

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE



PODNIKOVÁ EKONOMIKA

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

NÁZEV BAKALÁŘSKÉ PRÁCE/TITLE OF THESIS

Účetní zobrazení dlouhodobého majetku ve vybraném podniku.

TERMÍN UKONČENÍ STUDIA A OBHAJOBA (MĚSÍC/ROK)

Červen/2021

JMÉNO A PŘÍJMENÍ STUDENTA / STUDIJNÍ SKUPINA

Tereza Nádvorníková / PE64

JMÉNO VEDOUCÍHO BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Ing. Karel Šteker, Ph.D.

PROHLÁŠENÍ STUDENTA

Odevzdáním této práce prohlašuji, že jsem zadanou bakalářskou práci na uvedené téma vypracoval/a samostatně a že jsem ke zpracování této bakalářské práce použil/a pouze literární prameny v práci uvedené.

Jsem si vědom/a skutečnosti, že tato práce bude v souladu s § 47b zák. o vysokých školách zveřejněna, a souhlasím s tím, aby k takovému zveřejnění bez ohledu na výsledek obhajoby práce došlo.

Prohlašuji, že informace, které jsem v práci užil/a, pocházejí z legálních zdrojů, tj. že zejména nejde o předmět státního, služebního či obchodního tajemství či o jiné důvěrné informace, k jejichž použití v práci, popř., k jejichž následné publikaci v souvislosti s předpokládanou veřejnou prezentací práce, nemám potřebné oprávnění.

Datum a místo: 30. 4. 2021, Praha

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych tímto poděkovala vedoucímu bakalářské práce Ing. Karel Šteker, Ph.D. za metodické vedení a odborné konzultace, které mi poskytl při zpracování mé bakalářské práce.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

SOUHRN

1. Cíl práce:

Hlavním cílem práce je popsat a zhodnotit způsob, jakým jsou realizovány účetní operace spojené s dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem ve vybraném podniku a formulovat návrhy na zefektivnění stávající situace ve firmě. Dílčími cíli je zjistit strukturu dlouhodobého majetku včetně způsobu jeho evidence a odpisování.

2. Výzkumné metody:

Za účelem dosažení výše popsaného cíle bude nastudována odborná literatura a příslušné legislativní normy. Za účelem zjistit pravidla, principy a zásady, podle kterých se řídí účetní operace spojené s dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem ve sledovém podniku budou prostudovány interní dokumenty podniku a budou realizovány rozhovory se zaměstnanci firmy. Další informace budou čerpány z volně dostupných údajů v obchodním rejstříku. Na základě takto nashromážděných údajů bude popsán způsob zobrazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a bude provedena analýza jednotlivých procesů. Důraz bude kladen na zjištění, zda jsou tyto procesy v souladu s legislativními předpisy, zda účetní jednotka reflektuje specifika spojená se svou podnikatelskou činností a kvalita zpracování vnitropodnikové účetní směrnice zaměřené na dlouhodobý majetek. Na základě zhodnocení stávající situace budou formulovány návrhy na zefektivnění stávajícího stavu v podniku.

3. Výsledky výzkumu/práce:

V rámci výzkumu bylo zjištěno, že účetní jednotka postupuje zcela v souladu s platnými legislativními předpisy. Tato skutečnost se projevuje zejména v tom, že účetní jednotka respektuje jak všechny obecné principy vedení účetnictví, tak jednotlivých účetních postupů, které souvisí s účtováním o dlouhodobém majetku a jeho vykazováním. Účetní jednotka bohužel v rámci účtování a vykazování dlouhodobého majetku nerespektuje specifika spojená s charakterem svého podnikání. Účetní jednotka se v podstatě řídí pouze pravidly, která jsou obsažena v legislativních předpisech, ale sama do jednotlivých procesů nevnáší vlastní příspěvek. To se projevuje například v tom, že účetní jednotka nevyužívá možnosti účetního odpisování majetku. Kvalita vnitropodniková účetní směrnice také není dostačující.

4. Závěry a doporučení:

Na základě zjištění bylo účetní jednotce doporučeno, aby přijala novou vnitropodnikovou účetní směrnici, která by reflektovala specifika spojená s charakterem podnikání firmy. Pozornost by měla být věnována zejména vymezení dlouhodobého majetku a dlouhodobého drobného majetku a způsobu jeho odpisování. V návaznosti na přijetí nové vnitropodnikové účetní směrnice by mělo v podniku dojít k zavedení účetního odpisování majetku. Podniku bylo doporučeno změna daňového odpisování majetku ze zrychleného odpisování na rovnoměrné, které lépe reflektuje charakter dlouhodobého majetku v podniku. V rámci účetního odpisování bylo doporučeno zavést lineární a výkonové odpisování.

KLÍČOVÁ SLOVA

Podvojně účetnictví
Dlouhodobý hmotný majetek
Dlouhodobý nehmotný majetek
Oceňování dlouhodobého majetku
Odpisování dlouhodobého majetku

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

SUMMARY

1. Main objective:

Main goal of this thesis is to describe and evaluate way in which financial operations are connected to fixed tangible and intangible asset and also to suggest efficiency improvement in selected company. Partial goals are to determine the structure of fixed asset, property records and it's depreciation.

2. Research methods:

In order to reach the aforementioned goal, the legislative standards and literature in this expertise was studied. Internal documents and interviews with employees will be used as a resource for the purpose of detecting rules and principles which are used in accounting operations of fixed tangible and intangible asset of the company. Another source of data which will be used is information from Business Register. Collected data will be used to describe tangible and intangible fixed asset reporting and to analyze each processes. Emphasis will be placed on finding out whether those processes are in line with legislative regulations and whether accounting department reflects business specifics and internal guidelines for fixed asset reporting. Evaluation of current situation will serve purpose of foundation for company effectivity improvements that will be suggested.

3. Result of research:

Throughout the research it has been found that accounting department was working in line with valid legislative regulations. This statement can be supported by fact that accounting department follows and respects all common principles of bookkeeping, accounting operations as well as reporting of tangible and intangible fixed asset. Unfortunately what accounting department is not in line with are specifics connected to subject of business. Accounting department only follows rules which are stated in legislative regulations, but does not contribute proactively. As an example we can use the fact, that accounting department does not write-off depreciation of fixed asset. Quality of internal guideline is also not enough.

4. Conclusions and recommendation:

Based on the findings, accounting department was advised to adopt new internal guideline which would reflect characteristics of business subject. Attention should be paid especially to defining specifics of fixed minor and long-term asset and it's depreciation. Accepting and following new internal guideline should result in adoption of long-term fixed asset write-off. Company was advised to replace accelerated depreciation with straight line depreciation which reflects character of long-term asset in company in more accurate way. Within topic of accounting depreciation, company received suggestion to incorporate linear and performance based depreciation.

KEYWORDS

Double-entry bookkeeping
Fixed tangible asset
Fixed intangible asset
Fixed asset valuation
Fixed asset depreciation

JEL CLASSIFICATION

M10 General Business Administration
M41 Accounting

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jméno a příjmení:	Tereza Nádvorníková
Studijní program:	Ekonomika a management (Bc.)
Studijní skupina:	PE 64
Název BP:	Účetní zobrazení dlouhodobého majetku ve vybraném podniku.
Zásady pro vypracování (stručná osnova práce):	<ol style="list-style-type: none">1. Úvod2. Teoreticko-metodická část: Definice základních pojmů; Účtování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku; Cíl a metodika práce3. Praktická část: Charakteristika podniku; Analýza účetního zobrazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve vybraném podniku; Zhodnocení stávající situace ve vybraném podniku; Formulace návrhů a doporučení4. Závěr
Seznam literatury: (alespoň 4 zdroje)	<ul style="list-style-type: none">• KADLEC, J. et al. <i>Abeceda účetnictví pro podnikatele 2020</i>. Praha: Anag, 2020. ISBN 978-80-7554-250-2.• NIGRIN, J. <i>Hmotný a nehmotný majetek v podnikání</i>. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-737-2.• PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. <i>Hmotný a nehmotný majetek v praxi</i>. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-219-9.• RYNEŠ, P. <i>Podvojně účetnictví a účetní závěrka. Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2020</i>. Olomouc: ANAG, 2019. ISBN 978-80-7554-254-0.• ŠTEKER, K., OTRUSINOVÁ, M. <i>Jak číst účetní výkazy</i>. Praha: Grada, 2016. ISBN 978-80-271-9351-6.
Harmonogram:	<ul style="list-style-type: none">• Zpracování cílů a metodiky do 7. 2. 2021• Zpracování teoretické části do 7. 3. 2021• Zpracování výsledků do 1. 4. 2021• Finální verze do 1. 5. 2021
Vedoucí práce:	Ing. Karel Šteker, Ph.D.

prof. Ing. Milan Žák, CSc.
rektor

V Praze dne 7. 1. 2021

Obsah

1 Úvod.....	1
2 Teoreticko-metodologic ká část	3
2.1 Legislativní úprava účetnictví	3
2.2 Definice základních pojmů	4
2.2.1 Dlouhodobý majetek	4
2.2.2 Dlouhodobý hmotný majetek	5
2.2.3 Dlouhodobý nehmotný majetek	6
2.3 Účtování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	7
2.3.1 Pořízení dlouhodobého majetku.....	7
2.3.2 Oceňování dlouhodobého majetku	7
2.3.3 Technické zhodnocení	9
2.3.4 Odpisování dlouhodobého majetku.....	10
2.3.4.1 Účetní odpisy	10
2.3.4.2 Daňové odpisy.....	12
2.3.5 Vyřazení dlouhodobého majetku.....	14
2.3.6 Nájem, pacht a rezervy na opravu dlouhodobého majetku	14
2.4 Cíle a metodika práce	15
3 Analytická část práce.....	17
3.1 Charakteristika sledovaného podniku.....	17
3.2 Charakteristika dlouhodobého majetku ve sledovaném podniku	19
3.2.1 Definice dlouhodobého majetku v podniku	21
3.2.2 Struktura dlouhodobého majetku v podniku	21
3.3 Analýza účetního zobrazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve vybraném podniku	25
3.3.1 Pořizování, odpisování a likvidace dlouhodobého majetku v podniku.....	25
3.3.2 Nájem, pacht a rezervy na opravu dlouhodobého majetku v podniku.....	37
3.4 Zhodnocení stávající situace ve vybraném podniku	38
3.4.1 Vyhodnocení výsledků.....	39
3.4.2 Formulace návrhů a doporučení	41
4 Závěr	47
Literatura	
Přílohy	

Seznam obrázků

Obrázek 1 Organizační struktura sledovaného podniku	18
---	----

Seznam grafů

Graf 1 Vývoj struktury aktiv ve sledovaném podniku	20
Graf 2 Vývoj struktury dlouhodobého hmotného majetku podniku	22
Graf 3 Struktura položek hmotných movitých věcí a jejich souborů za rok 2019	23
Graf 4 Komparace výše jednotlivých způsobů daňových odpisů, Stáčecí stroj H2S4O	30
Graf 5 Daňová úspora v případě jednotlivých typů odpisů, Stáčecí stroj H2S4O	32
Graf 6 Komparace výše jednotlivých účetních odpisů, Stáčecí stroj H2S4O	34
Graf 7 Komparace výše jednotlivých účetních odpisů, software The IS	36

Seznam tabulek

Tabulka 1 Základní údaje o sledovaném podniku	19
Tabulka 2 Vývoj dlouhodobého majetku ve sledovaném podniku	20
Tabulka 3 Meziroční vývoj dlouhodobého hmotného majetku ve sledovaném podniku	24
Tabulka 4 Dlouhodobý majetek vybrané společnosti a jeho odepsanost v roce 2019	26
Tabulka 5 Karta majetku Stáčení stroj H2S4O s plánem odpisu majetku	27
Tabulka 6 Daňový odpis rovnoměrný, Stáčecí stroj H2S4O	27
Tabulka 7 Daňový odpis rovnoměrný zvýšený v prvním roce, Stáčecí stroj H2S4O	28
Tabulka 8 Daňový odpis zrychlený Stáčecí stroj H2S4O	28
Tabulka 9 Daňový odpis zrychlený zvýšený v prvním roce, Stáčecí stroj H2S4O	29
Tabulka 10 Daňový mimořádný odpis, Stáčecí stroj H2S4O	29
Tabulka 11 Daňová úspora v případě jednotlivých typů daňových odpisů	31
Tabulka 12 Komparace účetních odpisů, Stáčecí stroj H2S4O	33
Tabulka 13 Karta majetku Software The IS s plánem odpisu majetku	35
Tabulka 14 Komparace účetních odpisů software The IS	35

Seznam zkratk

ZÚ	zákon o účetnictví
VyZÚ	vyhláška k zákonu o účetnictví pro podnikatele
ČÚS	České účetní standardy
§ 21d	Obecná společná ustanovení o finančním leasingu
SYD	zrychlená metoda (Sum-of-the-Years'-Digits)

1 Úvod

Účetnictví představuje neoddelitelnou součást podnikání. Účetnictví vedou mimo jiné všechny právnické osoby, fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku nebo fyzické osoby na základě svého rozhodnutí. Účetnictví je významnou součástí podnikání, což je dáno primárně skutečností, že je zdrojem významných informací jak pro interní, tak pro externí uživatele. Nejdůležitějším úkolem účetnictví je zaznamenávat pohyb a stav majetku podniku, jeho závazků, nákladů, výnosů a výsledku hospodaření účetní jednotky. Obecně je však možné říct, že hlavním cílem účetnictví je uspokojit informační potřeby uživatelů účetnictví.

V souvislosti s tím, je nezbytné si uvědomit, že každý uživatel má jiné potřeby, vyhledává jiné informace a používá je k jiným účelům. Účetnictví tak plní řadu funkcí. Jedná se o významný zdroj informací o hospodaření účetní jednotky. Tyto informace jsou následně vedením podniku využívány za účelem plánování, rozhodování a řízení podniku. Majitelé podniku využívají informace evidované v rámci účetnictví za účelem kontroly činnosti manažerů. Mimo to jsou v případě nutnosti informace používány jako důkazní materiál, pokud dojde ke sporu. V neposlední řadě informace slouží pro daňové účely. Jedná se totiž o podklady pro stanovení daňové povinnosti účetní jednotky.

Pro každý podnik je zcela zásadní jeho majetek. V rámci účetnictví hovoříme o tzv. aktivech podniku. Aktiva podniku jsou tvořena různými druhy majetku. Nejčastěji se však tento majetek dělí na krátkodobý a dlouhodobý. Dlouhodobý majetek je takový majetek, se kterým účetní jednotka hospodáří déle než jeden rok. V rámci dlouhodobého majetku se můžeme setkat s majetkem hmotným, nehmotným a finančním. Hmotný majetek je tvořen samostatnými movitými věcmi a soubory movitých věcí. Jedná se zejména o pozemky, budovy, stroje, automobily a další. Nehmotný majetek je takový majetek, který není možné uchopit. Jedná se například o nehmotné výsledky vývoje, software, ocenitelná práva a další. Finanční majetek je tvořen finančními prostředky účetní jednotky.

S ohledem na skutečnost, že je ve většině případů dlouhodobý majetek významnou součástí majetku podniku, je mu také v účetnictví podniku věnována odpovídající pozornost. V rámci účetnictví se můžeme setkat s řadou účetních operací, které se dlouhodobého majetku týkají. Důvodem je zejména skutečnost, že podnik potřebuje mít přehled o svém majetku, a o tom, jak je s ním nakládáno. Mimo to jsou informace týkající se dlouhodobého majetku využívány také v rámci manažerského účetnictví a při finanční analýze. Cílem každého podniku by v tomto ohledu mělo být, mít potřebné znalosti o tom, jakým majetkem podnik disponuje, jaká je jeho hodnota, jaká je jeho míra opotřebení a zda je s ním nakládáno efektivně. Účetnictví je v tomto ohledu významným zdrojem informací, se kterými mohou uživatelé dále nakládat například při manažerském rozhodování nebo při finanční analýze.

Jak již bylo výše uvedeno, dlouhodobý majetek je významnou položkou v rámci účetnictví. Účetní jednotka by měla věnovat dostatečnou pozornost tomu, jakým způsobem je dlouhodobý majetek evidován, jak je o něm účtováno a jak je vykazován. Konkrétně by se měla zaměřit na to, jakým způsobem je dlouhodobý majetek oceňován, jak je odepisován a jakým způsobem probíhá jeho vyřazování. V tomto ohledu je nezbytné respektovat platnou legislativu, která s danou oblastí souvisí. Účetní jednotka musí respektovat jak legislativu upravující oblast vedení účetnictví, tak legislativu zaměřenou na problematiku daní. Tyto dvě oblasti se v některých případech rozcházejí, což je nutné v rámci účetnictví reflektovat.

