporučení vhodnější metody oceňování majetku.

Metody: literární rešerše, deskripce, komparace, dedukce, analýza.

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. BŘEZINOVÁ, Hana. *Finanční účetnictví*. 1. vyd. Znojmo: SVŠE Znojmo, 2016, 158 s. ISBN: 978-80-87314-82-1.
2. BŘEZINOVÁ, Hana a Pavel Štohl. *Finanční účetnictví II – účetní závěrka*. 2. vyd. Znojmo: SVŠE Znojmo, 2016, 158 s. ISBN: 978-80-87314-88-3.
3. LIBBY Robert, Patricia LIBBY and Frank HODGE. *Financial Accounting*. New York, NY: McGraw-Hill Education, 2017. ISBN 978-1-259-25412-3.
4. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.
5. Zákon č.151/1997 Sb., o oceňování majetku ve znění pozdějších předpisů.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2019

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2020




Anastassiya STETSURINA
student


Ing. Jana FIALOVÁ, Ph.D.
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Bakalářská práce je zaměřená na oceňování dlouhodobého majetku. Je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části jsou vymezeny jednotlivé druhy dlouhodobého majetku, popsány metody oceňování majetku dle platné české legislativy. V praktické části je provedena analýza dlouhodobého majetku společnosti: jsou popsány metody oceňování, jakým způsobem je majetek pořízen a jak se následně odepisuje. V závěru praktické části je zhodnoceno, zda podnik zvolil správné metody oceňování majetku.

Klíčová slova: dlouhodobý majetek, oceňování, pořizovací cena, odpisy

ABSTRACT

The bachelor thesis deals with valuation of fixed assets. It is divided into a practical and a theoretical part. The theoretical part defines specific kinds of fixed assets and describes assets valuation methods in accordance with the Czech legislation. The practical part carries out a fixed assets analysis of the company. The valuation methods are described here, as well as the property purchase ways and the depreciation methods. In the conclusion of the practical part the assessment of the proper valuation method is carried out.

Key words: fixed assets, valuation, purchase price, depreciation

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	10
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	ČLENĚNÍ MAJETKU A VYMEZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	11
3.2	DRUHY DLOUHODOBÉHO MAJETKU	11
3.2.1	Dlouhodobý hmotný majetek	11
3.2.2	Dlouhodobý nehmotný majetek	13
3.2.3	Dlouhodobý finanční majetek	13
3.3	OCEŇOVÁNÍ MAJETKU	14
3.3.1	Podstata pojmu oceňování	14
3.3.2	Oceňovací základny a oceňování v České republice.....	15
3.4	OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU	17
3.4.1	Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu	17
3.4.2	Oceňování ke konci rozvahového dne.....	19
3.5	OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU.....	20
3.6	OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO FINANČNÍHO MAJETKU	21
3.7	POŘÍZENÍ MAJETKU A UVEDENÍ DO UŽÍVÁNÍ	23
3.7.1	Finanční leasing.....	25
3.8	ODPISOVÁNÍ MAJETKU.....	25
3.8.1	Účetní odpisy	25
3.8.2	Daňové odpisy	27
3.9	TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ	27
3.10	VYŘAZENÍ MAJETKU Z EVIDENCE	28
3.11	POROVNÁNÍ OCEŇOVACÍCH METOD	28
3.12	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČASTI.....	30
4	PRAKTICKÁ ČÁST	31
4.1	CHARAKTERISTIKA PODNIKU	31
4.1.1	Základní informace.....	31
4.1.2	Charakteristika majetku společnosti ABC s.r.o.....	32
4.1.3	Struktura dlouhodobého majetku.....	33
4.2	OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU SPOLEČNOSTI ABC S.R.O.	35
4.2.1	Odpisování dlouhodobého majetku	37
4.2.2	Dlouhodobý nehmotný majetek společnosti ABC s.r.o.	38
4.2.3	Dlouhodobý hmotný majetek odpisovány	40
4.2.4	Dlouhodobý finanční majetek	45

4.2.5	Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovány	47
4.2.6	Vyřazení dlouhodobého majetku.....	50
4.3	SHRNUTÍ ANALÝZY DLOUHODOBÉHO MAJETKU SPOLEČNOSTI ABC S.R.O.	51
5	ZÁVĚR.....	52
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	54
7	SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ.....	57
8	SEZNAM ZKRATEK.....	58
9	SEZNAM PŘÍLOH	60
10	PŘÍLOHY	61

1 ÚVOD

Pro realizování ekonomické činnosti každý podnik využívá obchodní majetek, do kterého patří různé hospodářské prostředky jako zásoby, stavby, stroje, cenné papíry, peněžní a dopravní prostředky atd. Ve finančních výkazech se pro tento majetek, který firma vlastní a očekává od něj v budoucnu ekonomický užitek, používá se pojem aktiva. Majetek se dále člení na dlouhodobý a krátkodobý dle očekávané doby vlastnictví.

Ocenění lze provést například během reorganizace, prodeje nebo nákupu podniku, a navíc je nesmírně užitečné pro investory, protože poskytuje úplné pochopení toho, do čeho investují. Zároveň oceňování obchodního majetku je nezbytné pro určení a zvolení nejúčinnější rozvojové strategie společnosti, též i pro její řízení.

Bakalářská práce je zaměřena na oblast oceňování dlouhodobého majetku dle právní legislativy České republiky. Dlouhodobý majetek hraje důležitou roli v účetnictví a v podniku. Ve dnešní době čím dál tím víc se rozvíje finanční trh s cennými papíry a dluhopisy, zároveň neustále rozšiřuje IT struktura se softwarem, což v současné době se stává nedílnou součástí aktiv většiny podniků. Skoro žádná účetní jednotka se neobejde bez řady věcí ve své činnosti: například bez kanceláří, skladů – budov, vybavení – strojů, počítačů, softwarů, aut a dalšího majetku. Proto je podstatné nejen oceňování majetku, ale i samotné rozdělení a definování druhu majetku.

Oceňování majetku a její problematika je významný, ale docela obtížný prvek v účetnictví, který je schopen ovlivnit celkový pohled na podnik. Znalost oceňovacích metod, základů a postupů, které souvisí s oceňováním, je podstatná a základní pro určení finanční situace podniku, pro jeho vypovídací schopnost. Existuje více možností a pohledů, jak ocenit majetek, tedy jak vyjádřit hodnotu majetku, proto je nutné znát problematiku této záležitosti, aby účetní jednotka mohla zvolit vhodnou metodu v souladu s činností podniku. Při zvolení nevhodné metody, může dojít k tomu, že majetek bude oceněn nekorektně, může být podhodnocen nebo nadhodnocen. Výsledkem je, že mohou být zkresleny náklady a výnosy, což vede k ovlivnění výsledku hospodaření. Proto při volbě metod oceňování účetní jednotka by měla dodržovat účetní zásady a zvolit takové postupy, při kterých nedojde ke zkreslování skutečnosti a bude poskytnout věrný a poctivý obraz.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Podstatou bakalářské práce je provedení rešerše a pracování s odbornou literaturou, která se zabývá otázkou dlouhodobého majetku, především oceňováním majetku. Zakončením je následné shrnutí získaných informací, provedení analýzy a znázornění dovednosti na příkladech skutečné společnosti.

Hlavním cílem teoretické části bakalářské práce je určit jednotlivé druhy majetku podle právní úpravy – české legislativy, definovat skupiny dlouhodobého majetku, poskytnout informace o oceňovacích základnách a metodách oceňování, které lze využít v účetnictví, porovnat a zhodnotit výhody a nevýhody metod. V jednotlivých kapitolách práce jsou taky předvedeny druhy odpisu dlouhodobého majetku, pojem a podstata technického zhodnocení a vyřazení majetku z evidence.

Hlavní cíl praktické části spočívá v provedení analýzy vybrané existující účetní jednotky. V první části je popsána struktura dlouhodobého majetku na základě karet evidovaného majetku, uveden způsob oceňování dlouhodobého majetku. Dále je představen odpisový plán, postup a výpočet odpisů, porovnání jednotlivých způsobů odpisování na reálných číslech.

Dílčím cílem je poté na základě analyzovaného podniku zjistit, jaký mají vliv metody oceňování majetku a odpisy na výsledek hospodaření, porovnat situaci podniku při použití jiné metody (pokud je to možné) a jaký bude v tom případě dopad na hospodářský výsledek a daňový základ.

V průběhu zpracování teoretické části je použita odborná literatura a vhodná česká legislativa. Pomocí metody literární rešerše je prozkoumána právní úprava v oblasti účetnictví. Na základě prostudovaných odborných zdrojů, nejprve jsou v práci definovány druhy dlouhodobého majetku a jejich oceňovací základny. Pak v jednotlivých kapitolách následuje podrobnější popis specifiky a zvláštností oceňování jednotlivých skupin majetků. V závěru teoretické části provedeno srovnání jednotlivých metod. V teoretické části jsou používány i další metody jako komparace, deskripce a klasifikace.

V praktické části za použití metody analýzy a na základě získaných dat, proveden podrobný rozbor oceňování, odpisování a vyřazení dlouhodobého majetku účetní jednotky.

3 TEORETICKÁ ČÁST

3.1 Členění majetku a vymezení dlouhodobého majetku

V účetnictví se majetek dělí dvěma způsoby: podle druhů (podle formy) a podle vlastnictví. Druhově členěný majetek tvoří aktiva při splnění následujících podmínek (Březinová, 2016, s. 40):

- majetek je jednoznačně identifikovatelný,
- je výsledkem minulých událostí,
- v budoucnu poskytne určitý ekonomický přínos,
- a nejdůležitější je, že majetek lze jednoznačně a spolehlivě ocenit.

Majetek členěný dle vlastnictví představují pasiva. Podmínky pro tento druh majetku jsou skoro stejné, jako jsou pro aktiva s rozdílem, že aktiva by v budoucnu měla přinést určitý ekonomický užitek, ale pasiva by měla naopak vyvolat odliv ekonomického přínosu. (Březinová, 2016, s. 40)

Dlouhodobým majetkem se v účetnictví rozumí takový majetek, u kterého je nebo se předpokládá, že doba použitelnosti bude delší než jeden rok, přičemž, pokud není možné tuto skutečnost objektivně stanovit, poté je rozhodující záměr podniku projevený při pořízení majetku (Zákon č. 563/1991 Sb., 2018, § 19). Dlouhodobý majetek se dále dělí na hmotný, nehmotný a finanční.

3.2 Druhy dlouhodobého majetku

3.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je stejně jako ostatní druhy dlouhodobého majetku v účetních výkazech součástí stálých aktiv. Jak již bylo zmíněno, dlouhodobý majetek je ten, který účetní jednotka hodlá používat po dobu delší než jeden rok, ale mezi dlouhodobý hmotný majetek náleží i takový, který společnost vlastní i nehledě na dobu používání. (Březinová, 2016, s. 62)

Většinou dlouhodobý majetek není určen k dalšímu prodeji, takže jeho ekonomická hodnota závisí na očekávaných budoucích peněžních tocích, které mají produkovat. (Glautier a Underdown, 2001, s. 160)

V § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je dlouhodobý hmotný majetek detailně vymezen jako (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2018, § 7):

1. Pozemky – v případě, pokud nejsou zbožím, bez ohledu na výši ocenění.
2. Stavby – bez ohledu na dobu použitelnosti a výši ocenění. Stavby se dále dělí na:
 - a. stavby včetně budov, důlní díla, důlní stavby pod povrchem, vodní díla, a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů,
 - b. otvírky nových lomů, pískoven, hlinišť,
 - c. technické rekultivace,
 - d. byty a nebytové prostory definované jako jednotky.
3. Pěstitelské celky trvalých porostů zahrnuje:
 - a. ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené dle zvláštních právních předpisů,
 - b. trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.
4. Hmotné movité věci a jejich soubory, dělené na:
 - a. předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
 - b. hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením dle zvláštních právních předpisů.
5. Dospělá zvířata a jejich skupiny zahrnuje příslušný majetek (např. stáda, hejna) s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou, a to při splnění podmínek stanovených zákonem.

6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek bez ohledu na výši ocenění se dělí na:
 - a. ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části dle zvláštních právních předpisů,
 - b. umělecká díla, které nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty, stanovené zvláštními právními předpisy,
 - c. věcná břemena k pozemku a stavbě s výjimkou užívacího práva.

Dlouhodobý hmotný majetek se dělí na majetek odpisovaný a neodpisovaný, kde se rozhoduje, zda se jeho hodnota časem předává formou odpisů do ceny výkonu, který tento majetek vytvořil. (Březinová, 2016, s. 62)

3.2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Název majetku hovoří sám za sebe, majetek má nehmotnou substanci, většinou jsou to práva, kterými účetní jednotka nakládá po dobu delší než jeden rok a při dodržení limitu, který účetní jednotka stanoví ve vnitropodnikové směrnici.

Do dlouhodobého nehmotného majetku patří ocenitelná práva, autorská práva, franšízy, výsledky výzkumu a vývoje, průzkumy a znalecké posudky, software, goodwill, povolenky na emise, a jiný dlouhodobý nehmotný majetek (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2018, § 6). Avšak od 1. 1. 2018 nehmotné výsledky výzkumu do dlouhodobého nehmotného majetku nepatří. Důvodem je, že tato položka nenaplní kritéria pro uznání jako aktiva, že účetní jednotka není schopna ve fázi výzkumu jednoznačně určit existenci majetku, který v budoucnu přinese předpokládaný užitek. Vychází to ze směrnice EU a zároveň dle mezinárodního účetního standardu IAS 38 - Nehmotná aktiva. Výdaje vynaložené na výzkum by měly být vykazovány do nákladů, případně jako komplexní náklady příštích období, tj. by se měly být časově rozlišeny. (Dlouhodobý nehmotný majetek, mádátí, 2020)

3.2.3 Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek tvoří majetkové účasti, kterými se rozumí rozvahové položky – podíly, a to dvou typů – podíly s rozhodujícím vlivem a podíly s podstatným vlivem. Do dlouhodobého finančního majetku patří zejména majetek, který dlouhodobě přináší podniku následující formy užítku: podíly na zisku nebo na řízení jiných společností (ovládání, řízení,

získání vlivu ve společnosti), úroky, růst hodnoty finanční investice. (Účet 06 - Dlouhodobý finanční majetek, mádátí, 2020)

Do dlouhodobého finančního majetku dále dle § 8 vyhlášky 500/2002 Sb. patří ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly, a to jsou majtkové a realizovatelné, včetně dluhopisů držených do splatnosti a menšinových cenných papírů a podílů. Dále dlouhodobý finanční majetek zahrnuje drahé kovy, kameny a případně předměty z těchto materiálů, zápůjčky a úvěry. (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2018, § 8)

3.3 Oceňování majetku

Ve vztahu k oceňování se řeší několik základních otázek, a to jsou:

- Co lze ocenit?
- Jak je možné oceňovat?
- Kdo oceňuje?
- Proč oceňovat?