Účetní jednotka má možnost oblast účtování a vykazování dlouhodobého majetku upravit prostřednictvím vnitropodnikových směrnic, ve kterých může stanovit konkrétní postup, jak s dlouhodobým majetkem nakládat. Vždy však musí brát v úvahu platné legislativní normy.

Na druhou stranu je nutné říct, že v tomto ohledu má účetní jednotka značnou svobodu a může tedy v rámci interních směrnic reflektovat specifický charakter podniku a jeho dlouhodobého majetku. Cílem této volby je, aby účetnictví odpovídalo do maximální možné míry skutečnosti.

Z výše uvedených informací je zjevné, že dlouhodobý majetek je pro firmu velmi důležitou účetní položkou. Mimo to je s ním spojena řada účetních operací, které by měli účetní znát a umět je aplikovat do praxe. O to více je jejich činnost v tomto ohledu důležitá, protože účtování o dlouhodobém majetku má značný vliv na míru zdanění podniku a financování podniku. Odpisy dlouhodobého majetku jsou totiž jedním z významných zdrojů vlastního financování podniku. Účetní jednotka by tedy měla věnovat významnou pozornost tomu, jak je o dlouhodobém majetku v podniku účtováno, a jak je vykazován. To je také důvod, proč si autor práce vybral právě problematiku účtování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Cílem předložené práce je popsat a zhodnotit způsob, jakým jsou realizovány účetní operace spojené s dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem ve vybraném podniku a formulovat návrhy na zefektivnění stávající situace ve firmě. Pozornost bude věnována zejména tomu, jakým způsobem je o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku podniku účtováno, a jak je vykazován. Pozornost bude zaměřena zejména na způsob jeho oceňování, způsob jeho daňového a účetního odpisování a způsob jeho evidování ve vybraném podniku včetně pravidel pro tvorbu rezerv na jeho opravu. Cílem je formulovat návrhy, které by všechny výše uvedené oblasti zefektivnily a přispěly tak k lepšímu chodu podniku.

Za účelem dosažení výše popsaného cíle budou analyzovány interní dokumenty sledovaného podniku a budou vedeny rozhovory se zaměstnanci, kteří pracují v účetním oddělení. Prvním dílčím cílem bude nashromáždit potřebné údaje, které by bylo možné následně analyzovat. Mimo to budou na základě modelového příkladu pro vybrané položky dlouhodobého majetku vypočítány různé varianty oceňování majetku a jeho odpisování. Druhým dílčím cílem bude zhodnotit, jaký způsob je pro podnik v tomto ohledu nejefektivnější. Respektovány při tom budou požadavky vedení podniku.

S ohledem na skutečnost, že bude autor v rámci přípravy bakalářské práce pracovat s citlivými údaji, bylo s vedením podniku dohodnuto, že firma zůstane po celou dobu v anonymitě. Bude tak zajištěno, že údaje nebudou zneužity konkurencí. Jedná se o podnik, který působí v oblasti výroby, prodeje a distribuce olejů a autochemie. Firma má rozsáhlou distribuční síť po celé republice a působí také v zahraničí. Díky velikosti podniku je tak možné v praxi sledovat řadu účetních operací, které se týkají evidence dlouhodobého majetku. To je také důvod, proč byl právě tento podnik vybrán.

Práce je rozdělena do dvou hlavních částí – teoreticko-metodologické a praktické. V teoreticko-metodologické části práce budou shrnuty informace, které byly nashromážděny v rámci studia odborné literatury a legislativních předpisů. Pozornost bude věnována zejména definici jednotlivých pojmů, jako je dlouhodobý majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý nehmotný majetek. Dále zde budou popsány jednotlivé účetní operace a způsob vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. V druhé kapitole teoreticko-metodologické části práce budou uvedeny cíle výzkumu a způsob, jakým jich bude dosaženo. V praktické části práce bude uveden popis sledovaného podniku a budou zde na základě studia odborné literatury a rozhovorů se zaměstnanci podniku popsány metody účtování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Dále zde budou uvedeny modelové příklady ocenění majetku a odpisování majetku. V poslední části budou uvedeny návrhy, na zlepšení stávající situace v podniku.

2 Teoreticko-metodologická část

Na internetu dnes lidé běžně vyhledávají informace a mnoho jich zde i běžně nakupuje. Pokud dnes chceme zjišťovat informace, jde to díky internetu snadněji. Významným zdrojem informací je obchodní rejstřík, který představuje seznam se složkami vedenými na jednotlivé podnikatele či subjekty. Obchodní rejstřík spravuje Ministerstvo spravedlnosti. Nachází se zde i sbírka listin v elektronické podobě, do které může každý nahlížet nebo si pořizovat kopie. Takovými listinami jsou typicky výroční zprávy, řádné, mimořádné a konsolidované účetní závěrky, výkazy zisků a ztráty, návrh rozdělení zisku a jeho konečnou podobu nebo vypořádání ztráty, zpráva auditora o ověření účetní závěrky, zpráva o vztazích mezi propojenými osobami a další. Rozsah dokumentů je stanoven obchodním zákoníkem. Další informace o společnostech je možné nalézt například na jejich webových stránkách. Jde například o dokumenty týkající se vize, cílů či budoucího směřování společnosti. Nedílnou součástí zdroje informací jsou však ty interní neveřejné zdroje, které si společnost sama vytváří a uskutečňuje podle nich své činnosti. Mezi ně patří všechny směrnice a vnitřní pokyny, stejně jako různé šablony, protokoly a vzory, ke kterým mají přístup pouze zaměstnanci společnosti.

První kapitola teoretické části této práce se zabývá legislativou upravující účetnictví. Dále je již pozornost zaměřena na téma majetkové struktury v souvislosti s definováním, účtováním a vykazováním dlouhodobého majetku. Důraz je kladen zejména na propojení všech možných souvislostí, které jsou s pojmem dlouhodobý majetek spojeny.

2.1 Legislativní úprava účetnictví

Ryneš (2020, s. 7) uvádí, že základním legislativním předpisem, podle kterého se řídí účetnictví podniku je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále je ZoÚ). Uvedený předpis vymezuje rozsah vedení účetnictví, jsou zde definovány základní pojmy a jsou zde uvedeny základní principy, podle kterých se účetní jednotka v rámci vedení účetnictví řídí. Mimo to je zde popsáno, jakým způsobem by měla účetní jednotka postupovat při přípravě účetní závěrky, při oceňování majetku a závazků, inventarizaci majetku a závazků atd. Je zde také uvedeno, jaké náležitosti mají mít účetní doklady.

Podle Chalupy (2020, s. 8) je dalším významným legislativním předpisem vyhláška č. 500/2002 Sb. pomocí které se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen VyZÚ). Vyhláška obsahuje detailnější popis vybraných účetních operací. Jedná se zejména o proces sestavování účetní závěrky. Ve vyhlášce jsou také popsány jednotlivé účetní metody. Vyhláška obsahuje také směrnou účtovou osnovu, která je vodítkem pro sestavení účetního rozvrhu účetní jednotky.

V neposlední řadě jsou pro vedení účetnictví zcela zásadní České účetní standardy, které upravují jednotlivé oblasti účtování. V případě účetních jednotek, které se zaměřují na podnikatelskou činnost se jedná o České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen ČÚS). Standardy obsahují konkrétní metodiku a postupy, jak řešit jednotlivé účetní případy. Seznam ČÚS je k dispozici v Příloze č. 1. Podle Konvalinkové (2013, s. 63) má každá účetní jednotka právo upravit své účetní postupy a metody prostřednictvím vnitřních směrnic. Za pomoci vnitřních účetních směrnic vymezuje účetní jednotka závazná pravidla, podle kterých se musí všichni zaměstnanci řídit. Primárním cílem tohoto typu předpisu je zajistit, aby byly konkrétní situace řešeny standardním způsobem. Autorka uvádí, že se jedná o soubor pravidel, kterými se účetní jednotka řídí.

V rámci účetnictví je nezbytné řídit se také dalšími souvisejícími zákony. Na tuto skutečnost upozorňuje například Chalupa (2020, s. 11). Jedná se zejména o zákony, které upravují zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů), zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH). Mezi další důležité předpisy patří zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku nebo opatření ministerstva financí č. 63/2001, které stanovuje postupy účtování pro podnikatele.

2.2 Definice základních pojmů

Tato kapitola se zaměřuje na definici základních pojmů, které s danou tématikou souvisí. Kapitola je rozdělena do tří podkapitol. V první podkapitole bude krátce vymezen pojem dlouhodobý majetek. V následující kapitole bude definován pojem dlouhodobý hmotný majetek a v poslední kapitole bude popsán dlouhodobý nehmotný majetek. V obou případech budou tyto dva pojmy definovány z pohledu daňového a účetního.

2.2.1 Dlouhodobý majetek

V úvodu práce je nezbytné jasně definovat pojem dlouhodobý majetek, se kterým bude autor v předložené práci pracovat. Podle Prudkého a Lošťáka (2017, s. 24) je nutné definici pojmut jak z hlediska účetního, tak daňového, protože legislativa v oblasti účetnictví a daní nahlíží na tento pojem odlišným způsobem. V této kapitole bude krátce definován dlouhodobý majetek a budou zde uvedeny rozdíly ve vnímání dlouhodobého majetku z pohledu účetnictví a legislativy upravující oblast daní.

Z hlediska účetnictví je problematika dlouhodobého majetku upravena zejména ZÚ a VyZÚ. Detailní informace k oblasti účtování o dlouhodobém majetku jsou upraveny Českým účetním standardem pro účetní jednotky č. 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Z hlediska účetnictví je majetek podniku rozčleněn na majetek dlouhodobý a krátkodobý. Chalupa (2020, s. 55) uvádí, že dlouhodobým majetkem je pak myšlen majetek, který v podniku zůstává déle než jeden rok. Ostatní majetek je z pohledu účetnictví vnímán jako majetek krátkodobý. Z pohledu účetnictví není přesně stanoven limit pro vstupní cenu majetku, aby o něm mohlo být účtováno jako o dlouhodobém majetku. Účetní jednotka má možnost sama si prostřednictvím vnitřního účetního předpisu stanovit limit vstupní ceny, kterým se v tomto ohledu bude řídit. Je však nezbytné mít na mysli skutečnost, že při stanovení tohoto limitu by měla účetní jednotka respektovat princip věrného a poctivého zobrazení majetku a princip významnosti. Obecně také platí, že by měla tato hranice představovat významnou částku odvozenou z finanční situace podniku. Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. je dlouhodobý majetek rozdělen do tří skupin – hmotný, nehmotný a dlouhodobý finanční majetek. V předložené práci se blíže zaměřím na první dvě skupiny majetku.

Podle Pilařové a Pilátové (2016, s. 86) je dlouhodobý majetek pojem, který velmi úzce souvisí s oblastí daní. V zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů) je uveden pouze pojem hmotný a nehmotný majetek. Nehovoří se zde o rozdílu mezi krátkodobým a dlouhodobým majetkem. Pojem hmotný majetek je definován v § 26 ods. 2 zákona o daních z příjmů a pojem nehmotný majetek jsou definovány v § 32a ods. 1 zákona o daních z příjmů. Oba pojmy jsou zde definovány v souvislosti s daňovými odpisy. Dále je pojem dlouhodobý majetek používán v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH). Zákon o DPH v tomto ohledu odkazuje na zákon o daních z příjmů.

2.2.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek tvoří podle § 7 VyZÚ zejména samostatné movité věci a soubory movitých věcí, které jsou v držení účetní jednotky déle než jeden rok a jejich cena překročí limit stanovený účetní jednotkou. Skálová (2021, s. 32) uvádí, že mezi dlouhodobý hmotný majetek patří také nemovité věci, jako jsou stavby, pozemky atd. Jak již bylo výše uvedeno, v některých případech je finanční hranice pro zařazení majetku do dlouhodobého hmotného majetku určena zákonem. Většinou však má účetní jednotka možnost určit si finanční hranici pro zařazení majetku mezi dlouhodobý hmotný majetek sama v rámci vnitropodnikových účetních směrnic.

V rámci směrné účtové osnovy pro podnikatele řadíme dlouhodobý hmotný majetek do dvou účtových skupin. Jedná se o účtové skupiny 02 a 03. Rozhodující je, zda se jedná o majetek, který je odepisován nebo nikoliv. Podle Chalupy (2020, s. 60-63) je dlouhodobý hmotný majetek členěn na následující položky:

- Pozemky: do této skupiny patří pozemky. V tomto případě není rozhodující výše ocenění pozemku, nesmí se však jednat o zboží, se kterým podnik obchoduje.
- Stavby: také v tomto případě nehraje roli výše ocenění stavby nebo doba její použitelnosti. Mezi stavby lze řadit zejména:
 - budovy, vodní díla, důlní díla a stavby, které jsou pod povrchem, a další stavební díla vymezená zvláštními právními předpisy;
 - otvírky nových lomů, hlinišť a pískoven;
 - technické rekultivace v případě, že nebylo zvláštními právními předpisy stanoveno jinak;
 - byty a nebytové prostory, které byly zvláštním právním předpisem vymezeny jako jednotky.
- Samostatné movité věci a soubory movitých věcí: do této skupiny patří movité věci a jejich soubory, které mají samostatné technickoekonomické určení a v podniku zůstávají déle než jeden rok. Do této skupiny spadají také předměty z drahých kovů, aniž by bylo rozhodující jejich ocenění.
- Pěstitelské celky trvalých porostů: mezi pěstitelské celky patří pozemky, na kterých se nachází ovocné stromy či keře. Ty musí být na pozemku vysazeny v hustotě přesahující 90 stromů na 0,25 hektaru nebo 1000 keřů na 1 ha. Jedná se také o trvalý porost chmelnic bez nosných konstrukcí a vinic.
- Dospělá zvířata a skupiny dospělých zvířat: do této skupiny patří dospělá zvířata a jejich stáda nebo hejna.
- Jiný dlouhodobý hmotný majetek: bez ohledu na ocenění majetku do této skupiny patří například ložiska nerostů nebo jejich části, umělecká díla, movité kulturní památky a další předměty, které mají kulturní hodnotu nebo byly vymezeny zvláštními právními předpisy.

Dlouhodobý hmotný majetek je podle Markové (2018, s. 57) z pohledu daní vymezen zákonem o daních z příjmů. Podle § 29 zákona o daních z příjmů se jedná o hmotné movité věci nebo soubory hmotných movitých věcí, jejichž cena přesáhla 80 000 Kč a v podniku plní samostatnou provozně technickou funkci déle než 1 rok. Dále zákon mezi dlouhodobý hmotný majetek řadí budovy, domy a stavby kromě provozních důlních děl, drobných staveb a oplocení, které se nachází na pozemku plnícím funkci lesa. Mezi dlouhodobý hmotný majetek podle zákona o daních z příjmů patří také pěstitelské celky, které mají plodnost delší než tři roky, dospělá zvířata a skupiny dospělých zvířat s cenou nad 80 000 Kč.

Z výše uvedených informací je zjevné, že se účetní a daňový pohled na dlouhodobý hmotný majetek v mnoha věcech shoduje. Do značné míry nalezneme shodu ve vymezení jednotlivých skupin dlouhodobého hmotného majetku. Hlavním rozdílem je skutečnost, že v řadě případů je v rámci daňového pohledu stanovena finanční hranice, která určuje, zda se jedná o dlouhodobý hmotný majetek. V případě účetního pohledu má účetní jednotka možnost stanovit si limit sama.

2.2.3 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dušek (2018, s. 71) uvádí, že pro dlouhodobý nehmotný majetek je charakteristická zejména skutečnost, že má majetek nehmotnou povahu. V podstatě se jedná o majetek, který není možné uchopit. Stejně jako tomu bylo u dlouhodobého hmotného majetku, dlouhodobý nehmotný majetek musí v účetní jednotce zůstat déle než jeden rok. Také v tomto případě záleží na účetní jednotce, jaký cenový limit je stanoven proto, aby se o dlouhodobý nehmotný majetek jednalo. Je však nezbytné, aby byl tento limit jasně stanoven ve vnitropodnikové účetní směrnici. Z hlediska účetnictví řadíme dlouhodobý nehmotný majetek do účtové skupiny 01. Dlouhodobý nehmotný majetek je členěn na následující položky:

- Nehmotné výsledky vývoje: jedná se o výsledky vývoje, pokud je podnik sám vytvořil nebo je zakoupil. Nesmí však být vytvořeny za účelem obchodování s nimi.
- Software.
- Ocenitelná práva: jde o předměty průmyslového vlastnictví, výsledky duševní činnosti a další obdobná práva stanovená zvláštními právními předpisy. Účetní jednotka si stanovuje vlastní finanční limit, kdy se o daném právu bude účtovat jako o dlouhodobém nehmotném majetku.
- Goodwill: goodwill je tvořen rozdílem mezi oceněním obchodního závodu získaného koupí či vkladem nebo oceněním majetku a závazků při přeměně obchodní korporace a individuálně přeceněných složek majetku, jejich hodnota byla snížena o převzaté dluhy.
- Emisní povolenky: cena je dána hodnotou práva vypustit do ovzduší tunu oxidu uhličitého. V tomto případě není brán zřetel na jejich cenu. Vždy se jedná o dlouhodobý nehmotný majetek.
- Preferenční limity: jedná se hlavně o individuální produkční kvóty a individuální limity prémiových práv. Také v tomto případě není brán zřetel na jejich cenu. Vždy se jedná o dlouhodobý nehmotný majetek.

Podle § 24 zákona o daních z příjmů musí být dlouhodobý nehmotný majetek získán buď koupí nebo vlastní činností za účelem obchodování s tímto majetkem nebo za účelem opakovaně ho poskytovat. Dále může být dlouhodobý nehmotný majetek získán vkladem člena obchodní korporace nebo tichého společníka, darováním, v rámci dědictví nebo přeměnou. Od roku 2021 není zákonem stanovena hranice vstupní ceny, která musí být, aby se jednalo o dlouhodobý nehmotný majetek. Podle Ryneše (2020, s. 56) patří mezi dlouhodobý nehmotný majetek nehmotné výsledky vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek vymezený zvláštním právním předpisem. Dále do této skupiny spadá také goodwill. Podmínkou je, aby se jednalo o majetek, který je v držení účetní jednotky déle než 1 rok. Také v tomto případě je zjevná řada podobností mezi účetním a daňovým pohledem. To se týká zejména jednotlivých položek dlouhodobého nehmotného majetku.

2.3 Účtování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Tato kapitola se bude věnovat způsobům účtování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Konkrétně bude v této kapitole popsáno, jakým způsobem jsou zaúčtovány různé způsoby pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, také zde budou uvedeny způsoby oceňování majetku. Pozornost bude věnována také odpisování dlouhodobého majetku, který představuje způsob, jak zohlednit amortizaci dlouhodobého majetku. Bude zde také uvedeno, jakým způsobem je možné zohlednit výdaje spojené s opravou majetku a technické zhodnocení majetku. V neposlední řadě zde bude uvedeno také to, jakým způsobem dochází k vyřazení dlouhodobého majetku.

2.3.1 Pořízení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je možné pořídit různými způsoby. Mezi nejčastější způsoby pořízení dlouhodobého majetku patří koupě na fakturu nebo v hotovosti a vytvoření majetku vlastní činností firmy. Dále se lze setkat s dalšími způsoby pořízení majetku, jako je například bezúplatné nabytí (dar, dědictví), vklad ze strany jiné osoby, získání práv k výsledkům duševní činnosti, převod majetku z osobního vlastnictví do podnikání nebo převod majetku do majetku podniku, který se řídí zvláštními předpisy. Podle Štěkera a Otrusínové (2016, s. 84) je velmi důležité znát formu pořízení dlouhodobého majetku, protože má vliv na ocenění majetku a na způsob, kterým bude o majetku účtováno.

Při pořízení majetku koupí, je podle Sedláčka (2017, s. 54) nezbytné správně určit okamžik, kdy bylo pořízení zahájeno a kdy ukončeno. Důvodem je primárně skutečnost, že vymezení fáze pořizování majetku má vliv na vyčíslení nákladů souvisejících s pořízením majetku. V konečném důsledku tak ovlivňuje jeho pořizovací cenu. K zaznamenání procesu pořizování dlouhodobého majetku slouží účetní skupina 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek. Zde je majetek evidován, dokud není způsobilý k užívání a nedojde k jeho zařazení do používání. Cílem je během fáze pořizování přesně vymežit pořizovací cenu majetku včetně všech souvisejících pořizovacích nákladů. V případě, že podniku s pořízením majetku nevzniknou žádné pořizovací náklady, je možné majetek zaúčtovat na jednotlivé účty.

2.3.2 Oceňování dlouhodobého majetku

V této kapitole se autor zaměří na principy a různé varianty způsobu oceňování aktiv a pasiv, které jsou využívány v účetnictví. Legislativní předpisy vymezují v souvislosti s oceňováním aktiv a pasiv v účetnictví několik typů cen. Volba konkrétního způsobu ocenění má vliv na výsledek hospodaření podniku a je tedy nezbytné ho zvolit správně. Účetní jednotka se musí při oceňování majetku řídit obecně platnými pravidly. Pokud by tomu tak nebylo, hrozí, že dojde k záměrnému snížení výše hospodářského výsledku a v konečném důsledku ke snížení daňové povinnosti.

Marková (2018, s. 59–60) uvádí, že v rámci oceňování dlouhodobého majetku je nezbytné řídit se několika níže uvedenými obecnými pravidly,

- Princip věrného a poctivého zobrazení skutečnosti: účetní jednotka musí vždy zajistit, aby účetnictví přinášelo uživatelům vždy věrné a poctivé informace o hospodaření podniku.
- Zásada opatrnosti: účetní jednotka by měla odhadovat budoucí vývoj v podniku s ohledem na konkrétní podmínky, ve kterých podnik působí. Cílem je zabránit vzniku budoucích nejistot, které by mohly negativně ovlivnit výsledek hospodaření. S ohledem na tuto zásadu není možné nadhodnocovat hodnotu aktiv, mezi která dlouhodobý majetek patří.

- Princip historické ceny: jedná se o princip, který naplňuje základní cíl účetnictví, kterým je poskytovat věrný a pravdivý obraz hospodaření účetní jednotky. Podle tohoto principu musí být majetek oceněn v okamžiku, kdy došlo k jeho pořízení.
- Zásada konzistence: účetní jednotka musí používat dlouhodobě neměnné účetní metody. Účetní jednotka by tedy měla používat k ocenění dlouhodobého majetku neměnnou metodu, která by měla být popsána v účetní směrnici.
- Realizační princip: tento princip se uplatňuje v případě prodeje majetku, ve chvíli, kdy se objeví rozdíl mezi jeho historickou a tržní cenou.

K oceňování dlouhodobého majetku dochází většinou ve třech situacích. Podle Ryneše (2020, s. 47) se primárně se jedná o oceňování v okamžiku, kdy dojde k uskutečnění konkrétního účetního případu. Zejména se jedná o chvíli, kdy dojde k pořízení majetku. Druhou situací, kdy dochází k oceňování aktiv je okamžik, kdy účetní jednotka sestavuje účetní výkazy. K oceňování tedy dochází ke dni účetní závěrky. Poslední situací, kdy je majetek oceňován, je chvíle, kdy dochází k jeho vyřazení.

Zákon o účetnictví umožňuje ocenit aktiva a pasiva několika druhy cen. Jak již bylo výše uvedeno, vždy je nezbytné vycházet z toho, jakým způsobem byl daný majetek pořízen. Podle § 25 zákona o účetnictví je dlouhodobý majetek oceňován následujícím způsobem:

- Hmotný a nehmotný majetek, který byl zakoupen (úplatné nabytí) je oceňován pořizovací cenou. Do pořizovací ceny je možné zahrnout také náklady, které jsou s pořízením spojeny (doprava, instalace atd.).
- Hmotný a nehmotný majetek, který byl vytvořen vlastní činností podniku je oceňován vlastními náklady. Jedná se o všechny přímé náklady, které souvisí s výrobou daného majetku a nepřímé náklady, které se k výrobě vztahují.
- Kulturní památky, předměty kulturní hodnoty, sbírky muzejní povahy a církevní stavby, u kterých není známa jejich pořizovací cena jsou oceněny hodnotou 1 Kč.
- Bezúplatně nabytý majetek (dar, dědictví atd.) je oceňován tzv. reprodukční pořizovací cenou. Jedná se o hodnotu, která odpovídá hodnotě majetku v době jeho pořízení.
- Vklad hmotného a nehmotného majetku je oceňován reprodukční pořizovací cenou, pokud není určeno ve společenské smlouvě nebo zakladatelské jistně jinak.
- Nově zachycený hmotný a nehmotný majetek je oceňován reprodukční pořizovací cenou. Jedná se zejména o situaci, kdy je majetek zjištěn v rámci inventarizace.

Součástí pořizovací ceny je také spotřební daň a v případě neplátce DPH je její součástí také DPH. Při oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je nezbytné brát v úvahu také náklady, které jsou s jeho pořízením vynaloženy. Náklady, které vstupují do ceny dlouhodobého majetku, jsou přímo uvedeny v § 47 VyZÚ. Zde jsou také uvedeny náklady, které nemohou být do ceny zahrnuty. Jedná se například o následující náklady:

- Náklady vynaložené na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku. Jedná se zejména o náklady spojené s poradenskou službou, zprostředkování, správní poplatky, platbu spojenou se zárukou atd.
- Úroky z úvěru zaplacené před uvedením majetku do stavu způsobilého k provozu. V tomto případě má účetní jednotka možnost sama se rozhodnout, zda tyto náklady budou vstupovat do pořizovací ceny majetku.
- Náklady vynaložené na zajištění geodetického, geologického průzkumu. Náklady na vypracování projektu včetně různých variant projektu. Mezi náklady patří také clo, doprava, montáž atd.
- Náklady spojené se zakoupením licencí, patentů a jiných práv, která souvisí pořizováním majetku. Nesmí se však jednat o licence a patenty, které budou využívány v budoucím provozu.

- Náklady související se zkouškou provozuschopnosti majetku. Nesmí se však jednat o náklady spojené se záběhem výroby.

Ryneš (2020, s. 45) uvádí, že mezi pořizovací náklady však nepatří například kurzovní rozdíly, pokuty a úroky z prodlení sjednané smlouvou, náklady na zaškolení pracovníků a náklady na údržbu a opravu majetku a nájem stavebního pozemku, na kterém probíhá stavba.

2.3.3 Technické zhodnocení

Podle Nigrina (2020, s. 64) vyplývá z charakteru dlouhodobého majetku potřeba tento majetek udržovat ale také upravovat, z důvodu zachování nebo zhodnocení majetku. Z hlediska účetní a daňové legislativy je rozlišováno mezi údržbou, opravou a technickým zhodnocením. Údržbou je myšlena soustavná činnost, jejíž cílem je zpomalení opotřebení majetku, předcházení poruchám a případně také oprava drobných závad. Pro údržbu je charakteristické to, že se jedná primárně o preventivní opatření. Oprava se zaměřuje na odstranění fyzického opotřebení nebo poškození a jeho navrácení do původního stavu.

Podobným způsobem přistupuje k technickému zhodnocení také Chalupa (2020, s. 61), který uvádí, že představuje zásahy do majetku, který je již uveden do užívání. Důvodem zásahu do majetku je změna účelu užívání majetku, technických parametrů majetku nebo rozšíření vybavenosti či použitelnosti majetku. Do technického zhodnocení patří například nástavby, přístavby nebo stavební úpravy, jejichž hodnota odpovídá ocenění, které účetní jednotka stanovila jako limit pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku, nebo tvoří významnou hodnotu s ohledem na pořizovací hodnotu nebo reprodukční pořizovací hodnotu.

Pilařová (2011, s. 69) upozorňuje na skutečnost, že z pohledu zákona o daních z příjmů jsou technickým zhodnocením výdaje určené na dokončení nadstavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukci nebo modernizaci. Zákon stanoví, že hodnota technického zhodnocení musí překročit 80 000 Kč. Za technické zhodnocení je možné považovat také výdaje nižší než 80 000 Kč, pokud tak účetní jednotka rozhodla. V takovém případě se jedná o tzv. podlimitní technické zhodnocení. Zákon o daních z příjmů však také uvádí výjimky, které je nutné respektovat.

Technické zhodnocení není nahlíženo jako na provozní náklady, jak tomu je v případě údržby a oprav. Výdaje na technické zhodnocení patří do dlouhodobého majetku a jsou součástí daného majetku. V podstatě to znamená, že je není možné jednorázově uplatnit jako náklad (Prudký a Lošťák, 2017, s. 86).

Specifickým typem technického zhodnocení je podle Chalupy (2020, s. 72) rekonstrukce majetku. Rekonstrukce představuje zásah do majetku, který vede ke změně jeho účelu nebo ke změně jeho technických parametrů. V tomto případě je nezbytné sledovat, do jaké míry rekonstrukce ovlivnila kvalitativní znaky majetku. Technickým zhodnocením není například změna použitého materiálu, která souvisí s opravou majetku (například výměna dřevěných oken za plastová). Ryneš (2020, s. 38) řadí mezi specifické typy technického zhodnocení modernizaci, která je spojena s rozšířením vybavenosti nebo použitelnosti majetku. V rámci modernizace dochází ke zvýšení nebo rozšíření jeho využitelnosti nebo ke zlepšení kvalitativních znaků majetku. Za modernizace je tedy možné považovat například situaci, kdy si majitel vozidla pořídí do automobilu novou hudební aparaturu.

Z hlediska účetnictví je technické zhodnocení vymezeno v § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Technické zhodnocení je zde charakterizováno stejným způsobem jako v zákoně o daních z příjmů. Rozdíly jsou ve stanovení limitu, kdy je na daný zásah nahlíženo jako na technické zhodnocení. V případě dlouhodobého nehmotného majetku odpovídá tento limit hranici, která určuje hodnotu dlouhodobého nehmotného majetku.

V případě dlouhodobého hmotného majetku, se jedná o technické zhodnocení v případě, že jeho cena přesáhne hranici určující hodnotu dlouhodobého hmotného majetku nebo se jedná o významnou hodnotu ve vztahu k pořizovací nebo reprodukční pořizovací ceně. Podle Chalupy (2020, s. 74) musí účetní jednotka sledovat souhrn nákladů vynaložených na technické zhodnocení za dané účetní období.

2.3.4 Odpisování dlouhodobého majetku

Chalupa (2020, s. 76) uvádí, že pořizovací cena dlouhodobého majetku, která jde na vrub nákladů, není konečná. Důvodem je skutečnost, že výdaje vynaložené na pořízení dlouhodobého majetku jsou postupně uplatňovány formou odpisů. Odpisy reflektují a zobrazují v rámci účetnictví míru opotřebení majetku. Dlouhodobý majetek je možné odpisovat v souladu se zákonem o účetnictví (účetní odpisy) nebo dle zákona o daních z příjmů (daňové předpisy). V této kapitole se autor zaměří na oba způsoby odpisování.

2.3.4.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy jsou podle Váchala, Vochozce a kol. (2013, s. 31) v rámci podniku využívány k vyjádření snížení hodnoty dlouhodobého majetku v průběhu jeho používání. Účetní odpisy představují reálné opotřebení majetku, a to jak fyzické, tak morální. Míra opotřebení je velmi individuální. Z tohoto důvodu většina účetních jednotek rozděluje dlouhodobý majetek do jednotlivých kategorií, které reflektují například charakter výrobního procesu. V případě morálního opotřebení je nejčastěji sledován technický pokrok v dané oblasti.

Zákon o účetnictví stanovuje, že účetní jednotka může odpisovat dlouhodobý majetek. V § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. není možné odpisovat pozemky, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, movité věci stanovené zvláštním předpisem, nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, najatý a propachtovaný majetek (s výjimkou uvedenou v textu níže), preferenční limity a povolenky na emise. Podle § 28 zákona o účetnictví a § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. může účetní jednotka odpisovat majetek, pokud:

- má majetek ve vlastnictví nebo je dle platného práva oprávněna ho užívat;
- hospodaří s majetkem státu;
- hospodaří s majetkem územního samosprávného celku;
- používá majetek na základě smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazku převodem práva;
- používá movitý majetek, k němuž bylo vlastnické právo nabyto na základě projevu vůle nebo způsobem jiným, než je převzetí věci;
- užívá majetek a provedla na něm technické zhodnocení na svůj účet, v takovém případě má účetní jednotka právo odpisovat zhodnocení podobu užívání majetku.

Chalupa (2020, s. 76) také upozorňuje na skutečnost, že účtovat o dlouhodobém majetku a zároveň ho také odepisovat má právo pachtýř. Je však nezbytné, aby mu bylo toto právo přiznáno ve smlouvě o pachtu obchodního závodu.