Je zřejmé, že ocenit lze praktický všechno: od pěstitelských celků, zvířat, do softwaru, licence, finančního majetku. Odpovědi na otázku, jak je možné oceňovat, většinou uvedeny v legislativních zdrojích jako zákony, vyhlášky, standardy. Oceňovat majetek pro vlastní potřebu může v podstatě kdokoliv, kdo má k tomu vhodné znalosti a informace. V případě, že odhad bude použit k jednání se třetími osobami, má být odborně správný a zpracován oprávněnými subjekty – odhadcem, znalcem nebo znaleckým ústavem. K čemu se provádí ocenění majetku? Pro stanovení hodnoty podniku a následné případné realizace směny. Ocenění majetku může být vyžadováno pro různé účely: při určení daňového základu (je potřeba stanovit obvyklou cenu majetku), v případě dědictví, při uzavírání pojistných smluv a úvěrovém řízení (pro účel zástavy majetku a zjištění bonity klienta), při insolvenčním řízení atd. (Hálek, 2009, s. 8-13)

3.3.1 Podstata pojmu oceňování

Oceňování je významným faktorem v účetnictví, jelikož ovlivňuje vypovídací schopnost majetku podniku. Pod pojmem oceňování rozumíme stanovení skutečné ceny. Je to taková

činnost, při které určitý předmět nebo souhrn předmětů získá cenu nebo peněžní hodnotu. Výsledkem ocenění je získání výsledného vyjádření oprávněné osoby o celkové hodnotě oceňovaného majetku. (Kokoška, 1998, s. 17-18)

Znalosti oceňování a používané způsoby jsou nezbytné pro efektivnější a lepší porozumění informací v účetní závěrce a pro finanční analýzu účetní jednotky, pro stanovení takových podstatných ukazatelů jako likvidita, rentabilita, rychlost obratu atd. (Březinová a Štohl, 2017, s. 7). Volba metod oceňování je většinou upravena účetními předpisy a není úplně libovolná, musí být respektovány základní účetní zásady. Tyto principy jsou zakotveny v zákoně o účetnictví a některé mají přímou vazbu na oceňování. Nejzávažnější princip účetnictví spočívá v tom, že účetní jednotka by měla vést účetnictví takovým způsobem, aby výstupy z něj podávaly věrný a poctivý obraz skutečnosti. (Hauzarová, 2017)

Při rozhodování o oceňovací základně je nutné zhodnotit několik kritérií. Na výběr oceňování působí skutečnost, že tržní ceny majetku se zpravidla mění vlivem nabídky a poptávky na trhu. Některé metody tuto skutečnost znázorňují reálněji než jiné. U jiných metod naopak může dojít k podhodnocení případně nadhodnocení majetku. (Hauzarová, 2017)

3.3.2 Oceňovací základny a oceňování v České republice

Pro oceňování jednotlivých druhů majetku je podstatný způsob jeho nabytí. Majetek může být nabyt několika postupy: majetek nakoupený od dodavatele, vytvořený ve vlastní režii, získaný bezúplatně anebo ocenění za 1 Kč. Oceňovací základny definujeme podle zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví neboli IFRS. Sice některé základny se opakují ve dvou právních úpravách, ale nepatrně se odlišují pojmy a význam.

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. stanovuje oceňovat majetek ve dvou případech:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu,
- ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka.

Zákon o účetnictví dále definuje jednotlivé oceňovací základny určené pro oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu (Zákon č. 563/1991 Sb., 2018, § 25):

- Pořizovací cena – cena je určena k ocenění majetku, který nebyl vytvořen vlastní činností, ale byl pořízen nákupem a zahrnuje do ceny i náklady související s jeho pořízením.
- Reprodukční pořizovací cena – cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Obvykle tato cena je určena k ocenění majetku, který byl získán bezúplatným nabytím nebo pořízen vlastní činností v případě, že vlastní náklady nelze zjistit.
- Vlastní náklady – oceňuje se majetek vytvořený vlastní činností. Vlastní náklady jsou přímé náklady a část nepřímých nákladů, vztahující se k výrobě či jiné činnosti. Do přímých nákladů patří pořizovací cena materiálů a jiných spotřebovaných výkonů, které vznikly při výrobě nebo jiné činnosti, spojené s pořízením.
- Jmenovitá hodnota – využívá se především k ocenění peněžních prostředků a cenin nebo pohledávek při jejich vzniku. Pojem není definován zákonem, ale rozumí se částka přímo vyznačená anebo přiřazená majetku.
- Cena 1 Kč – oceňují se kulturní památky, muzejní sbírky, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, kde nebylo možné stanovit pořizovací cenu majetku.

Mezinárodní standard účetního výkaznictví neboli IFRS rozeznává níže uvedené druhy základních oceňovacích základů a definuje je:

- Historická cena – vychází z pořizovacích nákladů neboli též historických (původních) nákladů, které vznikly v době pořízení nákupem nebo vlastní činností, anebo v případě bezúplatného nabytí z odhadnuté částky, kterou by bylo potřeba vynaložit na získání majetku při jeho pořízení. Výhodou takového oceňování je prokazatelnost a snadná realizovatelnost. Nevýhodou je nezbytná vazba na minulost, tzn. u některých majetkových položek zůstává po celou dobu vlastnictví (např. pozemky). Oceňování majetku vzniká v okamžiku pořízení a neumožňuje zachytit zvýšení cen, čímž poté dochází k podhodnocení historické ceny oproti současné tržní ceně. (Dvořáková, 2017, s. 51)
- Běžná reprodukční cena – cena, která by měla být zaplácena za pořízený majetek, kdyby stejný nebo obdobný majetek pořizoval k datu ocenění, tzn. v současné době.

Zákon o účetnictví definuje tuto základnu jako reprodukční pořizovací cena. (Dvořáková, 2017, s. 37-38)

- Současná hodnota – majetek je oceněn v diskontované hodnotě budoucích peněžních příjmů, kterých by mělo z pořízeného jmění dosaženo. Tato metoda uvádí do ocenění faktor času, vyjadřující změnu hodnoty peněžních prostředků s časem. (Dvořáková, 2017, s. 37-38)
- Běžná realizovatelná (vypořádací) hodnota – znázorňuje částku, kterou by bylo možné získat při běžném způsobu pozbytí, např. prodeje majetku. Čistá realizační hodnota vzniká po odečtení nákladů vynaložených při prodeje. Zákon o účetnictví zná tuto bázi jako prodejní cena. (Dvořáková, 2017, s. 37-38)
- Reálná hodnota – většinou se používá k ocenění finančního majetku. Stanoví se buď jako tržní hodnota (např. u cenných papírů, které jsou obchodovány na trhu), anebo se určí na základě obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik (metoda zůstává na rozhodnutí každé účetní jednotky). Reálnou hodnotu lze vymezit i kvalifikovaným odhadem či znaleckým posudkem a v případě, že není možné postupovat dle předchozích variant, ocenění se provádí dle zvláštních právních předpisů. (Bohušová, 2008, s. 33)

3.4 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku

3.4.1 Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu

Dlouhodobý majetek k okamžiku uskutečnění účetního případu může být oceněn pořizovací cenou, vlastními náklady, reprodukční pořizovací cenou nebo symbolickou hodnotou 1 Kč.

Pořizovací cenu použije účetní jednotka u majetku, který byl pořízen za úplatu. Pořizovací cena se skládá z (Haas Kubátová, 2019):

- ceny nakoupeného majetku – ceny pořízení, a to včetně cla a nevratných daní,
- nákladů spojených s pořízením.

Principem pro rozhodnutí, co by mělo být zahrnuto do pořizovací ceny, je zásada věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů. Dle § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. do nákladů souvisejících s pořízením majetku patří zejména níže uvedené (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2018, § 47):

- náklady vynaložené na přípravu a zabezpečení, jedná se především o odměnu za poradenské služby, poskytnuté záruky, správní poplatky, expertízy, předprojektové přípravné práce, odvody a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské nebo lesní půdy,
- úroky z úvěru, pokud tak rozhodne účetní jednotka ve vnitřním předpisu,
- práce provedené na průzkumu, projektu, včetně všech variant a rozpočtu, terénní úpravy a vyřazení stávajících staveb,
- náklady na dopravu a manipulaci, clo, montáži a umělecká díla, která jsou součástí stavebních objektů,
- licence, patenty a jiná práva, která se využívají při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí činnost,
- zabezpečovací, konzervační a udržovací práce a další.

Existuje řada nákladů, které naopak nejsou součástí ocenění majetku. Jsou to například náklady na opravu a údržbu, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení, případně jiné sankce ze smluvních vztahů, nájemné za stavební pozemek, náklady na zaškolení pracovníků, výdaje na vybavení majetku, biologickou rekultivaci a další režijní náklady. Do pořizovací ceny taky nevstupují daňové neuznatelné náklady. (Březinová, 2016, s. 66)

Majetek vytvořený vlastní činností či ve vlastní režii účetní jednotky oceňují se na úrovni vlastních nákladů. Do těchto nákladů patří přímé náklady spojené s výrobou nebo jinou činností a možné přiřaditelné nepřímé náklady, vymezené v souladu s výrobní režie. Přímé náklady dlouhodobého majetku se skládají z pořizovací ceny materiálů a jiných spotřebovaných výkonů, popřípadě i další náklady, které mohou vzniknout s výrobou či jinou činností podniku. Náplň vlastních nákladů (co do něj patří) přímo záleží na podmínkách podniku a odvozuje se od typu výroby a konkrétních podmínek společnosti. Je potřeba ale zmínit, že výrobní náklady nezahrnují náklady na odbyt. (Březinová a Štohl, 2017, s. 23)

Majetek se oceňuje reprodukční pořizovací cenou v případech, když se jedná o majetek, kdy vlastní náklady na vytvoření majetku nelze určit, nebo se jedná o renovované náhradní díly či nástroje, odpad a zbytkové produkty, které byly vráceny z výroby. Nejčastěji se tento způsob ocenění využívá při bezúplatném nabytí majetku, například při převzetí daru nebo nově zjištěný dosud nezachycený v účetnictví majetek v podobě inventarizačních přebytků. Reprodukční pořizovací cenou může být oceněn i vklad majetku, pokud není oceněn jinak na základě společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny (ČÚS pro podnikatele č. 013, 2018, s. 153). Nevýhoda této oceňovací základny je v tom, že zahrnuje v sobě vlastní náklady, zisk, respektive marži jiného výrobce (původního vlastníka), což znamená, že cena nezohledňuje další vedlejší náklady, spojené s pořízením majetku, které poté negativně ovlivňuje výsledek hospodaření. (Březinová a Štohl, 2017, s. 24)

Symbolická hodnota neboli ocenění za 1 Kč se používá při pořízení kulturních památek, sbírek muzejní povahy, předmětů kultury nebo církevních staveb při splnění podmínky, že nelze stanovit jejich pořizovací cenu. Pokud dochází ke změně v rozsahu souboru majetku nebo v muzejní sbírce při ocenění symbolickou hodnotou 1 Kč, ocenění celého souboru majetku či sbírky se nemění. V případě, že cena je známá, pak se oceňuje součtem pořizovacích nebo reprodukčních pořizovacích cen všech věcí tvořících soubor majetku. Dle § 65–66 vyhlášky č. 410/2009 Sb. účetní jednotky neodepisují a nevytváří opravné položky k majetku, který se oceňuje ve výši 1 Kč. (Vyhláška č. 410/2009 Sb., § 65–66)

Ocenění jednotlivého dlouhodobého majetku může podléhat určitým úpravám v průběhu účetního období. Jedná se o případné technické zhodnocení, které zvyšuje ocenění (vstupní cena majetku se zvýší), anebo přijatá dotace, poskytnutá na pořízení příslušného majetku nebo na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění, která snižuje ocenění majetku. (Březinová a Štohl, 2017, s. 17)

3.4.2 Oceňování ke konci rozvahového dne

V souladu se zákonem o účetnictví a zásadou opatrnosti ke konci rozvahového dne se tvoří rezervy, opravné položky a odpisy. Majetek a určité cenné papíry vymezené v § 27 Zákona o účetnictví v případě přeměn společností by se měly ocenit reálnou hodnotou. (Zákon č. 563/1991 Sb., 2018, § 27)

K okamžiku sestavení účetní závěrky je nutné zhodnotit ceny, použité pro ocenění majetku, který účetní jednotka má. Nesmí se stát, aby majetek byl nadhodnocen nebo podhodnocen proti

realitě – vycházíme ze zásady opatrnosti. V případě, že majetek oceněn v cizí měně, je nutné k rozvahovému dni přecenit aktuálním kurzem a většina kurzových rozdílů se pak účtuje výsledkově, buď jako finanční náklad neboli finanční výnos. (Březinová a Štohl, 2017, s. 30)

Během účetního období ale může nastat situace, že hodnota dlouhodobého majetku bude nižší, než jak je majetek skutečně oceněn v účetnictví. Existují dva druhy snížení, která mohou nastat (Březinová, 2016, s. 24-25):

- snížení trvalého charakteru – společnost je povinna odepsat majetek do nákladů,
- snížení dočasné neboli přechodné.

V případě dočasného snížení hodnoty majetku se vytváří opravná položka. Podmínkou ale je, aby snížení bylo prokazatelné (například provedením inventarizací) a aby nemělo trvalý charakter. Opravná položka může být následně zrušena, pokud snížení hodnoty uplyne. Tvorba opravné položky se účtuje na vrub nákladů a ve prospěch účtu ze skupiny 09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku. Zrušení opravné položky se provede opačným účtováním: na vrub účtu ze skupiny 09 a ve prospěch nákladů. (Březinová, 2016, s. 24-25)

3.5 Oceňování dlouhodobého nehmotného majetku

Při zkoumání problematiky oceňování nehmotného majetku je důležité brát v úvahu životnost majetku. Je řada definic pojmu, ale z ekonomického hlediska za životnost se považuje období, během kterého majetek je schopen produkovat finanční užitek. (IAS 38)

Kromě české legislativy nehmotným majetkem se zabývá mezinárodní účetní standard IAS - 38 - Nehmotná aktiva. Existuje různé způsoby pořizování majetku, které přímo souvisí s jejich počátečním oceněním. Dle mezinárodního účetního standardu o nehmotném aktivu rozlišujeme následující způsoby vzniku či pořízení majetku (IAS 38):

- pořízení nehmotného aktiva jako samostatné položky – koupě,
- jako součást čistých aktiv,
- prostřednictvím státní dotace,

- směnou za jiné nepeněžní aktivum,
- vlastní činností.

Pro určení, zda je možné majetek zařadit do užívání mezi dlouhodobý nehmotný majetek je podstatné správně stanovit vstupní cenu, kterou definuje zákon č. 586/1992 o daních z příjmů v § 29:

- Pořizovací cenou se oceňuje majetek, který je nabyt úplatně. Do pořizovací ceny některé náklady patří některé se nezapočítávají (viz kapitola 3.4.1).
- V případě, že majetek byl vytvořen vlastní činností, pak se oceňuje vlastními náklady. Avšak do této vstupní ceny pak nepatří DPH, marže nebo zisk a u fyzické osoby se nesmí zahrnout hodnota vlastní práce.
- Majetek, který je získán bezúplatně se oceňuje reprodukční pořizovací cenou.

Ocenění není rozhodující, pokud se jedná o položku dlouhodobého nehmotného majetku – goodwill, protože v tomto případě ocenění vyplývá z obchodní transakce – koupě. Patří do dlouhodobého nehmotného majetku bez ohledu na ocenění i povolenky na emise. (Účet 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek, mádátí, 2020)

Způsob oceňování nehmotných aktiv v průběhu jejich stanovení vychází ze dvou variant oceňovacích modelů (IAS 38):

- Model pořizovacích nákladů – majetek po dobu své životnosti oceněn v pořizovací ceně snížené o odpisy (oprávky).
- Model přecenění: při zvýšení účetní hodnoty majetku, rozdíl se ukáže ve vlastním kapitálu (oceňovací rozdíly z přecenění majetků a závazků). Pokud se jedná o snížení hodnoty, vykáže se jako náklad běžného období.

3.6 Oceňování dlouhodobého finančního majetku

K okamžiku uskutečnění účetního případu finanční majetek může být oceněn pořizovací cenou nebo jmenovitou (nominální) hodnotou. Proto k oceňování je potřeba rozlišovat majetek podle druhů.

Dlouhodobý finanční majetek, zejména majetkové cenné papíry a podíly, dluhové cenné papíry vykazované v dlouhodobém majetku, k okamžiku uskutečnění účetního případu se oceňují pořizovací cenou. Náklady spojené s pořízením, které vstupují do pořizovací ceny, jsou v případě finančního majetku například poplatky makléřům, poradcům, burzám, emisní ážia nebo daň z přidané hodnoty. Pokud majetkový cenný papír nebo podíl byl získán protihodnotou za nepeněžitý vklad, který byl vložen do společnosti, pak jejich oceněním je tzv. cena nepeněžitého vkladu (Březinová a Štohl, 2017, s. 19-20). Tato cena se zvýší o daň z přidané hodnoty, jestli zákon o dani z přidané hodnoty považuje tento vklad za zdanitelné plnění. V případě, že účetní hodnota vkladu nabude záporných hodnot, cenné papíry a podíly budou oceněny nulou (Sedláček, 2005, s. 62). Do pořizovací ceny nevstupují úroky z úvěrů na pořízení cenných papírů a podílů a taky náklady spojené s vlastnictvím podílů a cenných papírů. (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2018, § 48)

Finanční majetek, který byl pořízen v cizí měně, je nutné přecenit na českou měnu, a to buď denním kurzem ČNB anebo pevným kurzem účetní jednotky. Pokud účetní jednotka vlastní cenný papír nebo podíl v cizí měně, pak při provádění ocenění k rozvahovému dni metodou ekvivalencí kurzové rozdíly se neúčtují samostatně, ale jsou součástí ocenění ekvivalencí. (Březinová a Štohl, 2017, s. 32)

Při přečtenování majetkových účastí (podílů) k rozvahovému dni či k jinému datu sestavování účetní závěrky používá se metoda ekvivalence jiným způsobem ocenění protihodnotou. Vztahuje se to k podílům s rozhodujícím neboli podstatným vlivem. Pokud dojde k ocenění ekvivalencí je účetní jednotka povinna tento způsob použít pro všechny majetkové účasti. (Zákon č. 563/1991 Sb., 2018, § 27)

Tržní či reálnou hodnotou, která se stanovuje odborným odhadem nebo na základě znaleckého posudku, oceňují se cenné papíry, ostatní cenné papíry určené k obchodování a deriváty. Ocenění reálnou hodnotou se může provádět častěji než jen k rozvahovému dni. Ve vnitřní směrnici se uvádí způsob a četnost reálného ocenění. Tržní hodnota je vyhlášena na tuzemské nebo zahraniční burze, nebo na jiném regulovaném trhu. Pokud je cenný papír veden na burze tuzemské, je rozhodující jeho závírací cena, která bude vyhlášena tuzemskou burzou. Pokud je cenný papír veden na burze zahraniční je tržní hodnotou nejvyšší ze závíracích cen. V případě, že je cenný papír veden na regulovaném trhu, jeho tržní cena je platná v den, kdy se ocenění provádí. (Zákon č. 563/1991 Sb., 2018, § 27)

Nezbytné doklady pro veřejně obchodované cenné papíry (Hálek, 2009, s. 29-32):

- doklad o vlastnictví cených papírů (jedná se například o výpis účtu majitele, který je veden u střediska cenných papírů),
- doklady o použití cenných papírů jako tzv. zajišťovacího instrumentu.

Mezi důležité informace potřebné pro ocenění veřejně obchodovaných cenných papírů jsou výsledky obchodování na veřejném trhu a údaje o oceňovaném množství cenných papírů. (Hálek, 2009, s. 29-32)

Nutné doklady pro ocenění obchodních podílů (Hálek, 2009, s. 29-32):

- doklad o vlastnictví a vyčíslení obchodního podílu (například kupní smlouva neboli společenská smlouva),
- doklad o použití obchodního podílu jako tzv. zajišťovacího instrumentu.

Mezi důležité informace pro ocenění obchodních podílů patří údaje o oceňované společnosti, ekonomická situace podniku, stav jeho majetku a závazku, jejich očekávaný budoucí vývoj. (Hálek, 2009, s. 29-32)

3.7 Pořízení majetku a uvedení do užívání

Mezi základní způsoby pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku patří koupě, darování, vlastní činnost, vklad společníka. Většinou pořizování dlouhodobého majetku se účtuje jako přírůstek hodnoty aktiva přes pomocné (kalkulační) účty skupiny 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Zároveň vzniká závazek vůči dodavateli nebo úbytek peněžních prostředků. Pokud účetní jednotka je plátcem DPH pak vykáže pohledávku k finančnímu úřadu. Nabývání dlouhodobého finančního majetku se nazývá akvizice a nejčastějšími způsoby jsou koupě a získání protihodnotou vkladu. (Březinová, 2016, s. 69-78)

Pokud dlouhodobý majetek je vytvářen vlastní činností, pak proces nabývání se nazývá aktivace a používají se účty 587 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku a 588 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku. V případě, že do ceny majetku vstupují vlastní náklady za nabytí majetku, např. přepravné, montáž atd. pak se účtuje pomocí účtu 586 - Aktivace

vnitropodnikových služeb. Účetní jednotka může získat majetek jako nepeněžitý vklad při vytváření nebo zvýšení kapitálu společnosti. V daném případě vklad je oceněn na základě odhadu znalce a účetní jednotka účtuje o přírůstku dlouhodobého majetku a zároveň o zvýšení kapitálu. (Březinová, 2016, s. 69-70)

Následující tabulka zohledňuje nejčastější způsoby pořízení dlouhodobého majetku:

Tabulka 1: Pořízení dlouhodobého majetku – účtování

Název účetní operace	Má dáti	Dal
Nákup dlouhodobého majetku	04X – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	321 – Dodavatelé 211 – Pokladna 221 – Bankovní účty
Darování	04X – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	413 – Ostatní kapitálové fondy 648 – Ostatní provozní výnosy
Vlastní činnost (majetek ve vlastní režii)	04X – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	587 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku 588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
Vklad	01X – Dlouhodobý nehmotný majetek 02X – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný 03X – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný 06X – Dlouhodobý finanční majetek	411 – Základní kapitál 413 – Ostatní kapitálové fondy
Doprava, montáž majetku ve vlastní režii	04X – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	586 – Aktivace vnitropodnikových služeb
Inventarizační přebytek	02X – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný 03X – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	08X – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku 413 – Ostatní kapitálové fondy

Zdroj: Vlastní zpracování

Pořizovaný majetek, který je uveden do stavu schopného užívání, se stává účetně dlouhodobým majetkem v okamžiku, kdy je tento majetek dokončen, jsou splněny technické funkce, ke kterým je určen, a jsou splněny povinnosti dle právních předpisů. (Vyhláška č.500/2002, 2018, § 6-7). Uvedení do užívání zaúčtuje se na vrub příslušné majetkové účtové skupiny 01, 02, 03 nebo 06 a ve prospěch účtové skupiny 04.

3.7.1 Finanční leasing

Jedním ze specifických způsobů pořízení majetku je finanční leasing. Dle § 28 zákona o účetnictví finanční leasing je definován jako poskytnutí majetku do užívání za úplatu. Během užívání neboli po jeho ukončení uživatel je oprávněn případně povinen nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku (Zákon č. 563/1991 Sb., § 28). Předmětem finančního leasingu může být hmotný majetek, který není vyloučen z odpisování a přesáhne částku 40 000 Kč. (Zákon o daních z příjmů č. 586/1992, § 26)

Po řádném ukončení smlouvy o leasingu uživatel předmětu (účetní jednotka) přebírá vlastnictví a majetek může být zařazen dle sjednané kupní ceny. Majetek v leasingu je potřeba po dobu trvání finančního leasingu evidovat jenom na podrozvahových účtech. (Leasing finanční, mádátí, 2020)

Z daňového hlediska musí být současně splněny následující podmínky (Leasing finanční, mádátí, 2020):

- minimální doba leasingu,
- poměr kupní a zůstatkové ceny,
- po skončení leasingu zařazení do obchodního majetku uživatele.

Kupní cena majetku, který je v leasingu, nemůže být vyšší než jeho zůstatková cena, kterou by měl tento majetek ke dni prodeje za podmínek rovnoměrného odpisování. Z toho vyplývá, že kupní cena může být menší nebo se rovná zůstatkové ceně. Pokud majetek ke dni koupě byl již plně odepsán, pak tato podmínka nemusí být splněna. V případě předčasného ukončení finančního leasingu a odkoupení majetku, kupní cena naopak nemůže být nižší, než zůstatková cena vypočtena rovnoměrným způsobem dle § 31 zákona o daních z příjmů, tzn. kupní cena může být větší nebo se rovná zůstatkové ceně. (Leasing finanční, mádátí, 2020)

3.8 Odpisování majetku

3.8.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy vycházejí ze zákona o účetnictví. Majetek se pravidelně odepisuje, pokud v průběhu životnosti je tento majetek využíván. Výjimkou je neodpisovaný majetek (umělecká díla a sbírky, pozemky, kulturní památky, předměty kulturní hodnoty atd.). *Cílem účetních*

odpisů je reálné ocenění dlouhodobého majetku a poskytnutí důležitých informací o nákladech účetní jednotky. (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 56)

Účetní odpisy by měly být upraveny vnitřní směrnici podniku a stanovují se na základě rozhodnutí účetní jednotky. Hlavním účelem účetních odpisů je vyjádření trvalého snížení hodnoty majetku, které musí odpovídat pravdivé míře opotřebení majetku. Dlouhodobý majetek mohou odepisovat pouze účetní jednotky, které mají vlastnické právo nebo jiné právo k majetku. Každá účetní jednotka si stanoví odpisový plán na základě kterého provádí odpisování majetku v průběhu jeho doby používání. Dlouhodobý majetek se odepisuje jen do výše ocenění v účetnictví. (Valouch, 2012, s. 144)

Účetní odpisy se dělí (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 57):

- Výkonové – na základě odvedené práce (např. počet výrobků na výrobní lince).
- Časové – odepisování majetku dle času:
 - o rovnoměrné,
 - o degresivní,
 - o zpomalené.

Odpisy se účtují na vrub nákladů a souvztažně ve prospěch opravek k dlouhodobému majetku (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 57). Zůstatková cena je rozdíl mezi cenou majetku a opravkami. V rozvaze lze nalézt vstupní cenu na straně aktiv – netto, korekce – opravy, brutto – zůstatková cena.

Majetek, který se neodepisuje, tzn. že tento majetek má trvalou hodnotu (Březinová, 2016, s. 26):

- majetek v účtové skupině 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný: pozemky, umělecká díla a sbírky, movité kulturní památky a předměty kulturní hodnoty,
- majetek v účtové skupině 04 - Nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek,
- finanční majetek.

3.8.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy se přenášejí do daně z příjmů. Nevýhodou daňových odpisů je to, že nezohledňují zbytkovou hodnotu ani komponentní odpisování. Daňové odpisy představují právo, nikoliv povinnost poplatníka. Proto účetní jednotka nemusí odepisovat pro daňové účely, poplatník může daňové odepisování posunout či úplně přerušit. (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 78)

Daňové odpisy se dělí na (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 78):

- rovnoměrné – k jednotlivým odpisovým skupinám jsou přiřazeny maximální roční daňové sazby,
- zrychlené – k jednotlivým odpisovým skupinám jsou přiřazeny koeficienty.

Na konci účetního období se vypočítají daňové odpisy na základě zvoleného způsobu odepisování a vykazuje se v tabulce, která je součástí daňového přiznání. Daňové odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Pokud odpisovaný majetek je používán kratší dobu (menší než 12 měsíců) v průběhu zdaňovacího období, lze uplatnit polovinu ročního odpisu. Porovnáním účetních a daňových odpisů vzniká rozdíl, který se v daňovém přiznání uvádí následovně (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 78):

- daňové odpisy jsou větší než účetní odpisy: v takovém případě poté dochází ke snížení základu daně,
- daňové odpisy jsou menší než účetní odpisy – dochází naopak ke zvýšení základu daně.

3.9 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení definuje zákon o daních z příjmů, který říká, že technickým zhodnocením se rozumí určitý zásah do majetku uvedeného do užívání. Zásahem se rozumí následek změny jeho účelu, technických parametrů, rozšíření vybavenosti a použitelnosti majetku, včetně stavebních úprav – nástaveb a přístaveb. Vynaložený výdaj musí převýšit v součtu za zdaňovací období částku 40 000 Kč. (Zákon o daních z příjmů č. 586/1992, § 33)

O technickém zhodnocení se neúčtuje v případě (ČÚS pro podnikatele č. 013, 2018, s. 155):

- pěstitelských celků trvalých porostů,

- základního stáda a tažných zvířat,
- neodpisovaného majetku v účtové skupině 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný (pozemky a umělecká díla, sbírky).