K odpisování dochází na základě odpisového plánu. Ten si účetní jednotka stanovuje sama v rámci vnitropodnikových účetních směrnic. V nich je jasně stanoveno, jakou techniku odpisování a jaký způsob výpočtu odpisů účetní jednotka využívá. Mimo to by měla tato směrnice obsahovat seznam odpisovaného majetku pro dané účetní období. Doba odpisování nesmí být kratší než 1 rok. Maximální doba, po kterou je možné majetek odpisovat, není stanovena. Jsou však stanoveny určité výjimky. Jedná se například o goodwill, který je nutné odpisovat rovnoměrně maximálně po dobu 60 měsíců, nebo oceňovací rozdíly, které je možné odpisovat maximálně po dobu 180 měsíců (Pilařová, 2011, s. 86).

Účetní jednotka si podle Prudkého (2017, s. 64) sama stanovuje kritéria, která jsou základem pro stanovení sazby odpisů. Nejčastěji účetní jednotky používají jako kritérium časové hledisko, dobu použitelnosti nebo objem výkonů, který určuje životnost majetku. Při stanovení odpisového plánu je možné brát v úvahu také zbytkovou hodnotu majetku. V souvislosti s tím je nezbytné zmínit, že jsou odpisy vždy vypočítávány z pořizovací ceny majetku. Není však nutné majetek odepsat úplně – celková částka odpisů nemusí vždy odpovídat pořizovací ceně. Zbytková hodnota může odpovídat například ceně, za kterou je schopna účetní majetek po jeho vyřazení prodat. Zohlednit je nutné také náklady na vyřazení majetku. Součet odpisů a zbytková hodnota nikdy nesmí přesáhnout ocenění majetku.

Stejně jako Prudký také Chalupa (2020, s. 77) uvádí, že základními technikami odpisování je odpisování časové a výkonné. V případě časového odpisování rozlišujeme odpisování lineární a degresivní (viz vztah 1) a progresivní (viz vztah 2). V případě výkonového odpisování má účetní jednotka možnost sama si určit, s jakou odpisovou základnou bude v tomto případě pracovat.

Lineární účetní odpisy dle doby životnosti

$$RO = \frac{V_c}{\text{doba životnosti}} \quad RO = \text{roční odpis} \quad (1)$$

VC = vstupní cena majetku

Progresivní účetní odpisy

$$RO = \frac{VC - ZbH}{(r^n - 1)/(r - 1)} \quad RO = \text{roční odpis} \quad (2)$$

VC = vstupní cena majetku
ZbH = zbytková hodnota
p = úroková sazba
n = počet let životnosti
r = pevný vklad $r = 1 + \frac{p}{100}$

$$r = 1 + \frac{p}{100}$$

Degresivní účetní odpisy

$$RO = \frac{VC * (t + 1 - i)}{(t * (t + 1)) / 2} \quad RO = \text{roční odpis}$$

VC = vstupní cena majetku
i = počet let, po které již je majetek odepisován
t = počet období

Výkonová metoda odpisování

$$RO = \frac{V_c}{\text{výkon ve sledovaném období}} \quad RO = \text{roční odpis}$$

VC = vstupní cena majetku

Podle Čížinské (2018, s. 57) záleží volba odpisové základny zejména na druhu majetku. V úvahu je nutné brát také předpokládanou míru opotřebení za dobu užívání majetku. V případě automobilu je možné zvolit jako odpisovou základnu například počet ujetých kilometrů. V případě výrobních strojů se nejčastěji jedná o výkonové hodiny nebo objem produkce.

Výhodou výkonového odpisování je skutečnost, že lépe vystihuje reálné fyzické opotřebenění majetku. V praxi se však lze setkat také s dalšími technikami odpisování. Každá účetní jednotka má možnost sama se rozhodnout, jakou formu účetních odpisů zvolí.

Důležité je, aby byl postup odpisování upraven vnitropodnikovou účetní směrnicí a aby respektoval základní účetní principy a zásady. V úvahu je nutné brát také zákonnou úpravu odpisování. Legislativa totiž v některých případech účetní jednotce ukládá, jak postupovat. Zcela specifické je například odpisování dospělých zvířat, goodwillu nebo oceňovacích práv.

2.3.4.2 Daňové odpisy

Pelech a Pecl (2020, s. 267) uvádí, že podle zákona o daních z příjmů je možné daňové odpisy uplatnit pouze v případě dlouhodobého majetku definovaného v zákoně o daních z příjmů. Zákon o daních z příjmů vymezuje majetek, který není možné odpisovat. Jedná se například o pěstitelské celky trvalých porostů s plodností delší než 3 roky, umělecká díla, movité kulturní památky atd.

Zákon jasně stanovuje, kdo je k odpisování majetku oprávněn. O takové osobě hovoří zákon jako o odpisovateli. Podle § 28 zákona o daních z příjmů je odpisovatelem poplatník daně z příjmů, který splní následující podmínky:

- má k majetku vlastnické právo;
- jedná se o organizační složku státu, která hospodáří s daným majetkem;
- jedná se o státní příspěvkovou organizaci, která hospodáří s daným majetkem;
- jde o podílový nebo svěřenecký fond a daný majetek je jeho součástí;
- jedná se o nástupnickou obchodní korporaci, která nastupuje za zanikající nebo rozdělovanou korporaci.

Zákon o daních z příjmů v § 28 stanovuje, že majetek může odpisovat také jiná osoba než odpisovatel. Jedná se například o nájemce nebo uživatele majetku, pachtýře obchodního závodu nebo osobu, která je zavázána k rekultivaci.

Zákon o daních z příjmů rozlišuje techniky odpisování v závislosti na tom, o jaký druh dlouhodobého majetku se jedná. Techniky určené k odpisování dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého nehmotného majetku jsou odlišné. Ryneš (2020, s. 43) uvádí, že zákon o daních z příjmů vymezuje čtyři základní techniky odpisování dlouhodobého hmotného majetku – odpisování rovnoměrné, odpisování zrychlené, odpisování rovnoměrně časové či výkonové a specifické techniky odpisování technologických částí určených k výrobě elektřiny ze slunečního záření. Konkrétní techniku odpisování volí odpisovatel. Pokud není v zákoně

o daních z příjmů uvedeno jinak, má odpisovatel možnost volit rovnoměrný nebo zrychlený způsob odpisování. V obou případech je nutné zařadit hmotný majetek v první roce odpisování do jedné z odpisových skupin. Zákon o daních z příjmů v příloze č. 1 přesně stanovuje, jaké druhy majetku do jednotlivých skupin patří. U každé skupiny je uvedeno, po jakou dobu odpisování probíhá.

Zákon také přesně stanovuje, jakým způsobem je při výpočtu odpisů postupováno. Technika rovnoměrného odpisování je popsána v § 31 zákona o daních z příjmů. V případě rovnoměrného odpisování je výše odpisu v podstatě po celou dobu odpisování stejná. Výše odpisu je odlišná pouze v daňovém období, kdy je majetek odpisován poprvé. V některých případech je možné zvýšit výši odpisů v prvním roce na úkor dalších let. Tuto možnost má však pouze osoba, která je prvním odpisovatelem majetku. Zákon určuje roční sazbu odpisů pro jednotlivé odpisové skupiny.

V případě, že se účetní odpisovatel rozhodne zvýšit hodnotu odpisů v prvním roce odpisování, dochází ke zvýšení odpisové sazby o 10 %, 15 % a 20 %. Zákon při tom jasně vymezuje, u kterého majetku není možné zvýšení odpisové sazby o 15 % a 20 % využít.

Výpočet ročního odpisu je tvořen součinem jedné setiny vstupní ceny majetku a roční odpisové sazby. Vzorec u rovnoměrného odepisování pro výpočet ročního odpisu je uveden níže.

$$RO = (VC / 100) * ROS$$

RO = roční odpis
VC = vstupní cena majetku
ROS = odpisová sazba v daném roce odpisování

Technika zrychleného odpisování dlouhodobého hmotného majetku je popsána v § 32 zákona o daních z příjmů. V případě zrychleného odpisování jsou odpisy uplatněny nerovnoměrně. Větší část hodnoty majetku se do nákladů odpisovatele promítne v prvních letech odpisování. V dalších letech se hodnota odpisování snižuje. V případě zrychleného odpisování zákon stanovuje pro jednotlivé odpisové skupiny koeficienty pro první a další roky odpisování, které jsou využívány k výpočtu ročního odpisu. V prvním roce je pro výpočet ročního odpisu využívána vstupní cena majetku. V následujících letech je hodnota vypočítána ze zůstatkové ceny. Vztahy u zrychleného odepisování pro výpočet ročního odpisu v prvním roce odepisování a v následujících letech jsou uvedeny níže.

$$RO = VC / K_1$$

RO = roční odpis
VC = vstupní cena majetku
K₁ = koeficient v prvním roce odpisování

$$RO = (2 * ZC) / (K_D - PLO)$$

ZC = roční odpis
K_D = koeficient v dalších letech odpisování
PLO = počet let, po které byl majetek odpisován

Chalupa (2020, s. 93) uvádí, že způsob odpisování dlouhodobého nehmotného majetku je závislý na charakteru tohoto majetku. Rozhodující je, zda se jedná o majetek s právem na jeho užívání na dobu určitou nebo na dobu neurčitou. V případě, že se jedná o majetek s právem užívání na dobu neurčitou, stanoví dobu odpisování zákon o daních z příjmů. Majetek je v takovém případě odpisován rovnoměrně podobu určenou zákonem. Tento typ majetku je možné odepisovat pouze s přesností na měsíce. Majetek, který má odpisovatel právo užívat po dobu určitou, je odpisován po dobu jeho užívání. Roční odpis odpovídá podílu vstupní ceny a doby užívání vynásobené počtem časových jednotek. Odpis je tedy v tomto případě možné upřesnit s ohledem na dny v daném měsíci. Odpisovatel má samozřejmě možnost stanovit odpisy s přesností na měsíce. V takovém případě je však nezbytné určit, kdy bude odpisování zahájeno. Odpisy možné uplatnit až v měsíci, který následuje po dni, kdy došlo ke splnění podmínek pro odpisování nehmotného majetku. Vzorec u rovnoměrného odepisování pro výpočet odpisů dlouhodobého nehmotného majetku s přesností na dny je uveden níže.

$$RO = (VC / D_{SPU}) * D_0$$

RO = roční odpis
VC = vstupní cena majetku
D_{SPU} = doba sjednaného práva užívat nehm. m.
D₀ = počet dnů užívání v daném období

2.3.5 Vyřazení dlouhodobého majetku

Majetek je vyřazen ve chvíli, kdy ho účetní jednotka již nepoužívá. V takovém případě je možné majetek vyřadit, což může být realizováno několika různými způsoby. Jedná se zejména o vyřazení formou prodeje, likvidace, bezúplatným převodem nebo vkladem do jiné obchodní korporace. Mimo to může dojít k vyřazení majetku z důvodu vzniku škody nebo manka. Konkrétní forma vyřazení určuje, jakým způsobem bude vyřazení zaúčtováno (Ryneš, 2020, s. 43).

Podle Chalupy (2020, s. 100) jsou některé formy vyřazení dlouhodobého majetku upraveny zákonem o daních z příjmů. Zvýšenou pozornost je nutné věnovat hlavně likvidaci stavebních děl nebo jejich částí. V případě, že je stavba likvidována v důsledku nové výstavby, stává se zůstatková cena součástí ocenění nového majetku. Podle § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů není možné zůstatkovou cenu uplatnit jako daňově uznatelný náklad.

2.3.6 Nájem, pacht a rezervy na opravu dlouhodobého majetku

Chalupa (2020, s. 102) charakterizuje nájem a pacht majetku jako vztah, v rámci kterého přechází majetková práva z jedné osoby na druhou. Nájem vzniká na základě nájemní smlouvy. Pronajímatel se na základě smlouvy zavazuje, že nájemci přenechá věc k dočasnému užívání. Nájemce mu na oplátku za to bude platit nájemné. K pachtu dochází na základě pachtovní smlouvy. Propachtovatel se ve smlouvě zavazuje, že pachtýři přenechá věc k dočasnému užívání a požívání. Pachtýř se na druhou stranu zavazuje, že uhradí propachtovateli pachtovné nebo mu poskytne část výnosů z dané věci. Rozdíl je tedy v tom, zda je majetek pouze užíván nebo současně užíván a požíván. Požíváním je při tom míněno, že z něho pachtýř bere užitek (plody atd.). Z pohledu daně z příjmů je rozlišován nájem nebo pacht, který je finančním leasingem a který finančním leasingem není. Obecně však platí, že z pohledu zákona o daních z příjmů, je na nájem a na pacht nahlíženo stejně.

Podle Chalupy (2020, s. 102) v případě nájmu nebo pachtu, který není finančním leasingem, nájemce užívá majetek po určitou dobu a následně ho pronajímateli vrací. Na nájemce je tedy nahlíženo pouze jako na ekonomického uživatele. Po skončení nájmu či pachtu nájemce odevzdává daný majetek zpět pronajímateli. Majetek je po celou dobu leasingu vlastnictvím pronajímatele, který ho odpisuje. Nájemce za poskytnutí daného majetku platí pronajímateli nájem ať už v peněžní nebo nepeněžní formě. V případě, že je daný majetek využíván nájemníkem k dosažení, zajištění a udržení příjmů, je na nájemné nahlíženo jako na daňově uznatelný náklad. Pokud však po ukončení nájmu dojde k odkoupení majetku, je nezbytné splnit také další povinnosti, které jsou uvedeny v zákoně o daních z příjmů. Nájem pro pronajímatele výnosem.

Finanční leasing je podle Ryneše (2020, s. 23) specifickou formou pořízení majetku. Finanční leasing je definován v § 21d zákona o daních z příjmů. Jedná se o přenechání věci uživateli k užívání za úplatu. Po dobu užívání na uživatele přecházejí práva k dané věci, má však také povinnost o danou věc pečovat a přecházejí na něj také rizika spojená s jejím užíváním. Po skončení doby, kdy je daná věc nájemcem užívána na něho přechází vlastnická práva. V případě, že se finanční leasing týká hmotného majetku, který je dle zákona o daních z příjmů možné odepisovat, má finanční leasing za předpokladu splnění dalších podmínek daňovou účinnost. Je požadováno, aby doba finančního leasingu odpovídala minimálně době, po kterou je možné daný typ majetku odpisovat. Kupní cena majetku musí být vyšší než zůstatková cena po skončení leasingu. Po ukončení leasingu musí být majetek převeden do obchodního majetku uživatele.

Náklady spojené s opravou dlouhodobého majetku je možné prostřednictvím rezervy rozložit v čase do více zdaňovacích období. Tvorba rezerv je účtována na vrub nákladů, což má vliv na výsledek hospodaření. Pravidla pro tvorbu rezerv si účetní jednotka stanovuje prostřednictvím vnitropodnikových účetních směrnic. Zůstatek rezerv se vždy převádí do následujícího účetního období (Prudký, 2017, s. 84).

Z hlediska § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů je na rezervy nahlíženo jako na daňově uznatelné náklady. Jejich tvorba je upravena zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Rezervu lze podle tohoto zákona tvořit pouze za účelem oprav majetku, který je podle zákona o daních z příjmů odepisován minimálně po dobu 5 let.

Rezervu při tom není možné tvořit k majetku určenému k likvidaci, na pravidelně se opakující opravy nebo na opravy v důsledku škody.

Podle Pilařové a Pilátové (2016, s. 92) je výše rezervy dána charakterem majetku a opravy, na kterou je rezerva určena. Je při tom možné tvořit časové a výkonové rezervy. Časové rezervy jsou tvořeny s ohledem na časový harmonogram oprav. Výkonové rezervy jsou tvořeny s ohledem na objem výkonu daného majetku. Výše rezervy v takovém případě odpovídá součinu podílu nákladů na opravu a jednotku předpokládaného objemu výkonu a objemu skutečného výkonu za dané období.

Šebestíková (2011, s. 72) uvádí, že maximální doba tvorby rezervy je dána tím, do jaké odpisové skupiny majetek náleží. Jedná se o 3 až 10 zdaňovacích období. Rezervu je nutné rozpustit ve chvíli, kdy nedojde k zahájení opravy ve zdaňovacím období následujícím po období, kdy se předpokládalo, že k opravě dojde. Dále je nutné ji zrušit, pokud nedošlo k vyčerpání rezervy ve zdaňovacím období následujícím po období, kdy byla oprava zahájena.