Technické zhodnocení se navyšuje vstupní cenu majetku a zároveň zůstatkovou cenu. Technické zhodnocení bude odepisováno spolu se zhodnoceným majetkem, odpisovou sazbou nebo koeficientem pro zvýšenou vstupní cenu.

V účetnictví je důležité rozlišovat pojem technické zhodnocení, oprava a údržba. Oprava odstraňuje opotřebení neboli poškození majetku, který vlastní účetní jednotka. Tyto pojmy jsou definovány ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. a opravou je odstranění účinků fyzického opotřebení (částečného) nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Údržba zpomaluje fyzické opotřebení majetku a zabrání vyskytování poruch a odstraňuje drobné závady. (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2018, § 47)

3.10 Vyřazení majetku z evidence

Vyřazování majetku znázorňuje náklad související s účelem vyřazení. Mezi základní způsoby úbytků dlouhodobého majetku patří likvidace, prodej, darování, zjištění škody nebo manka, převedení z podnikání do osobního užívání podnikatele. Jak se účtuje v jednotlivých případech závisí na způsobu vyřazení. Odpisovaný majetek je vyřazen v pořizovací ceně spolu s oprávkou k tomuto majetku. Pokud majetek ještě nebyl k okamžiku vyřazení kompletně odepsán, tak nejdříve musí být proveden jednorázový odpis v hodnotě zůstatkové ceny (z účtu opravek na příslušný účet) a pak majetek může být vyřazen dle způsobu. Neodpisovaný majetek je vyřazen jenom v pořizovací ceně. (Březinová, 2016, s. 72)

3.11 Porovnání oceňovacích metod

Při posouzení metod oceňování finančního majetku, účetní jednotka musí dodržet správné rozdělení a zařazení do skupin získaných cenných papírů a podílů, protože toto rozdělení navazuje strukturu oceňování k rozvahovému dni. Je zakázán přesun mezi skupinami cenných papírů k obchodování a realizovatelných cenných papírů, tím že při změně reálné hodnoty v první skupině, dochází k ovlivnění výsledku hospodaření, a změny v druhé skupině mají vliv na vlastní kapitál. (Březinová a Štohl, 2017, s. 27)

Každé ocenění a každá metoda má své výhody, ale i nevýhody. Výhodou použití ocenění reálnou hodnotou je, že uživatelé účetní závěrky získají informaci o současné finanční situaci podniku k rozvahovému dni, znamená, že tento způsob oceňování vyjadřuje situaci na trhu objektivně. Nevýhodou je ale někdy náročné získávání informace o reálné hodnotě majetku. (Březinová a Štohl, 2017, s. 25)

Oceňování v pořizovacích cenách je založeno na pohledu uživatele účetních informací – dokladová ověřitelnost, průkaznost, objektivita. Průkaznost umožňuje vlastníkům společnosti lépe kontrolovat činnosti manažerů, kteří spravují majetek tak, aby nedocházelo k jeho zneužívání. Dokladová ověřitelnost a průkaznost je důležitá pro vnitřní kontroly, auditory a daňové orgány. Další výhodou je uchování minimální peněžní výše majetkové podstaty společnosti, tím je zajištěna minimální výše aktiv, která je potřeba k úhradě závazků. Mezi nevýhody oceňování pořizovací cenou patří žádná reakce na změny tržních cen. Dochází k situaci, že aktiva, výsledek hospodaření, vlastní kapitál nebo čistá aktiva neodpovídají skutečnosti, ceny jsou zastaralé, údaje ve výkazech jsou zkreslené a nepřesné a dochází k porušení hlavní zásady účetnictví – věrné a poctivé zobrazení skutečnosti. Druhou nevýhodou je, že oceňování je založeno na minulosti a že se změnou podmínek, které mohou nastat v budoucnosti se nepočítá. Přitom rozhodování a budoucnost je důležité pro vedení každé společnosti. (Fireš a Zelenka, 1997, s. 60-65)

Oceňování v reprodukčních cenách na rozdíl od účetnictví, které je vedeno v pořizovacích cenách, reaguje na změny tržní ceny a změnu kupní síly peněžní jednotky. Výhodou této metody je, že se uchovávají podniková aktiva, kdy v období růstu tržních cen umožňují společnosti provozovat svoji činnost bez využití dalších financí. To znamená, že vychází z aktuálních tržních cen aktiv a hodnoty v účetních výkazech jsou přesné. Mezi nevýhody lze řadit účtování výnosů, které vznikly přeceněním podnikových aktiv. Zisk se bude účtovat buď jako součást výsledku hospodaření nebo se bude považovat za součást podstaty společnosti. (Fireš a Zelenka, 1997, s. 111-120)

Metody oceňování majetku k rozvahovému dni se liší od toho, jak se určuje cena majetku při pořízení. Je nezbytné provádět analýzu aktuální situace podniku, aplikovat zásadu opatrnosti, posuzovat tržní cenu majetku, a pokud to účetní metody povolují, provést změnu oceňování k rozvahovému dni. Tato možnost vychází ze všeobecných účetních zásad a pravidel. (Březinová a Štohl, 2017, s. 25)

Zásady účetnictví nedovolují přeceňovat majetek na vyšší hodnotu. Ale v případě cenných papírů je vhodnější použít metodu ekvivalencí, která umožňuje přecenit cenné papíry oceněné pořizovací cenou jak směrem dolů, tak i nahoru. Avšak se to týká pouze cenných papírů a podílů s podstatným a rozhodujícím vlivem. Může dojít k situaci, že přecenění podílu na vyšší hodnotu bude z důvodu růstu vlastního kapitálu u dceřiné společnosti, ale *proti tomu jsou v aktivech vysoké položky vázány např. v nedobytných pohledávkách*. V takovém případě pak metoda ekvivalencí není vhodná. (Březinová a Štohl, 2017, s. 31)

Z komparace vyplývá, že z pohledu průkaznosti a ověřitelnosti vykazovaných dat je lepší metoda pořizovací ceny. Z pohledu přesnosti a poctivého zobrazení skutečnosti účetní jednotky je lepší volit metodu reprodukčních cen. (Fireš a Zelenka, 1997, s. 111-120)

3.12 Shrnutí teoretické části

Základem pro oceňování majetku je: předmět, účel a datum ocenění. Zásadní podmínkou pro kvalitní a správné ocenění je korektní identifikace majetku, tzn. definování předmětu oceňování – majetku, u kterého má být vymezena hodnota. Přesná identifikace a vhodná informace o majetku ovlivňuje následný postup oceňování, zvolení správné metody. Dále je nutné znát účel ocenění – důvod, pro který je potřeba provést ocenění. Při známém účelu zvolené metody budou přesnější. Pak je důležitým faktorem datum ocenění: datum, ke kterému se stanoví hodnota majetku. Na bázi provedených analýz se rozhoduje o nejvhodnější metodě pro ocenění, musí být odůvodněna volba a taky uvedeno, proč nebyli použity jiné metody a přístupy k ocenění. (Hálek, 2009, s. 29-30)

Ve výše zpracovaných kapitolách teoretické části bakalářské práce je definován dlouhodobý majetek, jeho druhy a rozdělení. Na základě studované odborné literatury jsou vymezeny metody oceňování dle jednotlivých druhů majetku, pořízení a odpisování majetku, stručně uvedeny způsoby vyřazení. V poslední kapitole provedeno porovnání metod oceňování s uvedením jejich výhod a nevýhod. Poznatky popsány v teoretické části budou následně využity ke zpracování praktické části, která se zabývá analýzou oceňování dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti. V závěru na základě provedené analýzy bude posouzen vliv ocenění na výsledek hospodaření podniku a zhodnocena vhodnost zvolené metody oceňování.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

V následujících kapitolách bakalářské práce je aplikována oblast oceňování dlouhodobého majetku, která byla teoreticky zpracována v předchozích částech. Praktická část je sestavena na základě skutečných podkladů, poskytnutých účetní jednotkou. Vybraná firma si nepřeje, aby v bakalářské práci byl uveden název účetní jednotky, proto dále bude podnik nazýván – společnost ABC s.r.o.

Praktická část je zaměřena na analýzu dlouhodobého majetku vybrané skutečné společnosti. Na základě poskytnutých podkladů jsou uvedeny metody oceňování a pořízení majetků, jakým způsobem se odepisuje a za jakých podmínek pak vyřazuje.

4.1 Charakteristika podniku

4.1.1 Základní informace

Společnost ABC s.r.o. je poradenským českým podnikem a vznikla v roce 2004 zápisem do obchodního rejstříku. Právní forma účetní jednotky je společnost s ručením omezením a firma má dva společníci se stejným obchodním podílem 50 %. Průměrný přepočtený počet zaměstnanců je 18 osob a osobní náklady v průměru za posledních 5 let činí 8 155 Kč (v tisících). Průměrný roční obrat společnosti za posledních 5 let je kolem 20 mil. Kč. Předmětem podnikání je převážně poradenská činnost, související s podnikatelským, finančním, organizačním a ekonomickým poradenstvím, poskytování služeb v oblasti administrativní správy. Vedlejším předmětem činností je pronájem nemovitostí a nebytových prostor. Společnost poskytuje odborné poradenství vyššímu a střednímu managementu, provádí zaškolování pracovníků, organizuje a zajišťuje akce většího rozsahu (např. konference, teambuildingové akce atd.).

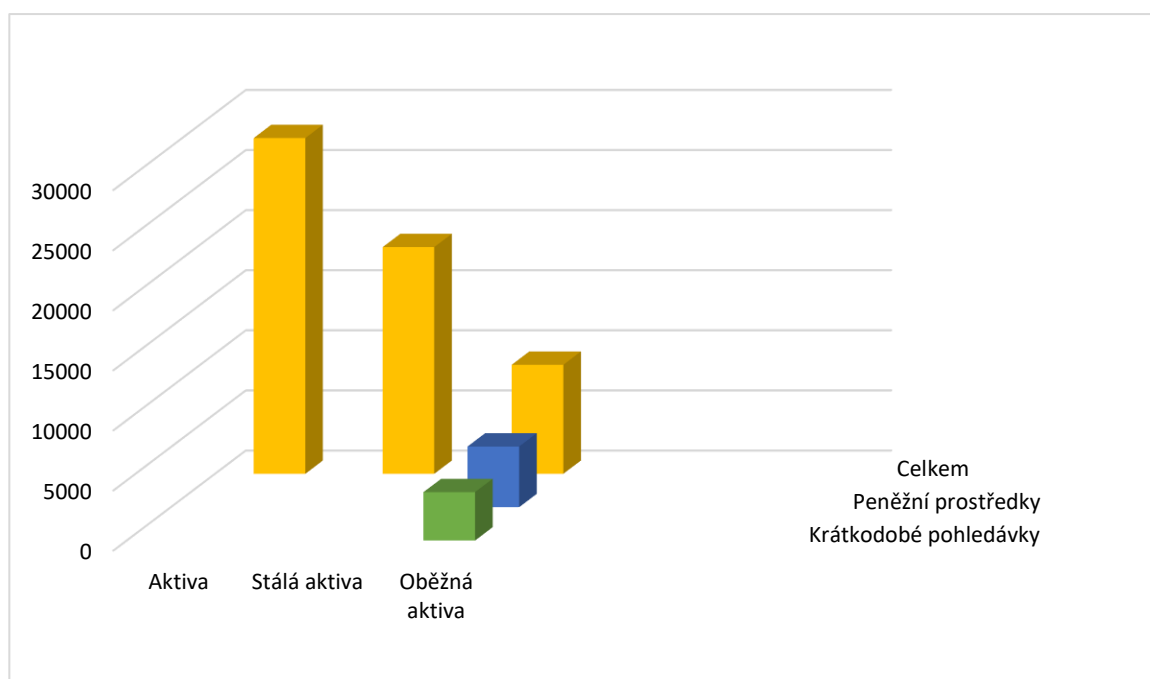
Společnost je zaměřena na řešení projektů v oblasti řízení lidských zdrojů, řeší s klienty klíčové otázky v oblasti vzdělávání, rozvoje a zlepšení pracovních vztahů. Většina klientů jsou velké výrobní společnosti, ale firma se postupně dostává i na nevýrobní trh: jsou to finanční instituce jako banky, zdravotnictví: nemocnice a farmaceutické společnosti, oblast logistiky a přepravy, IT služby, potravinářství. Účetní jednotka působí nejen v České republice, ale má taky partnery na Slovensku, v Polsku, v Maďarsku a v současné době se rozvíjí i v balkánských zemích jako Srbsko a Makedonie.

Společnost vede účetnictví v souladu s českou právní úpravou, a to na základě zákona č. 563/1991 Sb. zákon o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb., českých účetních standardů a zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Účetní jednotka pro přepočet údajů v cizích měnách na českou měnu na konci období používá pevný kurz stanoveny Českou národní bankou platný k 1. pracovnímu dni v měsíci. Podnik nečerpá žádné dotace na investiční nebo provozní účely.

4.1.2 Charakteristika majetku společnosti ABC s.r.o.

Dlouhodobý majetek je nedílnou součástí aktiv každé účetní jednotky. Za rok 2018 stálá aktiva společnosti ABC s.r.o. tvořila více jak 60 % celkových aktiv - 18 867 tis. Kč ze souhrnných 27 939 tis. Kč. Největší položku oběžných aktiv (celkem 9 072 tis. Kč) představují peněžní prostředky, které účetní jednotka drží především na bankovních účtech a v pokladně. Součet celkových peněžních prostředků činí 5 047 tis. Kč. Hodnota krátkodobých pohledávek je 4 025 tis. Kč. Struktura a poměrový přehled majetku společnosti jsou zobrazeny v následujícím grafu.

Graf 1: Struktura aktiv společnosti ABC s.r.o.



Zdroj: Vlastní zpracování na základě rozvahy společnosti ke dni 31. 12. 2018

4.1.3 Struktura dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek společnosti ABC s.r.o. tvoří hlavně majetek účtové skupiny 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný. Do dlouhodobého majetku současně patří dlouhodobý nehmotný majetek a hmotný majetek neodpisovaný. Vybraná společnost eviduje také dlouhodobý finanční majetek, který patří do účtové skupiny 06 - Dlouhodobý finanční majetek.

Účetní jednotka má určité množství drobného hmotného a nehmotného majetku. Do této skupiny majetku patří vybavení kanceláře a budovy, například nábytek a kancelářské vybavení, kopírovací stroje, počítače, projekční technika, účetní software, různá licence a jiný majetek. Ve vnitropodnikové směrnici společnosti jsou stanoveny podmínky zařazení do drobného dlouhodobého majetku. Za takový majetek se podnik považuje:

- hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a oceněním v částce 1 000 Kč a vyšší, však nepřevyšující částku 40 000 Kč,
- nehmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, jejichž ocenění je v částce 7 000 Kč a vyšší, ale zároveň nepřevyšují částku 60 000 Kč.

Společnost ABC s.r.o. se rozhodla, že drobný nehmotný majetek bude účtovat jednorázově rovnou do nákladů v roce, ve kterém byl pořízen, jelikož se jedná ve většině případů o licencích a softwarech s dobou používání přesně 1 rok. Drobný dlouhodobý hmotný majetek účetní jednotka sleduje na rozvahovém účtu číslo 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí s příslušnou analytickou evidencí – AÚ 022800 - DHIM do 40 tis. Kč. Zařazení drobného dlouhodobého majetku do užívání účetní jednotka zaúčtuje prostřednictvím účtu oprávek k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku a to ve 100 % hodnoty ocenění majetku. Vyjadřuje to zjednodušeně využívání majetku. Účetní jednotka dle vnitropodnikové směrnice náklad, vynaložený na pořízení drobného dlouhodobého majetku, časově nerozlišuje a účtuje celou částku do nákladů období, ve kterém vznikly.

O pořízení drobného dlouhodobého majetku dodavatelský, tj. nákupem a ocenění v pořizovací ceně společnost účtuje následovně:

Tabulka 2: Pořízení drobného dlouhodobého hmotného majetku

Text operace	MD	D
Faktura od dodavatele za nakoupený drobný dlouhodobý hmotný majetek	SÚ: 501 AÚ: 501500	321
Úhrada faktury za pořízený majetek	321	221 / 211
Zařazení drobného dlouhodobého hmotného majetku do užívání	SÚ: 022 AÚ: 022800	SÚ: 082 AÚ: 082800

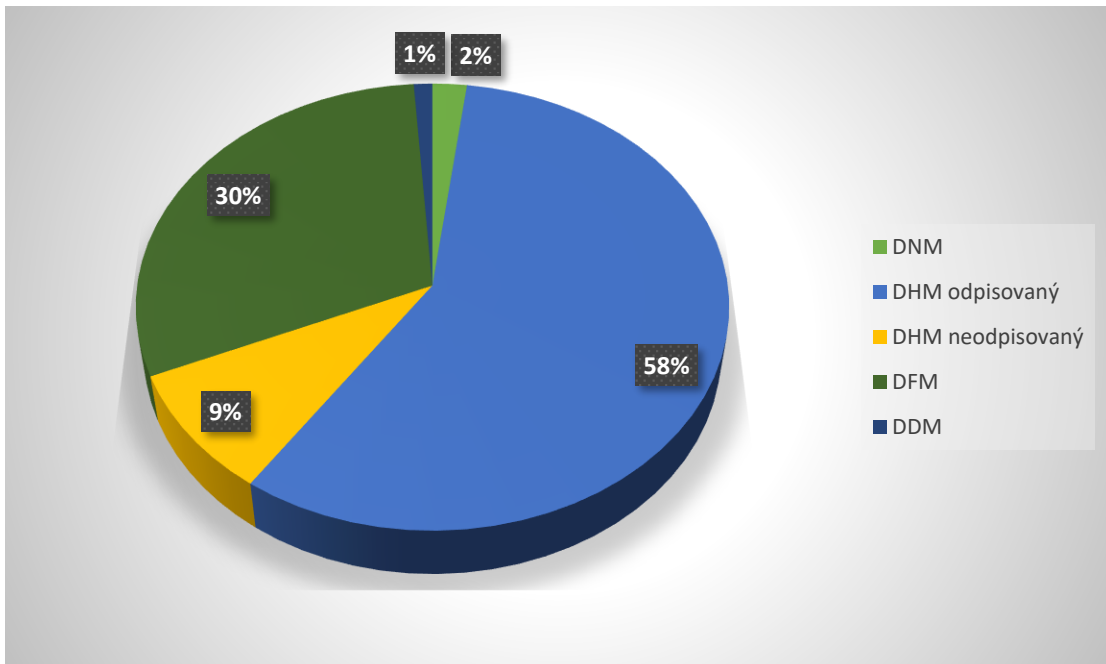
Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů ze společnosti ABC s.r.o.

Dle vnitropodnikové směrnice společnosti ABC s.r.o. limity stanovené pro zařazení majetku do příslušných skupin dlouhodobého majetku jsou shodné s limity, které stanoví zákon o daních z příjmů v § 26 a 32 a, proto jsou následující:

- hmotný majetek, který je nad 40 000 Kč zařazován do dlouhodobého hmotného majetku,
- od 60 000 Kč nehmotný majetek patří do dlouhodobého nehmotného majetku.

Níže uvedeny graf znázorňuje v procentním vyjádření strukturu dlouhodobého majetku společnosti ABC s.r.o. Z toho grafu je bezprostředně vidět převládající skupinu majetku, která tvoří většinu stálých aktiv podniku. Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný ke dni 31. 12. 2018 tvoří 58 % celého majetku společnosti což je 11 213 tis. Kč. Na dlouhodobý finanční majetek připadá 30 % z celkového dlouhodobého majetku - 5 914 tis. Kč. Pak následuje majetek, který se neodepisuje. Na něj připadá 9 % a v peněžním vyjádření je to 1 740 tis. Kč. 2 % patří dlouhodobému nehmotnému majetku, což v penězích tvoří 400 tis. Kč. Drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek společnosti činí 215 tis. Kč a tvoří nejmenší podíl – jenom 1 % z celkového dlouhodobého majetku.

Graf 2: Struktura dlouhodobého majetku ABC s.r.o.



Zdroj: Vlastní zpracování na základě rozvahy společnosti ke dni 31. 12. 2018

Při pořizování majetku a jeho uvedení do užívání vždy účetní oddělení podniku přiděluje majetku inventární číslo a zavádí do systému – zapisuje do karty dlouhodobého majetku (příklad karty dlouhodobého majetku viz Příloha č. 1). Současně s přidělením inventárního čísla majetek musí být příslušně označen i fyzicky.

4.2 Oceňování dlouhodobého majetku společnosti ABC s.r.o.

Společnost ABC s.r.o. pořídila celý evidovaný majetek dodavatelský, tj. nákupem. K ocenění aktiva proto používá metodu oceňování pořizovací cenou. Pořizovací cena majetku zahrnuje cenu pořízení s dalšími vedlejšími náklady, které souvisí s pořízením daného majetku (náklady na dopravu, montáž apod.).

Účetní jednotka pořídila stavbu a pozemek (který náleží pořízené stavbě) částečně pomocí dlouhodobého úvěru. Auta číslo 3 a 4 byly také pořízeny na úvěr. Dle vnitropodnikové směrnice účetní jednotka rozhodla, že úroky z úvěru za období od zahájení pořízení do uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání, nebudou zahrnuty do vstupní ceny majetku a bude je účtovat přímo do nákladů.

Dle vnitropodnikové směrnice náklady na rekonstrukci a modernizaci dlouhodobého majetku, pokud převyšují částku 40 tis. Kč v průběhu jednoho účetního období společnost účtuje jako

zvýšení pořizovací ceny majetku. V případě, kdy výdaje na technické zhodnocení jsou nižší než stanovený finanční limit (40 tis. Kč), pak technické zhodnocení účetní jednotka účtuje přímo do nákladů.

Účetní jednotka na začátku roku 2019 měla v evidenci celkem 11 položek dlouhodobého majetku, z nichž 2 položky (označeny tučným písmenem) byly vyřazeny z evidence v polovině roku 2019. Následující tabulka udává celkový přehled evidovaného majetku společnosti včetně zařazení do účtových skupin, pořizovacích cen a data zařazení do účetnictví.

Tabulka 3: Evidovaný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Účtová skupina	Název majetku	Pořizovací cena	Datum zařazení
01 - DNM	Databáze	400 000 Kč	1. 3. 2005
02 - DHM odpisovaný	Auto č. 1	228 683 Kč	1. 5. 2012
	Auto č. 2	207 521 Kč	31. 5. 2014
	Fotoaparát	44 634 Kč	31. 12. 2014
	PC – laptop	45 402 Kč	31. 12. 2014
	Nemovitost – stavby	10 201 062 Kč	22. 6. 2015
	Auto č. 3	586 115 Kč	9. 5. 2017
	Auto č. 4	628 016 Kč	10. 5. 2017
	Auto č. 5	231 403 Kč	7. 12. 2018
Auto č. 6	296 155 Kč	3. 6. 2019	
03 - DHM neodpisovaný	Pozemek	1 745 715 Kč	22. 6. 2015

Zdroj: Vlastní zpracování na základě karty dlouhodobého majetku a účetních výkazů společnosti ABC s.r.o.

Ve vnitropodnikové směrnici společnosti ABC s.r.o. je uvedeno, že dlouhodobý finanční majetek při pořízení se účetní jednotka oceňuje pořizovací cenou. Do vstupní ceny vstupují takové vedlejší náklady spojené s pořízením majetku, jako jsou například poplatky (makléřům, poradcům, právníkům atd.). Úroky z úvěrů na pořízení majetku nejsou součástí pořizovací ceny. Společnost neposkytuje úvěry a zápůjčky.

Účetní jednotka rozhodla, že k rozvahovému dni majetkové účasti se přeceňují metodou ekvivalencí. Pokud dojde k tomu, že vlastní kapitál obchodní korporace, ve které má společnost podíl, v příslušném roce nabude záporných hodnot, pak majetková účast bude oceněna maximálně v nulové výši.

4.2.1 Odpisování dlouhodobého majetku

Společnost ABC s.r.o. odepisuje majetek na základě odpisového plánu stanoveného ve vnitropodnikové směrnici. Účetní jednotka rozhodla, že účetní odpisy majetku jsou v souladu s daňovými odpisy. Pořizovací cena dlouhodobého hmotného majetku musí být vyšší než 40 000 Kč, v případě nehmotného majetku limit je stanoven nad 60 000 Kč a doba používání majetku musí být delší než jeden rok.

U nehmotného majetku společnost stanoví dobu užívání na základě sjednané smlouvy, a to buď na dobu určitou nebo neurčitou. Dlouhodobý nehmotný majetek, který účetní jednotka drží, je sjednán na dobu neurčitou. Nehmotný majetek účetní jednotka odepisuje s přesností na celé měsíce, a to dle zařazení do skupin nehmotného majetku. Evidovanou databází na základě vnitropodnikové směrnice společnost ABC s.r.o. zařadila do skupiny ostatní nehmotný majetek, u kterého je doba odpisování 72 měsíců.

Dlouhodobý hmotný majetek je odepisován dle jednotlivých odpisových skupin: 1, 2 nebo 6 ve výši odpisů vypočtených dle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů § 30-32. Majetek, který byl pořízen do roku 2014 se odepisoval zrychleným způsobem. V roce 2015 došlo ke změně způsobu odpisování. Dle vnitropodnikové směrnice pro pořízený majetek po roce 2015 účetní jednotka používá odpisy rovnoměrným způsobem. Účetní jednotka vlastní majetek – pozemek, který patří do účtové skupiny 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovány, tzn. že u tohoto druhu majetku odpisy nejsou.

Daňové odpisy mohou být rovnoměrné a zrychlené a nejsou pro společnost povinností – může je kdykoliv přerušit. Společnost ABC s.r.o. přerušovala odpisy v roce 2013, poté v roce 2015 a částečně v roce 2018 a to z důvodu, že se dostala do ztráty neboli z důvodu opatrnosti. Po přerušování odpisu při jejich následném pokračování je nutné navázat přesně na předchozí způsob odpisování, avšak se prodlouží doba odpisování o přerušené období. Je důležité si zvolit příslušnou daňovou skupinu pro správný výpočet odpisů.

Rovnoměrné roční odpisy se počítají pomocí ročních daňových sazeb, kterými je vynásobena vstupní cena majetku. Společnost ABC s.r.o. využívá pro výpočet odpisů maximální sazby. Při rovnoměrných odpisech každý rok se odepisuje stejná částka. Při zrychlených odpisech na začátku se odepisuje větší částka a v dalších letech postupně odpisové částky klesají. Na rozdíl od rovnoměrných odpisů, zrychlené se počítají pomocí odpisových koeficientů. Odpisové skupiny, daňové sazby a koeficienty, přiřazení majetku jednotlivým skupinám stanoví zákon č. 586/1992 Sb. zákon o daních z příjmů. V případě, že by došlo ke zvýšení zůstatkové ceny (pokud se jedná o zrychlené odpisy) a vstupní ceny (jestli se odepisuje rovnoměrně) pak pro výpočty se používají koeficienty a sazby pro zvýšenou cenu. Ke zvýšení ceny může dojít například při technickém zhodnocení majetku a když účetní jednotka na základě vnitropodnikové směrnice rozhodne, že to bude součástí pořizovací ceny majetku. Níže jsou uvedeny odpisové skupiny, ve kterých společnost ABC s.r.o. má evidovány majetek, příslušné koeficienty a roční sazby potřebné k výpočtu odpisů dle vnitřní směrnice podniku, které jsou shodné se zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

Účetní jednotka rozhodla, že auto č. 5 bude odepisovat se zvýšeným odpisem v prvním roce o 10 %. Upravené koeficienty při zvýšení odpisu v prvním roce jsou uvedeny v tabulce se znakem *.

Tabulka 4: Daňové sazby a koeficienty vybraných odpisových skupin

Odpisová skupina	Doba odpisování	Rovnoměrné odpisování HM daňové sazby		Zrychlené odpisování HM koeficient	
		v 1. roce odpisování	v dalších letech odpisování	v 1. roce odpisování	v dalších letech odpisování
1	3 roky	20 / 30*	40 / 35*	3	4
2	5 let	11 / 21*	22,25 / 19,75*	5	6
6	50 let	1,02 /	2,02	50	51

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů § 31-32 a dat z účetní jednotky

4.2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek společnosti ABC s.r.o.

Účetní jednotka má v evidenci dlouhodobého nehmotného majetku databázi klientů, která byla pořízená nákupem od dodavatele v prvním čtvrtletí v roce 2005. Pořizovací cena daného nehmotného majetku je 400 000 Kč a předpokládaná doba užívání je více než jeden rok (účetní

jednotka ve vnitropodnikové směrnici stanovila, že tento majetek bude používat dobu neurčitou). Dle vnitřní směrnice majetek odpovídá kritérium pro zařazení do dlouhodobého majetku.

Při pořízení majetku byli vynaloženy náklady na zaškolování pracovníků na práci s novou databází, ale tyto náklady nepatří do pořizovací ceny – rovnou se účtují do nákladů. Proto vstupní cena databáze se skládá jenom z ceny pořízení daného majetku.