2.4 Cíle a metodika práce

Hlavním cílem práce je popsat a zhodnotit způsob, jakým jsou realizovány účetní operace spojené s dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem ve vybraném podniku a formulovat návrhy na zefektivnění stávající situace ve firmě. Na základě takto stanoveného cíle byly formulovány cíle dílčí, které zní následujícím způsobem:

- popsat a zhodnotit způsob účtování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve vybraném podniku;
- popsat a zhodnotit způsob oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve vybraném podniku;
- popsat a zhodnotit způsob daňového a účetního odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve vybraném podniku;
- popsat a zhodnotit způsob evidování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve vybraném podniku;
- formulovat návrhy na zefektivnění způsobu účtování, vykazování, oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve vybraném podniku.

S ohledem na výše popsané cíle práce byla zvolena metodika práce. Proces vedoucí k dosažení výše uvedených cílů práce je možné rozdělit do tří hlavních částí – sběr potřebných dat, zhodnocení nashromážděných informací a formulace návrhů. Zde je nutné zmínit skutečnost, že tomuto procesu předcházelo studium odborné literatury, která se dané problematice věnuje. Prostudovány byly také legislativní předpisy, které se dané problematice věnují. Jedná se zejména o ZÚ, VyZÚ a příslušné ČÚS. Informace nashromážděné v rámci studia odborné literatury byly shrnuty v teoretické části práce.

Data potřebná k přípravě práce byla získána dvěma způsoby – studiem interních dokumentů podniku a rozhovory se zaměstnanci firmy. Cílem bylo zjistit pravidla, principy a zásady, podle kterých se řídí účetní operace spojené s dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem ve sledovém podniku. Mezi prostudované interní dokumenty patří zejména účetní směrnice a metodiky, které upravují oceňování, odpisování a další účetní operace spojené s dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem. Prostudovány byly také účetní záznamy podniku a jednotlivé účetní výkazy. Dále byly vedeny rozhovory se zaměstnanci účetního oddělení, kteří jednotlivé účetní operace spojené s dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem realizují. Rozhovory byly vedeny s vedoucí účetního oddělení, s asistentkou hlavní účetní a dalšími zaměstnanci, kteří se na těchto operacích podílí. Informace nashromážděné během rozhovorů byly zaznamenávány prostřednictvím záznamového zařízení v telefonu, aby bylo možné se k nim průběžně vracet.

Na základě nashromážděných informací bude provedeno zhodnocení jednotlivých operací. Díky tomu, že budou informace nashromážděny v rámci studia interních dokumentů a rozhovorů se zaměstnanci podniku, bude možné porovnat realitu se stavem popsáním v interních směrnících a získat tak komplexní představu o stávající situaci ve firmě. Sledováno bude zejména to, zda jsou jednotlivé operace v souladu s legislativními předpisy a do jaké míry vykazuje účetní jednotka v rámci účtování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku vlastní iniciativu, nebo pouze kopíruje postup popsáný v příslušných právních normách.

V rámci zhodnocení stávající situace se zaměřím na vybrané účetní operace, které mohou mít vliv na výsledky hospodaření podniku a na výsledky finanční analýzy. Zvýšená pozornost bude věnována zejména způsobu oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Cílem bude zjistit, zda je zvolený způsob oceňování a odpisování dlouhodobého majetku pro podnik výhodný. Za tímto účelem bude využito modelových případů.

Konkrétně dojde k volbě jedné položky dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, pro kterou budou vypočítány různé druhy účetních a daňových odpisů. V případě daňových odpisů bude sledován vliv rovnoměrného daňového odpisování a zrychleného daňového odpisování. Při výpočtu bude postupováno v souladu s platnými legislativními předpisy. Pro účely výpočtu budou použity vzorce, které jsou uvedeny v podkapitole č. 2.3.4.2 Daňové odpisy.

V případě účetních odpisů budou sledovány lineární účetní odpisy dle doby životnosti majetku, degresivní účetní odpisy, progresivní účetní odpisy a výkonové odpisy. Cílem je zjistit, do jaké míry jednotlivé techniky odpisování dlouhodobého majetku reflektují skutečné opotřebení majetku. Pro účely výpočtu budou použity vzorce, které jsou uvedeny v podkapitole č. 2.3.4.1 Účetní odpisy.

Následně bude na základě údajů zjištěných v rámci výpočtu provedena komparace rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů a také jednotlivých účetních odpisů. V rámci hodnocení byl sledován vliv jednotlivých způsobů odpisování na základ daně po jeho převedení z výsledku hospodaření.

Na základě zhodnocení stávající situace ve firmě budou vytypovány oblasti v rámci účtování a vykazování o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku, které jsou do určité míry problematické. Na základě průzkumu pak budou formulována doporučení pro zlepšení stávajícího stavu ve firmě. Návrhy budou prezentovány vedení podniku, které bude mít možnost si návrhy prostudovat a rozhodnout, zda dojde k jejich implementaci do praxe.

3 Analytická část práce

V této části práce je popsán průběh a výsledky analýzy dlouhodobého majetku a jeho účetního zobrazení ve vybrané společnosti. Struktura kapitoly koresponduje s postupem při realizaci průzkumu, který byl uveden v teoreticko-metodologické části práce, a to v kapitole 2. 7 Cíle a metodika práce. Nejprve bude představena vybraná společnost, v níž bude proveden rozbor jejího dlouhodobého majetku, jakož i jeho způsob evidování, odpisování, tvorba rezerv na opravy apod. Podkladem budou zejména volně dostupné dokumenty z obchodního rejstříku, výroční zprávy, účetní závěrky, účetní výkazy, zprávy auditora a dále vnitropodnikové směrnice nebo předpisy. Dále budou vedeny rozhovory s účetními společnosti, které usnadní orientaci v problematice jejich účetnictví. V další fázi budou představena získaná data ze zmíněných podkladů a provedeny porovnávací výpočty. Na těchto základech budou na závěr stanoveny návrhy a doporučení, která bude mít možnost společnost do budoucna při péči o dlouhodobý majetek zavést a budou pro ni přínosná.

3.1 Charakteristika sledovaného podniku

Pro účely předložené práce byla oslovena firma, která se zaměřuje na výrobu, prodej a distribuci olejů, maziv, autochemie a autodoplňků. Jedná se o český podnik, který byl založen v roce 1995. Na počátku své existence firma působila jako společnost s ručením omezeným. V roce 1999 však došlo k transformaci společnosti na akciovou společnost. V této právní formě působí společnost na trhu dodnes. Základní kapitál společnosti je tvořen 100 kusy kmenových akcií ve jmenovité hodnotě 12 800 Kč za kus, což odpovídá výši základního kapitálu v hodnotě 1,28 milionu Kč. Dalším významným rokem v historii podniku byl rok 2006, kdy byla založena dceřiná společnost, která se věnovala primárně prodeji olejů a souvisejících produktů. V roce 2012 došlo na základě rozhodnutí valné hromady k ukončení činnosti dceřiné společnosti, která byla sloučena mateřskou společností. V roce 2017 byla založena druhá dceřiná společnost, která působí ve Slovenské republice.

Jak již bylo výše uvedeno, podnik se zaměřuje primárně na výrobu, prodej a distribuci olejů, maziv, autochemie a autodoplňků. V daném oboru podniká již od počátku svého založení. V posledních letech se však předmět jeho podnikání rozšířil a v obchodním rejstříku tak lze nalézt následující popis předmětu podnikání:

- silniční motorová doprava (nákladní vnitrostátní a mezinárodní provozování vozidel);
- opravy silničních vozidel;
- klempířství a oprava karoserií;
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona;
- opravy ostatních dopravních prostředků a pracovních strojů;
- výroba a zpracování paliv a maziv.

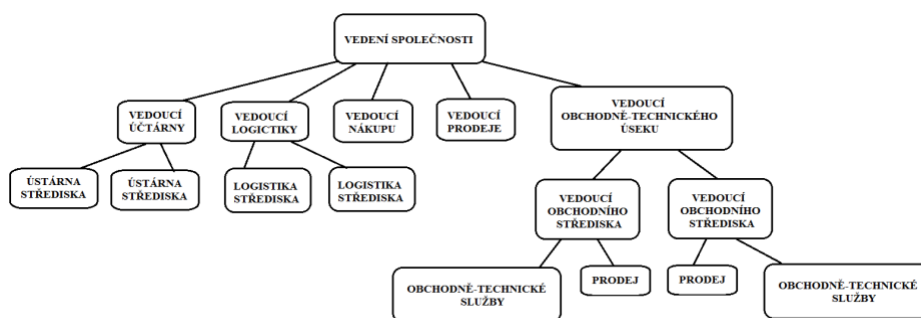
Přestože je předmět podnikání společnosti poměrně široký, zůstává jejím hlavním zdrojem příjmů prodej a distribuce mazacích olejů, autochemie, autokosmetiky a asfaltových výrobků. Podnik se primárně zaměřuje na velkoobchodní prodej, ale v rámci svých středisek umožňuje také maloobchodní prodej. Mimo to se firma zaměřuje na prodej topných olejů a automobilových paliv. Společnost prodává a distribuuje výrobky společností Lukoil, Paramo, Castrol, Velvana, Statoil a další. Jedná se o největšího distributora těchto značek v České republice. Od roku 2011 firma vyrábí vlastní produkty v oblasti olejů, plastických maziv, autochemie a autokosmetiky. Největším úspěchem v této oblasti bylo získání koncese na výrobu a zpracování paliv a maziv a distribuci pohonných hmot v roce 2013.

Mimo prodej a distribuci výše popsaných produktů nabízí podnik svým zákazníkům také další služby. Jedná se zejména o zajištění distribuce a logistiky zboží. Firma provozuje vlastní autodopravu, která zahrnuje široký vozový park nákladních automobilů a cisteren. Součástí nabízených služeb je také zajištění zpětného odběru nebezpečných odpadů, jako jsou zejména upotřebená maziva a oleje. Dále firma zajišťuje rozbor paliva a maziv za účelem zjištění jejich čistoty a kvality. V neposlední řadě společnost nabízí konzultace a poradenskou činnost v oblasti aplikace maziv včetně zpracování plánů dle potřeb zákazníka.

Podnik působí zejména na území České republiky. Sídlo společnosti se nachází v Libereckém kraji. Zde také působí vedení podniku a řada servisních středisek. Podnik má funkční organizační strukturu. V jeho čele stojí dva majitelé podniku, kteří působí na funkci výkonného ředitele. V sídle podniku se nalézají oddělení účetnictví, logistiky, prodeje, nákupu a obchodně technický úsek. Za koordinaci aktivit jednotlivých středisek je odpovědný manažer obchodně technického oddělení, jemuž jsou přímo podřízeni jednotliví vedoucí středisek. Ti jsou odpovědní za obchodní aktivity v jednotlivých oblastech. Ve střediscích je zaměstnán odborně technický personál. Firma má prodejní střediska a expediční sklady po celé České republice. Ty se nacházejí v šesti městech v Čechách a ve dvou městech na Moravě. Prostřednictvím své dceřiné společnosti působí firma také na Slovensku, s distribučními sklady v Holíči a Partizánském. Schéma organizační struktury podniku je uvedeno na obrázku 1 níže.

Obrázek 1 Organizační struktura sledovaného podniku

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních dokumentů firmy



V rámci své činnosti se podnik řídí následující vizí: „Nabízet svým zákazníkům kvalitní biologicky odbouratelné produkty a služby, které jsou schopny uspokojit požadavky i těch nejnáročnějších klientů.“ Důraz je v tomto ohledu kladen zejména na kvalitní doplňkové služby, jako je logistika a kvalitní poradenství. Nejsilnější stránkou podniku je rozsáhlá distribuční síť a vozový park. Díky tomu je podnik schopen poskytovat svým zákazníkům komplexní služby a kvalitní, odborný a rychlý servis. Díky tomu firma dlouhodobě vykazuje dobré podnikatelské výsledky.

Firma si v posledních letech vede v rámci svého hospodaření velmi dobře. Dlouhodobě vykazuje zisk. Celkové tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb v posledních letech stále rostou. Výrazného prodejního úspěchu společnost dosáhla zejména v roce 2018, kdy její tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb přesáhly hranici 1,5 mld. Kč. V roce 2019 společnost zrealizovala obchody za 1 520,5 mil. Kč. Také obrat společnosti dlouhodobě stabilně roste. V posledních pěti letech meziroční obrat rostl v průměru o 13 %. Podnik vykazuje dlouhodobě zisk. Výjimkou byl rok 2017, což bylo způsobeno rozsáhlými investicemi do obnovy vozového parku. V následujících letech je opět vidět pozvolný růst.

Detailní informace o počtu zaměstnanců, vývoji tržeb, obratu a výsledku hospodaření společnosti jsou uvedeny níže (viz Tabulka 1).

Tabulka 1 Základní údaje o sledovaném podniku

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Průměrný přepočtený počet zaměstnanců	85	115	115	106	117	119
Tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb v mil. Kč	806,7	824,3	942,4	1 294,7	1 552,5	1 503,2
Obrat v mil. Kč	841,3	863,9	948,3	1 301,5	1 562,5	1 520,5
Výsledek hospodaření před zdaněním v tis. Kč	3 338	5 969	4 498	-1 930	3 428	240

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv podniku

Dle údajů z tabulky 1 je zřejmé, že si firma v posledních letech vede v rámci svého hospodaření velmi dobře. Dlouhodobě vykazuje zisk. Celkové tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb v posledních letech stále rostou. Výrazného prodejního úspěchu společnost dosáhla zejména v roce 2018, kdy její tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb přesáhly hranici 1,5 mld. Kč. V roce 2019 společnost zrealizovala obchody za 1 520,5 mil. Kč. Také obrat společnosti dlouhodobě stabilně roste. V posledních pěti letech meziroční obrat rostl v průměru o 13 %. Podnik vykazuje dlouhodobě zisk. Výjimkou byl rok 2017, což bylo způsobeno rozsáhlými investicemi do obnovy vozového parku. V následujících letech je opět vidět pozvolný růst.

3.2 Charakteristika dlouhodobého majetku ve sledovaném podniku

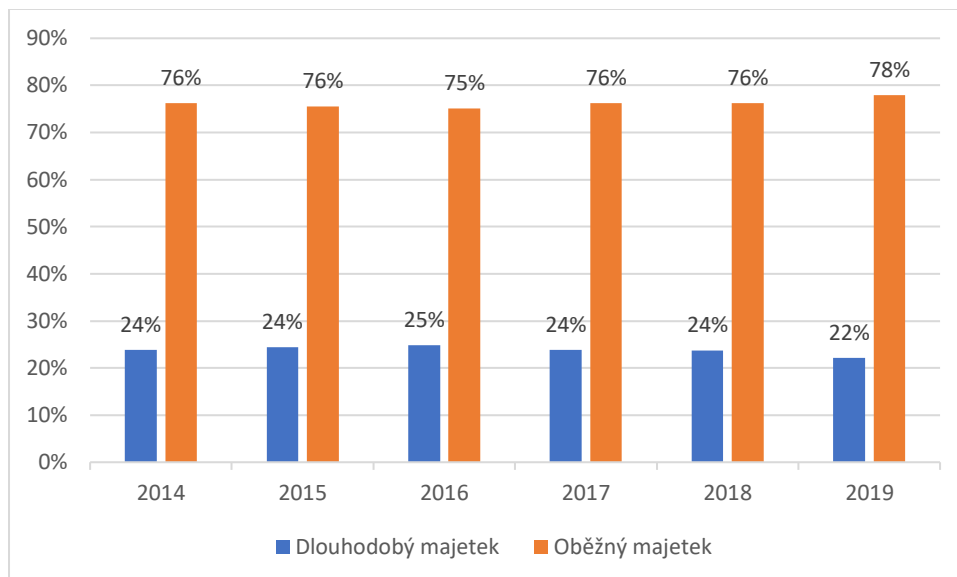
Skladba dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku účetní jednotky odpovídá předmětu podnikání a zaměření podniku. Podnik vlastní dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek. S dlouhodobým finančním majetkem se ve sledované společnosti setkáme díky finanční účasti podniku v dceřiné společnosti. Za sestavení účetní závěrky je odpovědný statutární orgán společnosti, hospodaření společnosti každoročně prochází kontrolou nezávislého auditora, poté jsou výsledky auditu účetní závěrky předloženy představenstvu společnosti a přezkoumány dozorčí radou. Dosud ještě nejsou k dispozici oficiální výsledky hospodaření za rok 2020. Z tohoto důvodu se většina informací opírá o účetní závěrku za rok 2019, přičemž pro porovnání vývoje bylo sledováno výsledky zpětně až do roku 2014.