Společnost si stanovila, že nehmotný majetek chce odepisovat 72 měsíců, což je 6 let, a začíná odepisovat od měsíce, který následuje po zařazení majetku do užívání. Níže je předveden výpočet ročních odpisů databáze.

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{doba odpisování}} \quad (1)$$

$$\text{RO} = 400\,000 / 72 = 5\,556 \text{ Kč} - \text{měsíčně}$$

V roce 2005 počet měsíců, kdy majetek byl používán po jeho zařazení je 9 měsíců. Roční odpisy pak jsou:

$$\text{rok 2005} = 5\,556 \times 9 = 50\,004 \text{ Kč}$$

$$\text{roky 2006–2010} = 5\,556 \times 12 = 66\,672 \text{ Kč}$$

rok 2011 = vstupní cena – odpisy = $400\,000 - (66\,672 \times 5 + 50\,004) = 16\,636 \text{ Kč}$ – odpovídá třem měsícům odpisování v roce 2011.

Majetek do dnes nebyl vyřazen z důvodu stálého užívání.

Jaká by byla vstupní cena majetku, kdyby účetní jednotka rozhodla vytvořit stejnou databázi vlastní činnosti? Je velká pravděpodobnost, že cena by byla mnohem nižší. Společnost by takový majetek ocenila vlastními náklady, vynaložené na tvorbu databáze. Náklady, které mohou vzniknout při tvorbě takového majetku:

- služby externího IT specialista – tvorba databáze – vstupuje do ceny majetku,
- zaškolování pracovníků – náklad, který nepatří do vstupní ceny,
- případná instalace databáze (uvedení do užívání) – patří do vstupní ceny majetku.

Účetní jednotka by účtovala náklady vynaložené na tvorbu majetku pomocí aktivace, tzn. že výdaje by byli aktivovaný jako snížení nákladu. Vynaložené náklady by společnost účtovala na stranu dál do účtové skupiny 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace.

Bez ohledu na to, že by vstupní cena vytvořené databáze byla nižší než při pořízení od dodavatele, avšak by tvorba databáze vlastní činnosti ovlivnila výsledek hospodaření. Aktivace zvyšuje hospodářský výsledek a zároveň základ daně.

4.2.3 Dlouhodobý hmotný majetek odpisovány

Společnost ABC s.r.o. má evidovány dlouhodobý hmotný majetek na rozvahovém účtu číslo 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí s výjimkou budovy, která je vedena na účtu 021 - Stavby. Pro jednotlivé věci jsou vytvořeny analytické účty, což znamená, že každá položka dlouhodobého majetku je evidována zvlášť na svém účtu. Analytické účty účetní jednotka rozhodla používat pro podrobnější sledování jednotlivých druhu majetku – pro oddělené sledování nákladů (v případě dlouhodobého majetku se jedná o odpisy) a lepší přehled o majetku.

Fotoaparát a PC – laptop byly pořízeny na konci roku 2014 nákupem od tuzemského dodavatele. Tento majetek je oceněn dle vnitropodnikové směrnice pořizovací cenou, do které patří cena pořízení a vedlejší náklady, které souvisí s pořízením majetku.

V případě pořízení fotoaparátu vedlejším nákladem byla doprava zboží externím dodavatelem do kanceláře společnosti, kde je majetek dosud používán. U PC – laptop kromě dopravy nakoupeného zařízení do pořizovací ceny patří i náklad na instalaci daného počítače. Pořizovací ceny majetku jsou uvedeny v tabulce č. 3 (ceny jsou bez DPH): fotoaparát byl pořízen za 44 634 Kč a PC – laptop za 45 402 Kč včetně všech vedlejších nákladů.

Níže uvedená tabulka znázorňuje, jak společnost zachytila do účetnictví pořízení dlouhodobého hmotného majetku nákupem od dodavatele a zařadila do užívání. Údaje se vztahují k majetku PC – laptop.

Tabulka 5: Pořízení dlouhodobého hmotného majetku PC – laptop

Číslo	Text účetní operace	Částka	MD	D
1.	FAP – Dodavatelská faktura za nákup počítače			
	celková částka	49 610 Kč		321
	základ daně	41 000 Kč	042	
	DPH	8 610 Kč	343	
2.	VPD – Doprava zboží externím dodavatelem			
	celková částka	1 091 Kč		211
	základ daně	902 Kč	042	
	DPH	189 Kč	343	
3.	FAP – Dodavatelská faktura za instalaci			
	celková částka	4 235 Kč		321
	základ daně	3 500 Kč	042	
	DPH	735 Kč	343	
4.	VBÚ – Úhrada dodavatelských faktur	53 845 Kč	321	221
5.	ID – Zařazení majetku do evidence v pořizovací ceně	45 402 Kč	022103 AÚ	042

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů ze společnosti ABC s.r.o.

Fotoaparát a PC – laptop dle vnitropodnikové směrnice patří do 1. odpisové skupiny, to znamená, že jejich doba životnosti je stanovena na 3 roky. Odpisování těchto dvou položek dlouhodobého hmotného majetku v tom případě bude trvat 3 roky. Dle vnitropodnikové směrnice pro majetek pořízený v roce 2014 účetní jednotka používala zrychlený způsob odpisu, který se počítá pomocí následujících vzorců:

$$- \text{ v 1. roce: } \textit{odpis} = \frac{\textit{vstupní cena}}{\textit{koeficient pro zrychlené odpisování v 1. roce}} \quad (2)$$

$$- \text{ v dalších letech: } \textit{odpis} = \frac{2 \times \textit{ZC}}{k - n} \quad (3)$$

ZC = zůstatková cena = vstupní cena – oprávky

k = koeficient pro daný rok

n = rok odepisování. (Zákon č. 586/1992 Sb. zákon o daních z příjmů, § 32)

Odpisy majetku PC – laptop vypadají následovně:

- V roce 2014 roční odpis činí = $45\,402 / 3 = 15\,134$ Kč.
- V roce 2015 účetní jednotka přerušila odepisování majetku, takže roční odpis se rovná 0 Kč.
- V roce 2016 účetní jednotka pokračuje v odpisech a odpis činí = $2 \times (45\,402 - 15\,134) / (4 - 1) = 20\,179$ Kč.
- V roce 2017, v posledním roce odepisování roční odpis je = $2 \times (30\,268 - 20\,179) / (4 - 2) = 10\,089$ Kč

V současné době u daného majetku je uplatněn 100 % odpis, ale majetek není vyřazen z evidence dlouhodobého majetku z důvodu stálého užívání.

Zaúčtování odpisů se provádí na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a ve prospěch účtu oprávek 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí. Jak již bylo zmíněno účetní jednotka používá analytickou evidenci, takže v případě majetku s odpisovou skupinou 1 používá AÚ 551100 a pro oprávky PC – laptop AÚ 082103.

551100 - Odpisy DNHM		082103 - Oprávky	
MD			D
15 134 Kč			15 134 Kč
20 179 Kč			35 313 Kč
10 089 Kč			45 402 Kč

Společnost ABC s.r.o. má v evidenci dlouhodobého majetku několik automobilů, které jsou také zařazeny do účtové skupiny 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odepisovaný. Celkem účetní jednotka měla šest aut, z nich dvě (auto č. 1 a auto č. 2) byla v roce 2019 vyřazena z evidence. Auta jsou oceněna v pořizovací ceně, do které vstupují vedlejší náklady, spojené s pořízením majetku. Auto č. 3 a č. 4 byla pořízena částečně pomocí úvěru. Auto č. 3 zahrnuje do pořizovací

ceny příslušenství k autu v celkově hodnotě 42 000 Kč (jedná se o navigační systém nainstalovaný přímo v autosalonu – místě pořízení auta).

Automobil patří do druhé odpisové skupiny s dobou odpisování 5 let. Auto č. 1 a auto č. 2 byla pořízena před rokem 2015 a byla odpisována zrychleným způsobem. U dalších aut, která byla zařazena do majetku společnosti po roce 2015 jsou uplatněny odpisy, počítané rovnoměrným způsobem. Platí, že roční odpisy jsou stejné po celou dobu odpisování majetku kromě odpisu v prvním roce. Kromě toho účetní jednotka rozhodla navýšit odpis v prvním roce odpisování o 10 % u auta pořízeného koncem roku 2018 (auto č. 5).

Rovnoměrný odpis se provádí pomocí níže uvedených vzorců (Zákon č. 586/1992 Sb. zákon o daních z příjmů, § 31):

$$\text{v 1. roce: } odpis = \frac{\text{vstupní cena} \times \text{odpisová sazba v 1. roce}}{100} \quad (4)$$

$$\text{v dalších letech: } odpis = \frac{\text{vstupní cena} \times \text{odpisová sazba pro další roky}}{100} \quad (5)$$

Níže je uveden výpočet odpisů auta č. 5 u kterého účetní jednotka uplatnila navýšení odpisu v prvním roce o 10 %.

Auto bylo pořízeno na konci roku 2018 a vstupní cena majetku je 231 403 Kč. Odpisová sazba v prvním roce odpisování při zvýšení odpisu v 1. roce o 10 % pro druhou odpisovou skupinu je 21, v dalších letech odpisování je 19,75.

Tabulka 6: Rovnoměrné odpisování DHM

Rok	Výpočet	Výše odpisu	Výše oprávek	Zůstatková cena
2018	231 403 x 21 / 100	48 595 Kč	48 595 Kč	182 808 Kč
2019	231 403 x 19,75 / 100	45 702 Kč	94 297 Kč	137 106 Kč
2020		45 702 Kč	139 999 Kč	91 404 Kč
2021		45 702 Kč	185 701 Kč	45 702 Kč
2020		45 702 Kč	231 403 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě podkladu ze společnosti ABC s.r.o.

Účetní jednotka v roce 2018 částečně přerušovala odpisování majetku, ale u toho auta odpis byl uplatněn.

Kdyby účetní jednotka rozhodla nenavyšovat odpis v prvním roce o 10 %, pak by odpisový plán vypadal následovně:

- 1. rok (2018) = $231\,403 \times 11 / 100 = 25\,455$ Kč.
- 2.-5. rok (2019-2020) = $231\,403 \times 22,25 / 100 = 51\,487$ Kč.

Z toho porovnání vyplývá, že v prvním roce odpisování roční odpis v případě navýšení odpisu o 10 % by byl vyšší o 23 140 Kč, ale v dalších letech by byl menší každý rok o 5 785 Kč.

Důvodem, proč účetní jednotka rozhodla uplatnit navýšený odpis v prvním roce může být to, že společnost v roce 2018 navýšeným odpisem odepsala větší částku majetku čímž uplatnila vyšší daňově uznatelný náklad. Vyšší částka odpisu snížila provozní výsledek hospodaření a poté i celkový výsledek hospodaření firmy.

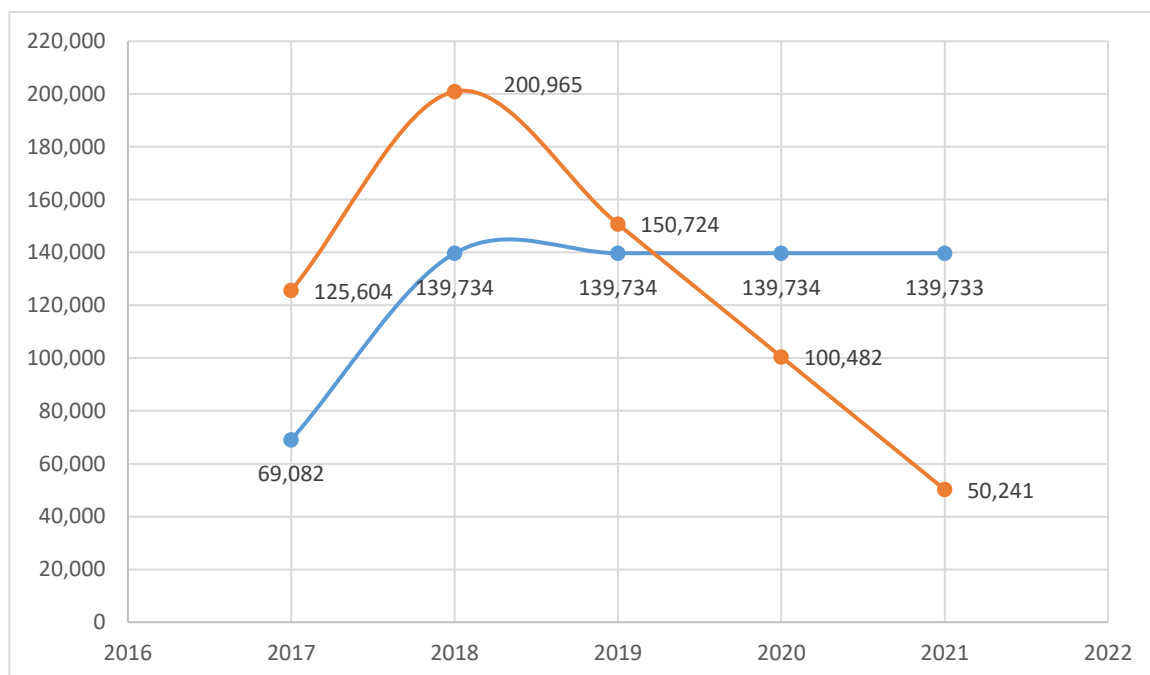
Kdyby účetní jednotka rozhodla neměnit způsob odepisování majetku pořízeného od roku 2015 a pokračovala odepisovat majetek zrychleným způsobem, pak by se celkové odpisy jednotlivého majetku lišily. Pro porovnání jednotlivých druhů odpisů v tabulce níže jsou předvedeny odpisy majetku Auto č. 4 počítány rovnoměrným a zrychleným způsobem. Pořizovací cena hmotné movité věci je 628 016 Kč. Auto bylo pořízeno v první polovině roku 2017, kdy účetní jednotka pořízený majetek odepisovala již rovnoměrným způsobem.

Tabulka 7: Rovnoměrné a zrychlené odpisy majetku

Rok	Rovnoměrné odpisy	Zrychlené odpisy
2017	69 082 Kč	125 604 Kč
2018	139 734 Kč	200 965 Kč
2019	139 734 Kč	150 724 Kč
2020	139 734 Kč	100 482 Kč
2021	139 733 Kč	50 241 Kč
Celkem	628 016 Kč	628 016 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů ze společnosti ABC s.r.o.

Graf 3: Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů



Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů ze společnosti ABC s.r.o.

Z tabulky a grafu je vidět, že při zrychleném způsobu odpisování roční odpisy v prvních dvou letech jsou výrazně vyšší, než rovnoměrné odpisy. Ve třetím roce rozdíl není tak významný, ale v posledních dvou letech naopak rovnoměrné odpisy jsou větší než zrychlené. V závěru se odepíše stejná částka majetku, ale při zrychleném způsobu odpisování v prvních třech letech při vyšších odpisech účetní jednotka vykáže nižší základ daně než při rovnoměrných odpisech.