V roce 2019 dosáhla celková hodnota aktiv 252 161 tis. Kč. Podnik vlastnil dlouhodobý majetek v hodnotě 55 813 tis. Kč. Dlouhodobý majetek tedy tvořil 22,1 % z celkových aktiv. Pokud se zaměříme na míru zastoupení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku zjistíme, že hmotný majetek tvořil největší podíl dlouhodobého majetku. Firma vlastnila dlouhodobý hmotný majetek v hodnotě 55 144 tis. Kč a dlouhodobý nehmotný majetek v hodnotě 542 tis. Kč. Rovněž vlastnila dlouhodobý finanční majetek v hodnotě 127 tis. Kč, který představovala majetková účast v dceřiné společnosti na Slovensku.

Struktura a složení aktiv a dlouhodobého majetku v podniku je dlouhodobě stabilní. V rámci posledních šesti let není možné vysledovat výrazné výkyvy v dané oblasti. Dlouhodobě v rámci aktiv podniku převažuje oběžný majetek.

Dlouhodobý majetek se za sledované období v průměru na celkových aktivech podílí z 24 %. Nejnižšího podílu (22 %) dosáhl dlouhodobý majetek na celkových aktivech podniku v roce 2019 a naopak nejvyššího podílu bylo dosaženo v roce 2016, kdy činil 25 %. Pro ilustraci je vývoj struktury aktiv uveden v grafu 1 níže.

Graf 1 Vývoj struktury aktiv ve sledovaném podniku



Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv podniku

Vývoj hodnoty dlouhodobého majetku se mezi lety 2014–2019 výrazně nemění. Hodnota dlouhodobého majetku po celé sledované období zůstávala téměř neměnná, resp. rostla nepatrně. Pouze v roce 2019 výše dlouhodobého majetku oproti předchozímu roku meziročně poklesla o 8,3 %. Avšak při porovnání výše hodnoty dlouhodobého majetku v posledním sledovaném roce 2019 oproti prvnímu roku 2014 hodnota dlouhodobého majetku vzrostla o 38,1 %. Přehled změn ve vývoji hodnot dlouhodobého majetku zobrazuje tabulka 2.

Tabulka 2 Vývoj dlouhodobého majetku ve sledovaném podniku

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Dlouhodobý majetek v tis. Kč	40 405	46 465	51 881	59 203	60 888	55 813
změna oproti předcházejícímu roku	x	15,0 %	11,7 %	14,1 %	2,8 %	-8,3 %
změna oproti prvnímu roku	x	115,0 %	128,4 %	146,5 %	150,7 %	138,1 %

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv podniku

Mezi lety 2016 a 2017 hodnota dlouhodobého majetku meziročně vzrostla o 14,1 %. Nárůst mezi roky 2017 a 2018 zpomalil jen na 2,8 %. V posledním roce 2019 byl zaznamenán meziroční pokles hodnoty o 8,3 %. Od začátku sledovaného období roku 2014 byl zaznamenán nejvyšší nárůst v roce 2018, kdy vzrostla o 50,7 %. Firma v tom roce vykázala dlouhodobý majetek v hodnotě 60,8 mil. Kč.

3.2.1 Definice dlouhodobého majetku v podniku

Ve sledované účetní jednotce je k dispozici vnitřní účetní směrnice, která upravuje oblast účtování a vykazování dlouhodobého majetku. Směrnice má však velmi obecný charakter a do velké míry pouze kopíruje obsah zákona o daních z příjmů bez hlubší reflexe situace v podniku.

Ve směrnici je definováno, jaký majetek je v rámci účetní jednotky považován za dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Účetní jednotka v tomto ohledu vychází ze zákona o daních z příjmů. Ve směrnici je vymezen dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek a drobný hmotný majetek. Jednotlivé druhy dlouhodobého majetku jsou v účetní jednotce definovány následujícím způsobem:

- Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a jehož ocenění je vyšší než 40 tis. Kč v jednotlivém případě. Nakoupený dlouhodobý hmotný majetek je vykázan v pořizovací ceně, která zahrnuje cenu, za níž byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související.
- Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a jehož ocenění je vyšší než 60 tis. Kč v jednotlivém případě.

Z výše uvedených informací je zjevné, že se účetní jednotka v případě vymezení charakteru dlouhodobého majetku kopíruje zákon o daních z příjmů. To se projevuje zejména v tom, jakou cenovou hranici si účetní jednotka pro zařazení majetku do dlouhodobého majetku stanovila. Dlouhodobý drobný majetek v současné době není v podniku vymezen. U hmotného majetku, resp. u samostatných movitých věcí, popřípadě souborů hmotných movitých věcí pořízeného v období od 1. 1. 2021 došlo v účetní jednotce ke zvýšení hodnotové hranice pro zařazení do hmotného majetku na 80 000 Kč. Uvedená změna vychází z novely č. 609/2020 Sb., zákona o daních z příjmů.

K evidenci dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku jsou využívány jednotlivé účty, které nejsou dále analyticky rozdělovány. Každá položka dlouhodobého majetku je označena číslem majetku. Číslo majetku je v rámci účetní jednotky používáno jako kalkulační objekt. Jsou k němu tedy přiřazovány náklady, související s daným majetkem. Ke každé položce dlouhodobého majetku je vedena inventarizační karta, která má pouze elektronickou podobu. Podnik využívá účetní software Pohoda, který umožňuje vést detailní evidenci dlouhodobého majetku včetně zmíněných inventarizačních karet. Ty obsahují následující informace o jednotlivých položkách:

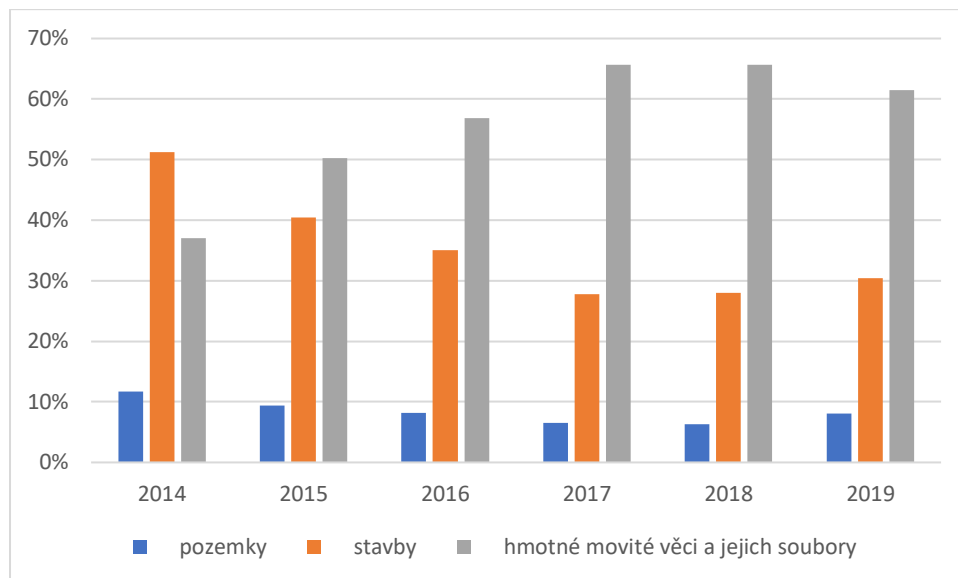
- název majetku a jeho číslo;
- základní informace (druh, množství, cena atd.);
- technické údaje (výrobce, záruka atd.);
- odpisování majetku (odpisový plán, průběh odpisování);
- datum pořízení, zařazení, vyřazené a likvidace majetku;
- středisko, kde se majetek nachází;
- informace o účtech, které jsou k účtování a majetku využívány.

3.2.2 Struktura dlouhodobého majetku v podniku

Ve struktuře dlouhodobého majetku ve sledované společnosti výrazně převažuje dlouhodobý hmotný majetek, jenž tvoří téměř 99 % dlouhodobého majetku. Dlouhodobý hmotný majetek společnosti zahrnuje pozemky, stavby, hmotné movité věci a jejich soubory. Největší část dlouhodobého hmotného majetku připadá na hmotné movité věci a jejich soubory. V průměru ve sledovaném období 2014–2019 činil jejich podíl kolem 56 %, v roce 2019 dokonce 62 %.

Druhou nejvíce zastoupenou položkou v dlouhodobém hmotném majetku společnosti jsou stavby, jejichž hodnota v průměru tvořila 35 % a dále pozemky, jejichž podíl byl 8 %. Vývoj struktury dlouhodobého hmotného majetku zobrazuje graf 2 níže.

Graf 2 Vývoj struktury dlouhodobého hmotného majetku podniku

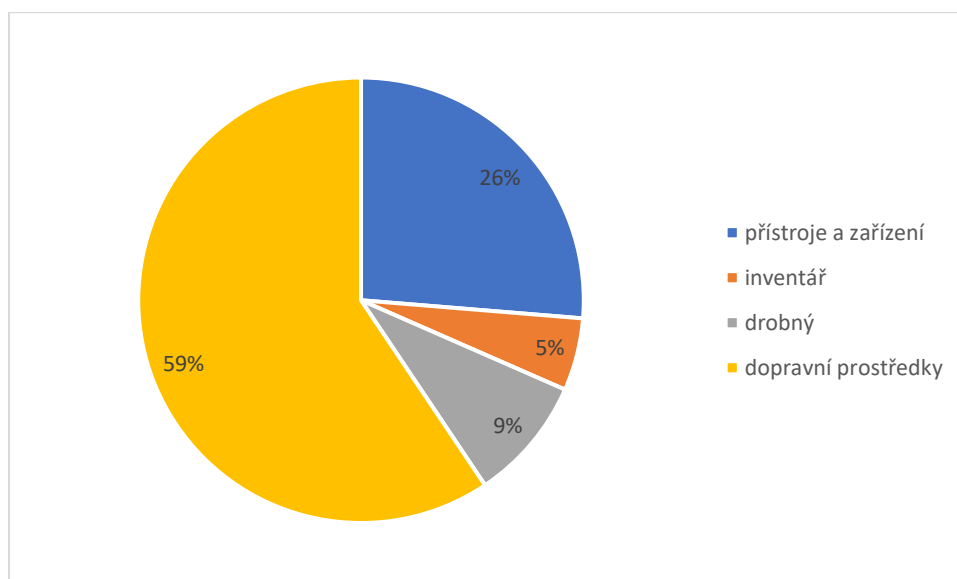


Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv podniku

Položka hmotné movité věci a jejich soubory je dále v podniku tříděna na dopravní prostředky, přístroje a zařízení a inventář. Položka hmotných movitých věcí dosáhla v roce 2019 celkové výše 34 189 tis. Kč, což v souhrnu představovalo 62 % dlouhodobého hmotného majetku. Mezi největší část movitých věcí a jejich souborů, které podnik vlastní, patří dopravní prostředky, které tvoří 59 % z této položky. Jde zejména o rozsáhlý vozový park, který je tvořen pěti dodávkami, dvěma nákladními automobily a čtyřmi cisternami. Dále jsou v majetku vysokozdvíhací vozíky používané ve skladech. Podnik vlastní také další dlouhodobý majetek zahrnutý do kategorie přístroje a zařízení, který je využíván ve výrobě. Jedná se například o univerzální stáčecí linku a její příslušenství. Ve vlastnictví podniku jsou také další drobné výrobní nástroje, jako jsou například vrtačky, svářečky, frézy atd.

Mezi dlouhodobý majetek podniku patří také vybavení kanceláří, jako jsou počítače, tiskárny atd. Struktura hmotných movitých věcí a jejich souborů je k roku 2019 graficky znázorněna níže (viz graf 3).

Graf 3 Struktura položek hmotných movitých věcí a jejich souborů za rok 2019



Zdroj: vlastní zpracování na základě výroční zprávy za rok 2019

Druhou významnou položkou dlouhodobého hmotného majetku ve vlastnictví společnosti jsou pozemky a stavby, jejichž hodnota za rok 2019 tvořila dohromady 38 %. Výše hodnoty byla po celé období stabilní. Společnost vlastní několik budov a pozemků, na kterých jsou umístěny kromě sídla firmy rovněž i sklady výrobků a garáže pro automobily. Firma dlouhodobě vlastní pozemky v souhrnné účetní hodnotě 2 566 tis. Kč. V roce 2019 společnost zakoupila další pozemek v hodnotě 435 tis. Kč, čímž navýšila účetní hodnotu svých pozemků na 3 001 tis. Kč. Přestože jsou pozemky o celkové rozloze 27 651 m² součástí obchodního majetku, nelze u nich uplatňovat odpisy. Uvedené pozemky slouží jako věcné záruky, a to konkrétně společnosti Paramo a.s. z titulu zajištění dodávek zboží, dále společnosti Sberbank a.s. Praha z titulu zajištění kontokorentního a podnikatelského úvěru a společnosti KM-Prona a.s. Rynoltice z titulu zajištění pohledávek.

Dlouhodobý nehmotný majetek byl letech 2018 a 2019 tvořen v plné výši pouze nehmotnými výsledky vývoje. Podnik se dlouhodobě věnuje výzkumu v oblasti biologicky odbouratelných olejů a maziv za účelem vývoje nových produktů. Výsledky vývoje se týkají právě této oblasti. Další významnou částí nehmotného majetku zastoupenou v podniku v letech 2014–2017 byla i ocenitelná práva. Konkrétně se jednalo jiná ocenitelná práva, jimiž se rozumí především předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, dále výsledky duševní tvořivé činnosti a práva podle právních předpisů. Jedná se o licence a průmyslová práva na prodej jednotlivých produktů a licence osvědčující kvalitu a ekologickou odbouratelnost výrobků.

Struktura a složení aktiv a dlouhodobého majetku v podniku je dlouhodobě stabilní. V rámci posledních šesti let není možné vysledovat výrazné výkyvy v dané oblasti. V majetkové struktuře podniku dlouhodobě převažuje oběžný majetek, který v průměru činil 76 % z celkových aktiv.

Naopak podíl stálých aktiv, který představuje veškerý dlouhodobý majetek, ve sledovaném období byl v průměru jen kolem 24 %. Nejnižšího podílu 22 % dosáhl dlouhodobý majetek na celkových aktivech podniku v roce 2019 a naopak nejvyššího podílu bylo dosaženo v roce 2016, kdy činil 25 % (jak bylo uvedeno v grafu 1).

Stejně jako struktura celkových aktiv podniku je také vývoj struktury dlouhodobého majetku poměrně stabilní. Největší podíl stálých aktiv (99 %) tvoří dlouhodobý hmotný majetek. Jeho hodnota během sledovaného období sice rostla, ale nárůst postupně zpomaloval. Také v případě struktury dlouhodobého hmotného majetku je vývoj a struktura po celé sledované období poměrně stabilní. Dlouhodobě převládají v dlouhodobém hmotném majetku hmotné movité věci a jejich soubory. Při sledování vývoje této položky je možné pozorovat každoroční meziroční nárůst hodnoty, v průměru o 26,6 %. Výjimkou je rok 2019, kdy došlo k meziročnímu snížení hodnoty hmotných movitých věcí a jejich souborů o 14,1 %. Změna souvisí zejména s nákupem nových automobilů a také nákupem stáček linky pořízené v roce 2016. Největší nárůst této položky můžeme vysledovat mezi lety 2014 a 2015, kdy vzrostla hodnota hmotných věcí a jejich souborů o 69,7 %. Další výrazný nárůst je možné vysledovat mezi lety 2016–2017, kdy účetní jednotka zakoupila novou dodávku. Hodnota se meziročně zvýšila o 44,7 %. Odlišný vývoj lze potom pozorovat v případě hodnoty staveb a pozemků, které podnik vlastní. V tomto případě klesla hodnota meziročně mezi lety 2014–2015 o 1,1 %, v průměru sledovaných let o 0,8 %. Detailní informace k vývoji jednotlivých položek dlouhodobého hmotného majetku jsou uvedeny v tabulce 3 níže.

Tabulka 3 Meziroční vývoj dlouhodobého hmotného majetku ve sledovaném podniku

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Dlouhodobý hmotný majetek v tis. Kč	38 925	14,5 %	13,0 %	15,4 %	3,4 %	-8,3 %
pozemky a stavby	13 789	-1,1 %	-0,7 %	-0,5 %	3,2 %	2,9 %
hmotné movité věci a jejich soubory	8 096	69,7 %	29,5 %	44,7 %	3,3 %	-14,1 %

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv podniku

Podíl dlouhodobého nehmotného majetku společnosti činil jen necelé 1 %, přičemž jeho vývoj byl velmi podobný vývoji hodnoty dlouhodobého hmotného majetku. Jeho hodnota také pravidelně narůstala, ale meziroční nárůst nebyl příliš velký. Mezi lety 2016 a 2017 tak činil nárůst 0,36 %. Mezi lety 2019 a 2020 dosáhl nárůst hodnoty dlouhodobého nehmotného majetku 0,16 %. V případě dlouhodobého nehmotného majetku tvoří po celé sledované období největší položku nehmotné výsledky vývoje, které tvořily v průměru až 90 % dlouhodobého nehmotného majetku. Až do roku 2015 podíl této položky pravidelně meziročně rostl, poté vývoj začal zpomalovat, hodnota nehmotných výsledků vývoje stejně jako celková hodnota dlouhodobého nehmotného majetku začala klesat a v posledních dvou letech jsou dokonce o třetinu nižší než v roce 2015, přičemž dlouhodobý nehmotný majetek tvoří již pouze položka nehmotných výsledků vývoje. Ve srovnání s hodnotou položky v roce 2019 oproti roku 2014 bylo zaznamenáno snížení hodnoty dokonce o 43,9 %. Největší meziroční růst byl zaznamenán mezi lety 2015 a 2014, kdy hodnota meziročně vzrostla o 28,9 %. V následujícím roce je možné sledovat snížení rychlosti růstu této položky o 20,6 %. V následujících letech hodnota klesala, přičemž v průměru pokles dosáhl 15,4 %. Druhou nejvíce zastoupenou položkou byla ostatní ocenitelná práva, jejichž podíl na dlouhodobém nehmotném majetku činil 15,5 %. V roce 2017 však byla zastoupena jen 1 %, v posledních dvou letech nebyla zastoupena vůbec.

3.3 Analýza účetního zobrazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve vybraném podniku

Tato podkapitola je zaměřena na analýzu stávajícího způsobu zobrazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve sledované účetní jednotce. Cílem bude popsat, jakým způsobem je ve sledovaném podniku upraven proces evidence dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Pozornost bude věnována zejména tomu, jak je ve sledované účetní jednotce dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek definován. Dále bude popsáno, jakým způsobem probíhá v podniku zaúčtování účetních případů spojených s pořízením, odpisováním a likvidací dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

3.3.1 Pořizování, odpisování a likvidace dlouhodobého majetku v podniku

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je v účetní jednotce pořizován zejména nákupem. Při pořízení nebyl uplatněn finanční leasing, a vzhledem k tomu, že firma nevlastní zemědělskou půdu ani ji nemá, tak dlouhodobý majetek není zatížen pachtovní smlouvou. Tato skutečnost se odráží také v tom, jaký způsob se v rámci podniku nejčastěji využívá k oceňování dlouhodobého majetku. Nejčastěji je k oceňování používána pořizovací cena majetku. Ta odpovídá ceně, kterou účetní jednotka za majetek při jeho koupi zaplatila. V souladu s ZÚ a VyZÚ jsou do pořizovací ceny majetku zahrnuty také náklady, které s ním souvisí. Jedná se zejména o dopravu a montáž. Sledovaná firma nemá žádný hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností. Tento typ majetku by v případě, že by jej firma vlastnila, byl oceňován vlastními náklady, což jsou všechny přímé náklady, které souvisí s výrobou daného majetku a nepřímé náklady, které se k výrobě vztahují. Firma rovněž nevlastní cenné papíry.

Dlouhodobý nehmotný majetek je vykazován v pořizovacích cenách. Nakoupený dlouhodobý hmotný majetek je vykazován v pořizovací ceně, která zahrnuje cenu, za niž byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související.

Vnitropodniková účetní směrnice dále stanovuje, že bude dlouhodobý hmotný majetek odpisován pouze prostřednictvím daňových odpisů. Účetní jednotka v tomto ohledu postupuje zcela v souladu se zákonem, aniž by nějak blíže danou oblast upravovala v rámci vnitropodnikové směrnice. Dlouhodobý hmotný majetek je odpisován ve většině případů zrychlenou formou daňových odpisů tak, jak je uvedeno v zákoně o daních z příjmů. Také v případě odpisování nehmotného majetku je postupováno zcela v souladu se zákonem o daních z příjmů a daná oblast není nijak blíže ve vnitropodnikové směrnici upravena.

Stáří majetku lze poznat z rozvahy, kde na straně aktiv jsou sloupečky obsahující nápisy brutto, korekce a netto. První sloupec brutto ukazuje hodnotu aktiv v pořizovací ceně, druhý sloupec korekce obsahuje výši oprávek k dlouhodobému majetku, které vyjadřují sumu odpisů. Čím vyšší hodnota je zde uvedena, tím více je majetek opotřeбенý. Třetí sloupec netto pak odpovídá zůstatkové hodnotě dlouhodobého majetku. Tabulka 4 ukazuje, že odepsanost dlouhodobého majetku je v průměru 52,3 %. Nejvýrazněji odepsaný je dlouhodobý nehmotný majetek, a to z více než 92,7 %. Jedná se o licence a průmyslová práva na prodej jednotlivých produktů a licence osvědčující kvalitu a ekologickou odbouratelnost výrobků. Dlouhodobý hmotný majetek je odepsán z 49,7 %, přičemž stavby z 52,7 %. Výraznou zastaralost lze spatřovat však zejména u hmotných movitých věcí a jejich souborů, kdy firma si je vědoma skutečnosti, že průměrný věk jejich vozidel je vysoký a zastaralý vozový park patří k jejím největším problémům.

Postupnou obnovu vozového parku má firma v plánu. Avšak nejnovější investici představuje pořízení technologie pro výrobu dezinfekčního přípravku v roce 2020.

Tabulka 4 Dlouhodobý majetek vybrané společnosti a jeho odepsanost v roce 2019

v tis. Kč	2019			Odepsanost aktiv v %
	Brutto	Korekce	Netto	
Dlouhodobý majetek	117 117	61 304	55 813	52,3
B.I DNM	7 433	6 891	542	92,7
B.II DHM	109 557	54 413	55 144	49,7
B.II. 1.1 Pozemky	3 001	0	3 001	0,0
B.II. 1.2 Stavby	23 921	12 616	11 305	52,7
B.II. 2 Hmotné movité věci a jejich soubory	58 928	36 059	22 869	61,2
B.III DFM	127	0	127	0,0

Zdroj: vlastní zpracování na základě výroční zprávy za rok 2019

Podnik si může zvolit způsob odepisování lineární, degresivní nebo progresivní. S účinností od 1. ledna 2021 lze využít i alternativní formu odpisování položek majetku formou mimořádných odpisů. Daňovou úsporou lze ovlivnit zůstatkovou hodnotu majetku i výsledek hospodaření v daném období. Účetní jednotka upravuje hodnotu majetku, a to jak dlouhodobého nehmotného, tak dlouhodobého hmotného majetku na základě plánování účetních odpisů lineární formou, a to na základě odpisového plánu, který vychází z předpokládané dožitosti jednotlivých předmětů.

S ohledem na tuto skutečnost bylo vedení podniku doporučeno blíže se zaměřit na hlubší analýzu možností, které se v souvislosti s odpisováním majetku nabízejí. Za tímto účelem v první řadě proběhla komparace rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů. Následně bylo přistoupeno ke zhodnocení možností účetního odpisování majetku. Za účelem analýzy možností daňového a účetního odpisování majetku byl realizován výpočet různých druhů odpisů pro následující vybrané položky dlouhodobého majetku:

- stáčecí linka H2S40
- software – The IS od firmy Ježek IT

Pro účely komparace způsobu odepisování dlouhodobého hmotného majetku byla zvolena položka ze souboru hmotné movité věci a jejich soubory – stáčecí linka H2S40. Tento stáčecí stroj byl jako první pořízen v prosinci v roce 2016. Od konce roku 2020 má firma další stáčení stroj na dezinfekci. Do provozu byla první linka uvedena 1. ledna 2017. Nakoupený dlouhodobý hmotný majetek je vykazován v pořizovací ceně, která zahrnuje cenu, za níž byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. Cena stroje činila 1 300 tis. Kč, náklady na dopravu a montáž stroje dosáhly hodnoty 24 tis. Kč. Pořizovací cena linky činila 1 324 tis. Kč. Účetní jednotka předpokládá, že doba životnosti bude 7 let. Stejně jako většina ostatních položek dlouhodobého hmotného majetku, je stáčecí linka odpisována zrychlenými daňovými odpisy. Z pohledu zákona o daních z příjmů spadá stáčecí stroj do 2 odpisové skupiny, která je odpisována po dobu 5 let. Průběh odpisování dle karty majetku je uveden v tabulce 5 níže.

Za účelem zhodnocení vlivu daňových a účetních odpisů byly sledovány odpisy rovnoměrné daňové odpisy, zrychlené daňové odpisy. V obou případech bylo sledováno také to, jak se ve výši odpisů projeví zvýšení vstupní ceny v prvním roce odpisování.

Tabulka 5 Karta majetku Stáčení stroj H2S4O s plánem odpisu majetku

Název	Stáčení stroj H2S4O	
Inventární číslo	14SP00584	
Datum pořízení	18. 12. 2016	
Datum zařazení	20. 12. 2016	
Způsob odpisů	Hmotný majetek – zrychlené odpisování	
Odpisová skupina	2 skupina	
Datum	Operace	Částka (v Kč)
25. 10. 2016	Zařazení majetku do užívání	1 324 000
31. 12. 2016	Daňový odpis	264 800
31. 12. 2017	Daňový odpis	423 680
31. 12. 2018	Daňový odpis	317 760
31. 12. 2018	Daňový odpis	211 840
31. 12. 2020	Daňový odpis	105 920

Zdroj: vlastní zpracování dle Karty majetku

S ohledem na charakter daného majetku bylo možné v prvním roce odpisování zvýšit vstupní cenu o 10 %. Jako ilustrativní příklad byl proveden také výpočet mimořádného odpisu, který lze uplatnit při splnění podmínek nově na zboží pořízené od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2021.

Pokud se zaměříme na rovnoměrné daňové odpisování zvoleného dlouhodobého majetku, zjistíme, že je pokles zůstatkové ceny v prvním roce odpisování menší než v letech následujících, kdy daná částka klesá rychleji. Důvodem je skutečnost, že je odepisovaná částka v prvním roce nižší než v letech následujících. Výše odpisu v dalších letech se v tomto případě více než zdvojnásobila, což má značný vliv na zůstatkovou cenu majetku. Průběh odpisování včetně zůstatkové ceny v jednotlivých letech je možné sledovat v tabulce 6 níže.

Tabulka 6 Daňový odpis rovnoměrný, Stáčení stroj H2S4O

Rok	Rovnoměrné daňové odpisy (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
1.	145 640	1 178 360
2.	294 590	883 770
3.	294 590	589 180
4.	294 590	294 590
5.	294 590	0
6.	0	0
7.	0	0
Celkem	1 324 000	1 324 000

Zdroj: vlastní práce autora

Pro daný majetek byl sledován také průběh odpisování v případě, že by došlo ke zvýšení pořizovací ceny majetku v prvním roce. Účetní jednotka je prvním vlastníkem stáčeního stroje a má tedy na zvýšení vstupní ceny v prvním roce nárok. V tomto případě je průběh odpisování obdobný jako v případě daňových odpisů rovnoměrných.

Rozdílem je skutečnost, že je hodnota odpisu v prvním roce odpisování vyšší, než je tomu v letech následujících. Hodnota odpisů v následujících letech je o 6 % nižší. Rozdíl tedy není v tomto případě tak enormní, jako tomu bylo v případě rozdílu hodnoty odpisu v prvním roce a následujících letech u rovnoměrných odpisů bez navýšení ceny v prvním roce. Průběh odpisování je možné sledovat v tabulce 7 níže.

Tabulka 7 Daňový odpis rovnoměrný zvýšený v prvním roce, Stáček stroj H2S40

Rok	Rovnoměrné daňové odpisy se zvýšenou cenou v prvním roce (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
1.	278 040	1 045 960
2.	261 490	784 470
3.	261 490	522 980
4.	261 490	261 490
5.	261 490	0
6.	0	0
7.	0	0
Celkem	1 324 000	1 324 000

Zdroj: vlastní práce autora

Následně byl zjišťován průběh odpisování v případě použití zrychlených daňových odpisů. V tomto případě je možné sledovat, že výše odpisů v druhém roce odpisování rychle vzrostla a v následujících letech postupně klesala. Nárůst mezi prvním a druhým rokem dosahuje 60 %. Meziroční pokles hodnoty odpisů se v následujících letech zvyšuje. V prvním roce činí 25 %. V druhém roce dosahuje hodnoty 33 % a v posledním roce 50 %. S ohledem na tuto skutečnost velmi rychle klesala také zůstatková cena majetku. Průběh odpisování včetně zůstatkové ceny v jednotlivých letech je možné sledovat v tabulce 8 níže.

Tabulka 8 Daňový odpis zrychlený Stáček stroj H2S40

Rok	Zrychlené daňové odpisy (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
1.	264 800	1 059 200
2.	423 680	635 520
3.	317 760	317 760
4.	211 840	105 920
5.	105 920	0
6.	0	0
7.	0	0
Celkem	1 324 000	1 324 000

Zdroj: vlastní práce autora

Také v případě zrychleného odpisování bylo sledováno, jakým způsobem se na výši odpisů v jednotlivých letech projeví zvýšení vstupní ceny majetku v prvním roce odpisování o 10 %. Na rozdíl od zrychleného daňového odpisování, v případě zrychleného daňového odpisování se zvýšenou vstupní cenou majetku v prvním roce hodnota odpisu klesá již od prvního roku odpisování. Stejně jako v případě zrychlených odpisů je zde možné sledovat postupný pokles hodnoty v následujících letech.

Pokles je v tomto případě v podstatě obdobný. Průběh odpisování včetně zůstatkové ceny v jednotlivých letech je možné sledovat v tabulce 9 níže.

Tabulka 9 Daňový odpis zrychlený zvýšený v prvním roce, Stáček stroj H2S40

Rok	Zrychlené daňové odpisy se zvýšenou cenou v prvním roce (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
1.	397 200	926 800
2.	370 720	556 080
3.	278 040	278 040
4.	185 360	92 680
5.	92 680	0
6.	0	0
7.	0	0
Celkem	1 324 000	1 324 000

Zdroj: vlastní práce autora

Nově lze pro odpisování hmotného majetku využít způsob mimořádných odpisů. Tuto formu podpory mohou využít podnikatelé, kteří pořídí nové zboží v období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2021. Tento způsob umožňuje odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 12 měsíců v odpisové skupině 1 a za 24 měsíců majetek zařazený v odpisové skupině 2. Poplatník má povinnost zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po dni, ve kterém došlo ke splnění podmínky pro odpisování. Vzhledem k tomu, že pořizovaná linka byla již zakoupena v prosinci 2016, je zde uveden ilustrativní příklad, pokud by linka byla zakoupena v lednu 2020, přičemž je zahrnuta v odpisové skupině 2. Průběh odpisování včetně zůstatkové ceny v jednotlivých letech je možné sledovat v tabulce 10 níže.

Tabulka 10 Daňový mimořádný odpis, Stáček stroj H2S40

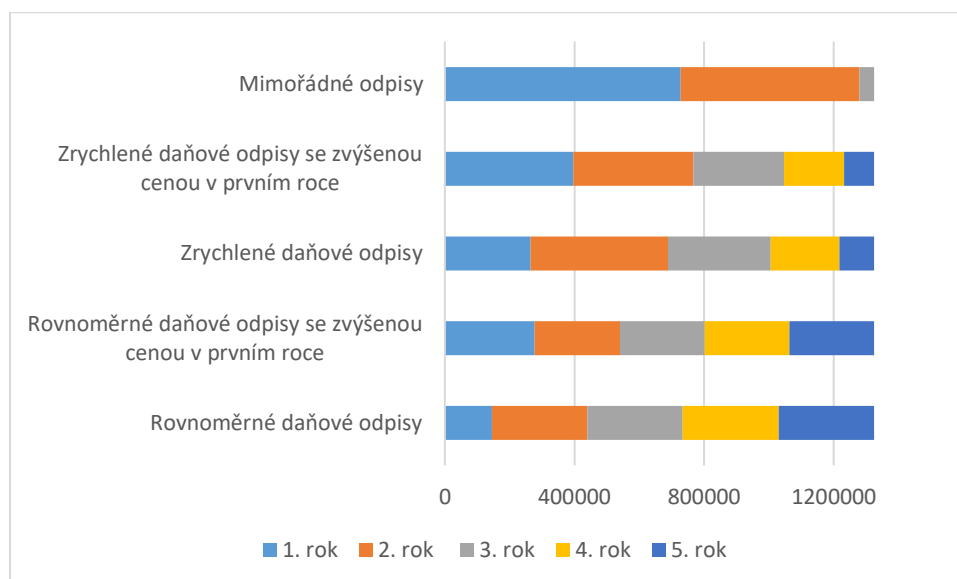
Rok	Mimořádný odpis (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2020 (11 měsíců)	728 200	595 800
2021 (12 měsíců)	551 667	44 133
2020 (1 měsíc)	44 133	0

Zdroj: vlastní práce autora

Při výpočtu je počítáno v prvním roce s odpisy ve výši 60 %. Vzhledem k tomu, že odpisy lze provádět až od února 2020, je v prvním roce počítáno s odpisy v 60 % za 11 měsíců. Ve druhém roce se jedná již o odpisy za 12 měsíců, avšak první měsíc ve výši 60 % a v dalších již jen 40 %. Stejně jako v jediném měsíci třetího roku, který je dle příkladu posledním možným obdobím pro mimořádný odpis zboží pořízeného v lednu 2020.