4.2.4 Dlouhodobý finanční majetek

Společnost ABC s.r.o. má majetkové účasti ve dvou společnostech s ručením omezením: v jedné firmě má podíly s rozhodujícím vlivem (alespoň 40 %), v dalším podniku vlastní podíly s podstatným vlivem (minimálně 20 %).

Tabulka 8: Podíly společnosti ABC s.r.o.

Společnost	Podíl	Požizovací cena podílu
KL s.r.o.	50 %	150 000 Kč
OP s.r.o.	25 %	65 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů ze společnosti ABC s.r.o.

Účetní jednotka získala ve společnosti KL s.r.o. podíl s rozhodujícím vlivem při vzniku této firmy (v roce 2006) jako protihodnotu peněžitého vkladu. Základní kapitál společnosti KL s.r.o. při vzniku firmy byl 300 tis. Kč a vklad společnosti ABC s.r.o. tvořil 150 tis. Kč, což odpovídá 50 % podílu. Analyzována účetní jednotka účtuje podíl s rozhodujícím vlivem do účtové skupiny 06 - Dlouhodobý finanční majetek, na AÚ 061000 - Podíly v ovládaných a řízených osobách.

Společnost OP s.r.o. je zahraniční firma, ve které má analyzovaný podnik podíl s podstatným vlivem. Podíl byl získán protihodnotou peněžitého vkladu v roce 2015, který činil 2,5 tis. EUR neboli 65 tis. Kč. Celkový základní kapitál společnosti OP s.r.o. tvořil 10 tis. EUR. Podíl s podstatným vlivem účetní jednotka ABC s.r.o. zaúčtuje na AÚ 06200 - Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem. Dle vnitropodnikové směrnice společnost ABC s.r.o. podíly v cizí měně přečteňuje na české koruny a kurzové rozdíly se zahrnují do ocenění metodou ekvivalencí, tzn. vykazují se do účtové skupiny 41 - Základní kapitál a kapitálové fondy s příslušnou analytickou evidencí.

Společnost ABC s.r.o. vždy provádí přecenění majetkových účastí k rozvahovému dni. Pro podíly v cizí měně účetní jednotka používá pevný kurz stanovený Českou národní bankou.

Níže uvedená tabulka znázorňuje aktuální stav vlastního kapitálu podniků, ve kterých společnost ABC s.r.o. vlastní podíly. Tabulka je sestavená na základě rozvah příslušných účetních jednotek ke dni 31. 12. 2018. Kurz eura k rozvahovému dni 31. 12. 2018 činil 25,725 Kč. Hodnota vlastního kapitálu společnosti OP s.r.o. je 160 tis. EUR, po převodu na českou měnu tvoří 4 116 tis. Kč. Po přepočtu na nové hodnoty podílů je vidět, že v příslušném roce došlo k výrazným změnám: v obou podnicích došlo k relativně velkému nárůstu podílů.

Tabulka 9: Hodnoty podílů společnosti ABC s.r.o. k 31. 12. 2018

Podnik	VK (v tis. EUR)	VK (v tis. Kč)	Hodnota podílu k 31.12.2017 (v tis. Kč)	Nová hodnota podílu k 31.12.2018 (v tis. Kč)	Oceňovací rozdíl (v tis. Kč)
KL s.r.o.		9 770	3 310	4 885	1 575
OP s.r.o.	160	4 116	980	1 029	49

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z podniků

Ve společnosti, kde účetní jednotka ABC s.r.o. má podíl s rozhodujícím vlivem, hodnota podílu se zvýšila o 1 575 tis. Kč, narůst tvoří téměř 50 % hodnoty v roce 2017. U společnosti s podílem s podstatným vlivem narůst je menší, jenom 49 tis. Kč, 5 % hodnoty z roku 2017.

Oceňovací rozdíly podílů účetní jednotka ABC s.r.o. zaúčtuje na vrub analytických účtů účtové skupiny 06 - Dlouhodobý finanční majetek a ve prospěch účtu 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků.

Tabulka 10: Zaúčtování oceňovacího rozdílu podílu

Číslo	Text	Částka	MD – AÚ	D – AÚ
1	Zaúčtování oceňovacího rozdílu podílu 50 %	1 575 000 Kč	061000	414000
2	Zaúčtování oceňovacího rozdílu podílu 25 %	49 000 Kč	062000	414000

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů ze společnosti ABC s.r.o.

V případě, kdyby došlo k poklesu hodnoty podílu, pak snížení by bylo účtováno inverzně: na straně má dáti by byl účet 414 a na straně dál došlo by k úbytku finančního majetku, tzn. účtování na účet 061 nebo 062.

4.2.5 Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovány

Společnost ABC s.r.o. pořídila nákupem v první polovině roku 2015 pozemek, jehož součástí je stavba, kde je zároveň sídlo a kancelář podniku. Cena nemovitosti s pozemkem na základě kupní smlouvy činí 11 mil. Kč.

Při nákupu pozemku a stavby byly vynaloženy určité výdaje, které s tímto pořizováním souvisejí. Do pořizovací ceny patří náklady na přípravu, zabezpečení a uvedení majetku do užívání: odměna za právní poradenské služby, poplatek za bankovní poradenství, faktura za ocenění znalcem, provize realitního makléře, náklady, které byly vynaloženy na rekonstrukci budovy včetně nákladu za projektovou práci (návrh na rekonstrukci). Součástí vstupní ceny majetku je taky daň z nabytí nemovitých věcí – nabyvatelem vlastnického práva je společnost ABC s.r.o.,

kteřá je poplatníkem této daně. Majetek byl pořízen prostřednictvím dlouhodobého úvěru a účetní jednotka rozhodla, že úroky z úvěru před uvedením majetku do užívání nebude zahrnovat do pořizovací ceny. Majetek byl zařazen do užívání 22. června 2015.

V kupní smlouvě o pořízení nemovitosti a pozemku je cena v celkově hodnotě, tzn. není rozdělena na cenu pozemku a cenu budovy. Z hlediska účetnictví je potřeba evidovat pozemek a stavbu zvlášť z důvodu, že jeden typ majetku – pozemek je neodpisovaný a stavba je odpisovaným majetkem. Jedná se o nepeněžitý vklad do obchodní společnosti proto dle zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích a družstvech dle § 143 je vyžadováno ocenění znaleckým posudkem.

Společnost ABC s.r.o. si nechala zpracovat znalecký posudek, na základě kterého celková hodnota majetku dle ocenění činí 15,5 mil. Kč. Dle jednotlivých druhů majetku tato částka byla rozdělena: pozemek byl oceněn na základě znaleckého posudku na 2,3 mil. Kč a stavba na 13,2 mil. Kč. Pro účely účetnictví a zařazení majetku v pořizovací ceně účetní jednotka se vycházela z hodnot, uvedených v kupní smlouvě, které byly navýšeny o vedlejší náklady spojené s pořízením. Cenu dle kupní smlouvy účetní jednotka musela přepočítat v poměru, který odpovídá poměru cen ze znaleckého posudku.

Poměr ceny pozemku a ceny stavby na základě znaleckého posudku je následující: pozemek tvoří 15 % z celkové ceny a na stavbu přichází zbylých 85 %. Procentní poměr odpovídá jednotlivým částkám za pozemek - 2,3 mil. Kč z celkových 15,5 mil. Kč a stavby - 13,2 mil. Kč.

Účetní jednotka stanovila na základě poměru cen ze znaleckého posudku cenu pozemku, která činí 1,65 mil. Kč (15 % z ceny sjednané v kupní smlouvě - 11 mil. Kč) a cenu stavby - 9,35 mil. Kč (85 % z celkové ceny).

Níže uvedená tabulka znázorňuje vedlejší výdaje vynaložené při pořízení majetku a které byly zahrnuty do pořizovací ceny:

Tabulka 11: Vedlejší náklady při pořízení majetku – stavba a pozemek

Číslo	Název výdaje	Částka (bez DPH)
1.	Služby – bankovní poradenství	30 000 Kč
2.	Právní služby	15 000 Kč
3.	Služby – znalecký posudek	5 100 Kč
4.	Služby – provize realitní makléř	148 000 Kč
5.	<i>Služby – projektová práce (návrh rekonstrukce)</i>	<i>27 500 Kč</i>
6.	<i>Výdaj – rekonstrukce</i>	<i>281 177</i>
7.	Daň z nabytí nemovitých věcí	440 000 Kč
	Celkem	946 777

Zdroj: Vlastní zpracování na základě podkladů ze společnosti ABC s.r.o.

Celý výdaj za projektovou práci a rekonstrukce nepatří do pořizovací ceny pozemku, ale je zahrnut do vstupní ceny nemovitosti (výdaje jsou označeny v tabulce kurzívním písmem). Ostatní výdaje jsou zahrnuty do pořizovacích cen pozemku a stavby v poměru jejich kupních cen.

Pro zjištění reálné pořizovací ceny pozemku a stavby je potřeba jednotlivé vedlejší náklady rozdělit dle procentního poměru mezi druhy majetku. Do vstupní ceny stavby patří všechny položky v poměru 85 % z celkových částek, kromě výdajů na rekonstrukci a projektovou práci – celý ten náklad (100 %) patří do pořizovací ceny stavby. Níže je předveden výpočet části nákladů, které patří do vstupní ceny majetku:

- suma nákladů, které patří v procentním poměru: 638 100 Kč. 85 % z celkové částky vstupují do pořizovací ceny stavby, tzn. je to 542 385 Kč. Zbýlých 15 % z částky 638 100 Kč nebo v peněžním vyjádření 95 715 Kč vstupují do ceny pozemku.
- částka 308 677 Kč v celé výši patří do pořizovací ceny stavby.

Z výše uvedených výpočtů a po sečtení ceny pořízení s vedlejšími náklady vynaloženými na pořízení majetku vstupní cena stavby je 10 201 062 Kč. Pořizovací cena pozemku pak činí 1 745 715 Kč.

Pozemek patří do účtové skupiny 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný, proto u tohoto typu majetku žádné odpisy se neuplatňují. Společnost ABC s.r.o. používá analytickou evidenci pro účet 031 a eviduje pozemek na AÚ 031100 - Pozemky.

Stavba, kterou účetní jednotka pořídila spolu s pozemkem, patří do účtové skupiny 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, u které se uplatňují odpisy. Stejně jako u ostatních účtů společnost vede analytickou evidenci a má zaúčtovány majetek na AÚ 021100 - Stavby. Stavba byla pořízená v roce 2015 a proto se odepisují rovnoměrným způsobem dle odpisové skupiny 6.

4.2.6 Vyřazení dlouhodobého majetku

Společnost ABC s.r.o. v polovině roku 2019 vyřadila z evidence dlouhodobého hmotného majetku dvě auta (auto č. 1 a auto č. 2). Auto byla vyřazena z důvodu prodeje k datu 10. 6. 2019.

Auto č. 1 s pořizovací cenou 228 683 Kč k momentu vyřazení bylo již zcela odepsáno, tzn. zůstatková cena majetku byla 0 Kč a účet opravek se rovná pořizovací ceně. Auto bylo vyřazeno v pořizovací ceně.

Tabulka 12: Vyřazení zcela odepsaného majetku společnosti ABC s.r.o.

Operace	Částka	MD – AÚ	D – AÚ
Vyřazení z evidence – prodej	228 683 Kč	541000	022201

Zdroj: Vlastní zpracování

Auto č. 2, které bylo zařazeno do majetku v pořizovací ceně 207 521 Kč k datu vyřazení nebylo plně odepsáno. Zůstatková cena majetku činila 49 804 Kč. U majetku, který není zcela odepsán, vyřazení z evidence se provádí ve dvou účetních operacích. Nejdříve je nutné doúčtovat zůstatkovou cenu na příslušný nákladový účet dle způsobu vyřazení majetku. Druhým krokem následuje vyřazení majetku v pořizovací ceně.

Tabulka 13: Vyřazení částečně odepsaného majetku společnosti ABC s.r.o.

	Operace	Částka	MD – AÚ	D – AÚ
1.	Doúčtování zůstatkové ceny	49 804 Kč	541000	082204
2.	Vyřazení z evidence v PC	207 521 Kč	082204	022201

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3 Shrnutí analýzy dlouhodobého majetku společnosti ABC s.r.o.

Společnost ABC s.r.o. pořídila celý dlouhodobý majetek nákupem, tzn. dodavatelským způsobem, z toho důvodu každý majetek byl oceněn v pořizovací ceně. Podnik se do současné doby neevidoval majetek vytvořený vlastní činností, žádný majetek nebyl nabýt bezúplatně nebo nebyla známa cena majetku, proto společnost nemůže ocenit současný majetek jinak než pořizovací cenou. Účetní jednotka od začátku podnikání nepoužila k posouzení majetku oceňování vlastními náklady nebo ocenění 1 Kč.

Analyzovaný podnik vlastní podíly ve třech jiných společnostech, které vznikly protihodnotou peněžitých vkladů. Pro přecenění finančního majetku k rozvahovému dni účetní jednotka používá metodu oceňování ekvivalencí.

Společnost ABC s.r.o. pro odpisování majetku zvolila strategii, že účetní odpisy se rovnají daňovým a ohledně odpisů se řídí zákonem o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. Od roku 2015 způsob odpisování byl změněn ze zrychlených na rovnoměrné odpisy. Použití daňových odpisů umožnilo účetní jednotce přerušit odpisování majetku v letech, kdy se podnik dostal do ztráty a tím ji částečně snížit.

Účetní jednotka používá metody oceňování a odpisování v souladu s platnou legislativou a díky tomu udává věrný a poctivý obraz celého účetnictví.

5 ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo vymezit podstatu oceňování dlouhodobého majetku, definovat a porovnat jednotlivé metody, určit jejich výhody a nevýhody. Cílem teoretické části bylo stanovit druhy majetku – definovat skupiny dlouhodobého majetku. Dále v této části práce byla poskytnuta informace o oceňovacích základnách, použitých metodách oceňování v účetnictví dle platné české legislativy a porovnání jejich výhod i nevýhod. Stručně bylo uvedeno odepisování a vyřazení majetku z účetnictví.

Hlavním cílem praktické části bylo provedení analýzy dlouhodobého majetku vybrané společnosti a zjištění, zda účetní jednotka používá vhodné metody oceňování a odpisování majetku. Dílčím cílem bylo určit vliv metod oceňování a způsobu odpisování na výsledek hospodaření, případně doporučit jinou metodu.

V praktické části mé práce na základě údajů poskytnutých společnostmi byla popsána struktura evidovaného majetku. Dále následovaly kapitoly, kde pro každou skupinu dlouhodobého majetku byly definovány metody oceňování, které analyzovaný podnik používá, byly předvedeny výpočty odpisů majetku, porovnání jednotlivých způsobu odpisování, vyřazení majetku.

Účetní jednotka používá metodu oceňování v pořizovacích cenách, jelikož celý majetek byl pořízen koupí a taky protože ta metoda má řadu výhod. Nejpodstatnější výhodou je, že toto oceňování je jednoznačně prokazatelné doložením účetních dokladů a docela snadné realizovatelné – není administrativně moc zatěžující. Společnost z legislativního hlediska má správně zvolenou metodu oceňování dlouhodobého majetku.

Účetní jednotky by neměly při pořízení dlouhodobého majetku podceňovat podstatu jeho oceňování. Je potřeba správně zvážit a posoudit několik aspektů, které mohou následně ovlivnit hodnotu majetku. Důležité si stanovit účel oceňování vlastnictví, jestli se majetek oceňuje pro zařazení do evidence, v tom případě musí se brát v úvahu způsob nabytí vlastnictví. Neboli se majetek oceňuje například při insolvenčním řízení nebo naopak při úvěrovém řízení pro zjištění bonity podniku. Podstatný i předmět oceňování. K tomu je nutné si správně zařadit majetek, jestli se jedná o dlouhodobý majetek či krátkodobý, kde jsou pak odlišné metody oceňování od dlouhodobého majetku.

Téma oceňování majetku je velmi rozsáhlá a podstatná v účetnictví. Metody oceňování majetku by měly být vždy zvoleny takovým způsobem, aby účetní jednotka poskytovala věrný a poctivý obraz o reálném stavu svého majetku. Pokud metoda oceňování bude zvolena nekorektně, důsledkem bude nesprávné ocenění majetku účetní jednotky, což může vést ke zkreslení skutečných výnosů a nákladů. Závěrem bude mylný hospodářský výsledek podniku. Proto je velice podstatné při volbě metod oceňování majetku dodržovat účetní zásady a řídit se platnou legislativou.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BOHUŠOVÁ, Hana, 2008. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI Publishing, 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

BŘEZINOVÁ, Hana, 2016. *Finanční účetnictví*. 1. vyd. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 158 s. ISBN 978-80-87314-82-1.

BŘEZINOVÁ, Hana a Pavel ŠTOHL, 2017. *Finanční účetnictví II – účetní závěrka*. 2. vyd. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 176 s. ISBN 978-80-87314-88-3.

České účetní standardy pro podnikatele. In: *Úplné znění číslo 1244*. 8.1. 2018, 192 s. ISBN 978-80-7488-278-4.

Dlouhodobý nehmotný majetek. In: *mádati.cz* [online]. Ostrava: Nakladatelství Sagit, revize 1. 1. 2020 [cit. 2020-01-07]. Dostupné z:

<http://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r&levelid=DNM.HTM>

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2017. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vyd. Brno: Bizbooks Albatros Media, 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.

FIREŠ, Bohuslav a Vladimír ZELENKA, 1997 *Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 175 s. ISBN 80-85943-24-7.

GLAUTIER, Michael a Brian UNDERDOWN, 2001. *Accounting: Theory and practice*. 7. vyd. England Harlow: Ashford Colour Press, 622 s. ISBN 0-273-65161-7.

HAAS KUBÁTOVÁ, Alena, 2019. Oceňování v účetnictví. In: *Portal.pohoda.cz*. [online]. 15. 3. 2019 [cit. 2019-11-23]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ocenovani-v-ucetnictvi/>

HÁLEK, Vítězslav, 2009. *Oceňování majetku v praxi*. 1. vyd. Bratislava: DonauMedia, 247 s. ISBN 978-80-89364-07-7.

HAUZAROVÁ, Michaela, 2017. Účetní zásady a principy. In: *Portal.pohoda.cz* [online]. 11. 12. 2017 [cit. 2019-11-03]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-zasady-a-principy/>

IAS 38. Mezinárodní účetní standardy. In: *Účetní-portal.cz* [online]. [cit. 2019-12-08].

Dostupné z: www.ucetni-portal.cz › stahnout › ias-38-cz_884

KOKOŠKA, Jiří, 1998. *Oceňování nemovitostí podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a vyhlášky MF ČR č. 279/1997 Sb.: předpisy a komentáře, výklady*. 1. vyd. Praha: ABF, 232 s. ISBN 80-86165-11-6.

Leasing finanční. In: *madati.cz* [online]. Ostrava: Nakladatelství Sagit, revize 1. 1. 2020 [cit. 2020-01-10]. Dostupné z:

http://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r&refresh=yes&levelid=lea_fin.htm&datumakt=

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ, 2016. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 207 s. ISBN 978-80-247-5806-0.

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2005. *Účetnictví*. 2. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 232 s. ISBN 80-210-3809-8.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2013. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: Grada Publishing, 264 s. ISBN 978-80-247-4702-6.

Účet 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek. In: *madati.cz* [online]. Ostrava: Nakladatelství Sagit, revize 1. 1. 2020 [cit. 2020-01-04]. Dostupné z:

http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_019.HTM

Účet 06 - Dlouhodobý finanční majetek. In: *madati.cz* [online]. Ostrava: Nakladatelství Sagit, revize 1. 1. 2020 [cit. 2020-01-04]. Dostupné z:

http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&refresh=yes&levelid=u_06.htm&datumakt=

VALOUCH, Petr, 2012. *Účetní a daňové odpisy*. Praha: Grada Publishing. 149 s. ISBN 978-80-247-7713-9.

Vyhláška č. 410/2009 Sb. In: *Zakonyprolidi.cz* [online]. Zlín: Aion CS, 11. 11. 2009 [cit. 2019-11-17]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-410>

Vyhláška č. 500/2002 Sb. In: *Úplné znění číslo 1244*. 8. 1. 2018, 192 s. ISBN 978-80-7488-278-4.

Zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstev (zákon o obchodních korporacích). In: *Zakonyprolidi.cz* [online]. Zlín: Aion CS, 22. 03. 2012 [cit. 2020-02-08]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-90>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Úplné znění číslo 1244*. 8. 1. 2018, 192 s. ISBN 978-80-7488-278-4.

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. In: *Zakonyprolidi.cz* [online]. Zlín: Aion CS, 20. 11. 1992 [cit. 2019-12-19]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

7 SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ

Tabulka 1: Pořízení dlouhodobého majetku – účtování	24
Tabulka 2: Pořízení drobného dlouhodobého hmotného majetku.....	34
Tabulka 3: Evidovaný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.....	36
Tabulka 4: Daňové sazby a koeficienty vybraných odpisových skupin.....	38
Tabulka 5: Pořízení dlouhodobého hmotného majetku PC – laptop.....	41
Tabulka 6: Rovnoměrné odpisování DHM	43
Tabulka 7: Rovnoměrné a zrychlené odpisy majetku	44
Tabulka 8: Podíly společnosti ABC s.r.o.	45
Tabulka 9: Hodnoty podílů společnosti ABC s.r.o. k 31. 12. 2018.....	46
Tabulka 10: Zaúčtování oceňovacího rozdílu podílu	47
Tabulka 11: Vedlejší náklady při pořízení majetku – stavba a pozemek	49
Tabulka 12: Vyřazení zcela odepsaného majetku společnosti ABC s.r.o.	50
Tabulka 13: Vyřazení částečně odepsaného majetku společnosti ABC s.r.o.....	50
Graf 1: Struktura aktiv společnosti ABC s.r.o.....	32
Graf 2: Struktura dlouhodobého majetku ABC s.r.o.....	35
Graf 3: Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů	45

8 SEZNAM ZKRATEK

ČÚS – české účetní standardy

DPH – daň z přidané hodnoty

MD – má dáti

D – dal

Kč – česká koruna

PC – pořizovací cena

AÚ – analytický účet

SÚ – syntetický účet

Č. – číslo

Mil. – milion

Tis. – tisíce

FAP – přijatá faktura

VPD – výdajový pokladní doklad

VBÚ – výpis z běžného účtu

ID – interní doklad

IT – informační technologie

HM – hmotný majetek

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

DFM – dlouhodobý finanční majetek

DDM – drobný dlouhodobý majetek

VK – vlastní kapitál

IFRS – International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)

IAS – International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)

DHIM – Dlouhodobý hmotný investiční majetek

9 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Karta dlouhodobého majetku

Příloha č. 2: Daňové odpisy dlouhodobého majetku

10 PŘÍLOHY

Příloha I: Karta dlouhodobého majetku

Název: databáze	Typ: NM					
Inventární číslo: 006	Způsob odpisu: NM individuální	Středisko: DMC				
Datum pořízení: 01.03.2005	Daňové odpisy: 72 měsíců	Činnost:				
Datum zařazení: 01.03.2005	Uplatněný odpis: 100 %	Umístění:				
Datum vyřazení:		Plán úč. odpisů:				
Využití:		Zpús. pořízení: Koupě				
Datum	Operace	Částka	Předkontace	Středisko	Činnost	Poznámka
01.03.2005	Zařazení	400 000,00		DMC		
31.12.2005	Daňový odpis	50 004,00				
31.12.2006	Daňový odpis	66 672,00				
31.12.2007	Daňový odpis	66 672,00				
31.12.2008	Daňový odpis	66 672,00				
31.12.2009	Daňový odpis	66 672,00				
31.12.2010	Daňový odpis	66 672,00				
31.12.2011	Daňový odpis	16 636,00				

Název: PC - laptop	Typ: HM					
Inventární číslo: 003	Způsob odpisu: HM zrychlený	Středisko: DMC				
Datum pořízení: 31.12.2014	Odpisová skupina: Sk.1	Činnost:				
Datum zařazení: 31.12.2014	Uplatněný odpis: 100 %	Umístění:				
Datum vyřazení:		Plán úč. odpisů:				
Využití:		Zpús. pořízení: Koupě				
Datum	Operace	Částka	Předkontace	Středisko	Činnost	Poznámka
31.12.2014	Zařazení	45 401,80		DMC		
31.12.2014	Daňový odpis	15 134,00				
31.12.2016	Daňový odpis	20 179,00	odpisy022103			
31.12.2017	Daňový odpis	10 088,80	odpisy022103			

Název: Fabia Combi Ambition	Typ: HM					
Inventární číslo: 004	Způsob odpisu: HM zrychlený	Středisko: DMC				
Datum pořízení: 31.05.2014	Odpisová skupina: Sk.2	Činnost:				
Datum zařazení: 31.05.2014	Uplatněný odpis: 100 %	Umístění:				
Datum vyřazení: 10.06.2019		Plán úč. odpisů:				
Využití:		Zpús. pořízení: Koupě				
Datum	Operace	Částka	Předkontace	Středisko	Činnost	Poznámka
31.05.2014	Zařazení	207 520,65		DMC		
31.12.2014	Daňový odpis	41 505,00				
31.12.2016	Daňový odpis	66 407,00	odpisy 022204			
31.12.2017	Daňový odpis	49 805,00	odpisy 022204			
10.06.2019	Vyřazení z evidence	207 520,65	vyřazení 02220			
10.06.2019	Daňová ZC	49 803,65	odpisy 022204			
10.06.2019	Likvidace po skončení doby odpisování					
31.12.2019	Daňový odpis je 0 % z důvodu vyřazení majetku					

Příloha II: Daňové odpisy dlouhodobého majetku

Název: databáze		Datum pořízení: 01.03.2005		Typ: NM					
Inventární číslo: 006		Datum zařazení: 01.03.2005		Umístění: DMC					
		Datum vyřazení:		Činnost:					
Rok	Způsob odpisu	Měsíců	Vstupní cena	Odpisové procento	Roční odpis	Ruční korekce	Uplatněný odpis %	Uplatněný odpis	Zůstatková cena
2005	NM individi	72	400 000,00	12,50 %	50 004,00		100,00 %	50 004,00	349 996,00
2006	NM individi	72	400 000,00	16,67 %	66 672,00		100,00 %	66 672,00	283 324,00
2007	NM individi	72	400 000,00	16,67 %	66 672,00		100,00 %	66 672,00	216 652,00
2008	NM individi	72	400 000,00	16,67 %	66 672,00		100,00 %	66 672,00	149 980,00
2009	NM individi	72	400 000,00	16,67 %	66 672,00		100,00 %	66 672,00	83 308,00
2010	NM individi	72	400 000,00	16,67 %	66 672,00		100,00 %	66 672,00	16 636,00
2011	NM individi	72	400 000,00	4,16 %	16 636,00		100,00 %	16 636,00	0,00
Celkem					400 000,00			400 000,00	

Název: PC - laptop		Datum pořízení: 31.12.2014		Typ: HM					
Inventární číslo: 003		Datum zařazení: 31.12.2014		Umístění: DMC					
		Datum vyřazení:		Činnost:					
Rok	Způsob odpisu	Odpisová skupina	Vstupní cena	Odpisové procento	Roční odpis	Ruční korekce	Uplatněný odpis %	Uplatněný odpis	Zůstatková cena
2014	HM zrychl.	1	45 401,80	33,33 %	15 134,00		100,00 %	15 134,00	30 267,80
2015	Přerušen		45 401,80	0,00 %	0,00		100,00 %	0,00	30 267,80
2016	HM zrychl.	1	45 401,80	44,45 %	20 179,00		100,00 %	20 179,00	10 088,80
2017	HM zrychl.	1	45 401,80	22,22 %	10 088,80		100,00 %	10 088,80	0,00
Celkem					45 401,80			45 401,80	

Název: Fabia Combi Ambition		Datum pořízení: 31.05.2014		Typ: HM					
Inventární číslo: 004		Datum zařazení: 31.05.2014		Umístění: DMC					
		Datum vyřazení: 10.06.2019		Činnost:					
Rok	Způsob odpisu	Odpisová skupina	Vstupní cena	Odpisové procento	Roční odpis	Ruční korekce	Uplatněný odpis %	Uplatněný odpis	Zůstatková cena
2014	HM zrychl.	2	207 520,65	20,00 %	41 505,00		100,00 %	41 505,00	166 015,65
2015	Přerušen		207 520,65	0,00 %	0,00		100,00 %	0,00	166 015,65
2016	HM zrychl.	2	207 520,65	32,00 %	66 407,00		100,00 %	66 407,00	99 608,65
2017	HM zrychl.	2	207 520,65	24,00 %	49 805,00		100,00 %	49 805,00	49 803,65
2018	Přerušen		207 520,65	0,00 %	0,00		100,00 %	0,00	49 803,65
2019	HM zrychl.	2	207 520,65	0,00 %	0,00		100,00 %	0,00	49 803,65
2019	Daňový odpis je 0 % z důvodu vyřazení majetku								
Celkem					157 717,00			157 717,00	