V rámci sledování průběhu daňového odpisování prostřednictvím jednotlivých technik, byla provedena také komparace hodnoty odpisů v jednotlivých letech. Za účelem prezentace výsledků komparace byl využit skládaný pruhový graf (viz graf 4).

Graf 4 Komparace výše jednotlivých způsobů daňových odpisů, Stáčecí stroj H2S4O



Zdroj: vlastní práce autora

Z grafu 4 je zřejmé, že hodnota rovnoměrných odpisů a rovnoměrných odpisů se zvýšenou cenou v prvním roce je v posledních čtyřech letech stabilní. Hodnota rovnoměrných odpisů je v prvním roce odpisování výrazně nižší než hodnota rovnoměrných odpisů se zvýšenou vstupní cenou. Rozdíl činí 90,91 %. V následujících letech je situace odlišná a hodnota rovnoměrných odpisů je vyšší než hodnota rovnoměrných odpisů se zvýšenou vstupní cenou. Rozdíl však již není tak výrazný a dosahuje 8,12 %. Pokud bychom podobným způsobem porovnávali zrychlené daňové odpisy a zrychlené daňové odpisy se zvýšenou cenou v prvním roce, zjistíme, že se také v tomto případě největší rozdíly objevují v prvním roce odpisování. V tomto případě byla hodnota zrychleného odpisu o 50 % nižší než hodnota zrychleného odpisu se zvýšenou vstupní cenou v prvním roce. V následujících letech už tomu bylo naopak a cena zrychleného odpisu byla o 12,5 % vyšší než hodnota zrychleného odpisu se zvýšenou vstupní cenou v prvním roce.

Při komparaci rovnoměrného a zrychleného odpisování (včetně odpisů se zvýšenou vstupní cenou v prvním roce odpisování) bylo zjištěno, že hodnota zrychleného odpisu je v obou případech v prvních třech letech vyšší, než je tomu v případě rovnoměrného daňového odpisování. Rozdíly jsou při tom největší v případě rovnoměrného a zrychleného odpisu v prvním roce, kdy rozdíl dosahuje 81,82 %. V případě rovnoměrných odpisů se zvýšenou cenou v prvním roce a zrychleným odpisováním se zvýšenou cenou v prvním roce činí rozdíl 42,86 %. V následujících dvou letech nejsou rozdíly tak velké. V posledních dvou letech odpisování jsou rovnoměrné odpisy v obou případech vyšší než odpisy zrychlené. V posledním roce dosahuje v obou případech rozdíl 64 %.

Z výše uvedených skutečností je zjevné, že je zrychlené daňové odpisování vhodné za předpokladu, že je cílem účetní jednotky dostat v prvních letech provozování stroje jeho cenu do nákladů co nejrychleji. Díky tomu dojde ke snížení daně z příjmů. Tato skutečnost se projevuje zejména na výši základu daně účetní jednotky, kterým je výsledek hospodaření. Ten je dán rozdílem mezi daňově uznatelnými výnosy a náklady.

Odpisy jsou daňově uznatelným nákladem, protože představují opotřebení majetku. V tomto případě je vhodnější s ohledem na charakter podniku využít rovnoměrné daňové odpisy. Důvodem je skutečnost, že podnik nepotřebuje rychle rozpouštět náklady na nákup majetku. Nedochází zde totiž k tak rychlé obnově dlouhodobého majetku.

Jako ilustrativní příklad byl proveden rovněž i výpočet mimořádného odpisu, jehož použití při splnění podmínek by bylo ve výsledku pro společnost ze všech způsobů nejvýhodnější.

Za účelem zhodnocení výhodnosti jednotlivých typů odpisů byla také spočítána daňová úspora. Tu je možné zjistit vynásobením hodnoty odpisu sazbou daně z příjmů fyzických osob, která činí 19 %. Důvodem je skutečnost, že daňové odpisy představují daňově uznatelný náklad. Porovnání daňové úspory pro jednotlivé typy daňových odpisů je uvedeno v tabulce číslo 11 níže.

Tabulka 11 Daňová úspora v případě jednotlivých typů daňových odpisů

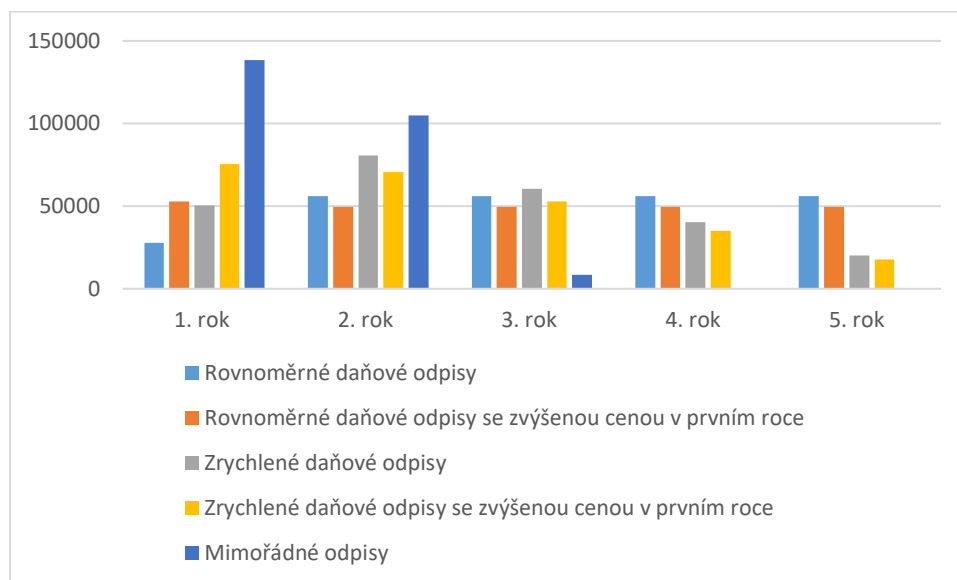
Rok	Rovnoměrné daňové odpisy (v Kč)	Rovnoměrné daňové odpisy se zvýšenou cenou v prvním roce (v Kč)	Zrychlené daňové odpisy (v Kč)	Zrychlené daňové odpisy se zvýšenou cenou v prvním roce (v Kč)	Mimořádné daňové odpisy (v Kč)
1.	27 672	52 828	50 312	75 468	138 358
2.	55 972	49 683	80 499	70 437	104 817
3.	55 972	49 683	60 374	52 828	8 385
4.	55 972	49 683	40 250	35 218	0
5.	55 972	49 683	20 125	17 609	0

Zdroj: vlastní práce autora

Z tabulky číslo 11 výše je zjevné, že v případě rovnoměrných daňových odpisů je daňová úspora vyšší v druhém až pátém roce odpisování. V případě rovnoměrných daňových odpisů se zvýšenou cenou v prvním roce je naopak daňová úspora největší v prvním roce. Pokud se zaměříme na zrychlené daňové odpisy, je daňová úspora největší v druhém roce odpisování a následně její hodnota klesá. U zrychleného daňového odpisování se zvýšenou vstupní cenou je daňová úspora největší v prvním roce odpisování a následně její výše klesá. Výhoda daňové úspory v případě použití mimořádného odpisu je zřejmá. Vzhledem k možnosti odpisování ve 24 měsících, je jeho hodnota v prvním i druhém roce nesrovnatelně výraznější.

Vývoj daňové úspory v případě různých druhů odpisů je uveden v grafu 5 níže.

Graf 5 Daňová úspora v případě jednotlivých typů odpisů, Stáček stroj H2S40



Zdroj: vlastní práce autora

Obecně platí, že celková hodnota daňové úspory je v součtu, a to při jakémkoliv způsobu použití daňových odpisů stejná a dosahuje výše 251 560 Kč. Daňovou úsporu je však možné očekávat pouze v případě, že účetní jednotka vykáže zisk. Je tedy nezbytné zaměřit se na výši základu daně, kterým je výsledek hospodaření. V posledním sledovaném roce 2019 dosahoval výsledek hospodaření před zdaněním 240 tis. Kč. Nyní nejsou ještě k dispozici oficiální výsledky hospodaření za rok 2020, společnost nezaznamenala významný pokles prodeje, ale situace se neustále mění a zejména s ohledem na vývoj pandemie nelze předvídat rozsah jejího dopadu na společnost do budoucna. Vedení společnosti má dlouhodobé závazky vůči svým věřitelům, a proto pravidelně monitoruje potenciální možné dopady a snaží se podnikat kroky ke zmírnění jakýchkoliv účinků na společnost a zaměstnance. Jedním z těchto kroků je i podle plánu investic přistoupení k pořízení technologie pro výrobu dezinfekčního přípravku. Konkrétně se jedná o nákup plnicí linky, na jejíž nákup byla v roce 2020 uzavřena smlouva

o dodávce a k dodání došlo na počátku roku 2021. Během následujících let společnost plánuje investovat zejména do obnovy vozového parku, který je již zastaralý a vyžaduje časté opravy a rozsáhlou údržbu. Na základě zmíněného plánu investic a obnovy, a i s ohledem na zjištěné skutečnosti týkajících se daňové úspory, má účetní jednotka možnost zvolit si způsob odpisování dlouhodobého hmotného majetku podle toho, jak rychle chce dostat jeho hodnotu do nákladů.

Jak již bylo výše uvedeno, v rámci účetní jednotky nedochází k účetnímu odpisování majetku. O daňových odpisech se neúčtuje, avšak účetní odpisy by účetní jednotka účtovala na účet 551. V rámci předložené práce bylo tedy sledováno, jakým způsobem by probíhalo lineární, progresivní, degresivní a výkonové odpisování majetku. Doba odpisování stáček stroje byla stanovena na 7 let, což odpovídá době jeho životnosti. V případě výkonového odpisování byl jako odpisová základna zvolen výkon plnicího zařízení, což představuje počet stočených lahví. Celkově se na základě garance ze strany dodavatele linky předpokládá, že bude každý rok naplněno 250 000 lahví, přičemž nezáleží o rozsahu plněných objemů.

Je však nutné předpokládat, že bude výkon linky každý rok 10 % klesat s ohledem na opotřebení stroje. V tabulce 12 níže je uveden průběh lineárního a výkonového odpisování.

Tabulka 12 Komparace účetních odpisů, Stáček stroj H2S40

Rok	Lineární účetní odpisy (v Kč)	Degresivní účetní odpis (v Kč)	Progresivní účetní odpis (v Kč)	Výkonové účetní odpisy (v Kč)
1.	189 143	331 000	47 286	253 784
2.	189 143	283 714	94 571	228 406
3.	189 143	236 429	141 857	205 565
4.	189 143	189 143	189 143	185 009
5.	189 143	141 857	236 429	166 508
6.	189 143	94 571	283 714	149 858
7.	189 143	47 286	331 000	134 871
Celkem	1 324 000	1 324 000	1 324 000	1 324 000

Zdroj: vlastní práce autora

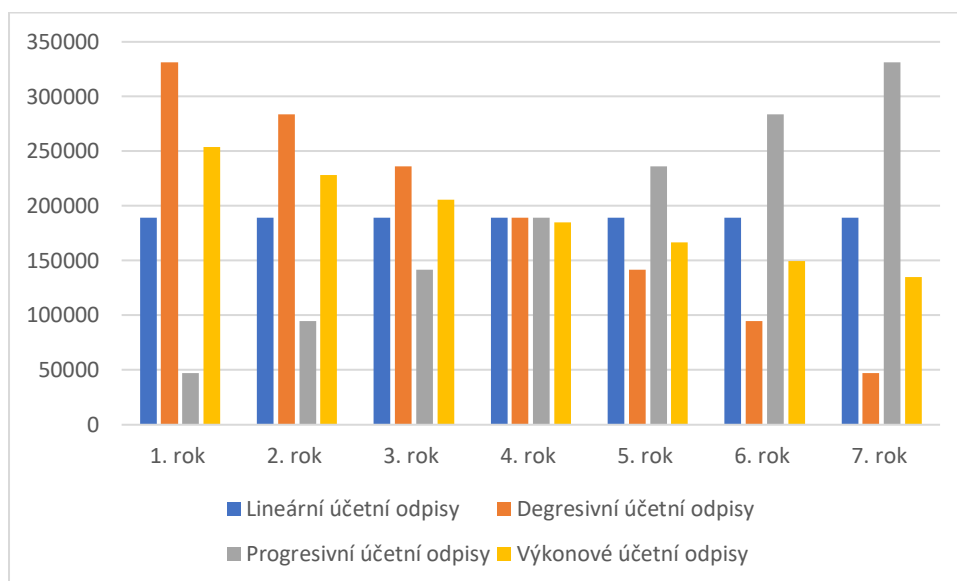
Výpočet odpisů:

- lineární: 1. rok: $1324000/84 = 15\,761,90$ (tj. měsíční odpis), pokud účetní jednotka majetek pořídila a zařadila do užívání v lednu, odpis je nutné znásobit 12, poté dostaneme roční odpis 189 143 Kč a další roky jsou stejné.
- v případě použití degrativního účetního odpisu účetní jednotka volí zrychlenou volbu odpisování, v každém roce se odepisuje jiná částka, přičemž v prvním roce je nejvyšší, poté v následujících letech každoročně klesá, využívá se zejména u majetku s delší životností, kdy i po odepsání majetku je dále používán. Počítáme takto: Počítáme takto: $1324000 * 2 * (7+1-1) = 18536000 / (7*(7+1)) = 331\,000$, v dalším roce počítáme $1324000 * 2 * (7+1-2) = 15888000 / (7*(7+1)) = 283714$, podle stejného vzorce pokračujeme až do posledního sedmého roku, kde $1324000 * 2 * (7+1-7) = 2648000 / 56 = 47\,286$.
- Při použití progresivního účetního odpisu je naopak na počátku stanoveno nižší procento odpisů, které se v průběhu doby postupně zvyšuje, vychází se z předpokladu, že čím je majetek starší, tím je jeho opotřebení rychlejší. Bere v úvahu zohlednění postupného náběhu výroby, a tudíž menší výkonnosti zařízení na počátku využívání z důvodu nutného zkušebního záběhu. Výpočet je obdobný, avšak místo odečtu počtu let odpisování se každý rok přičítá. Zpomalené účetní odpisy je výhodné využít u takového majetku, u něhož je zřejmé, že bude ztrácet hodnotu především na konci své životnosti a v prvních letech bude jeho opotřebení menší.
- výkonový: pokud účetní jednotka počítá, že stáček linka vyprodukuje ročně 250 000 lahví s předpokladem, že v každém dalším roce výkon linky klesne o 10 %, znamená to, že ve druhém roce bude stočeno již jen 225 000 lahví, ve třetím 202 500 lahví, ve čtvrtém roce 182 250, v pátém 164 025, v šestém 147 623, v sedmém 132 860, tudíž za celou dobu naplní linka 1 304 258 lahví. Výpočet odpisů je tudíž takto: 1. rok: $1324000/1304258 = 1,015137354$ násobíme počtem naplněných lahví podle předpokladu každého konkrétního roku. Výsledkem je hodnota ročního odpisu, přičemž jejich součet za odpisované roky tvoří hodnota pořízeného majetku.

Dále by bylo možné využít i zrychlenou metodu SYD, která je založena na klesajícím podílu odpisové základny a odhadu zbytkové hodnoty, kterou bude mít linka po sedmi letech doby životnosti.

Využitelný by mohl být i komponentní způsob odpisování založený na tom, že jednotlivé části dlouhodobého majetku jsou rozloženy na komponenty, které jsou odpisovány předpokládanou dobou životnosti, jež je často u jednotlivých komponent rozdílná. Každá metoda má své přednosti i nevýhody. Použití je rozdílné i podle odvětví, ve kterém se firma působí. A především na účetní jednotce závisí, jakou metodu odpisování si vybere, přičemž zvolená metoda by měla vystihovat opotřebení majetku, které ke své činnosti používá. Z výsledků je patrné, že k nejrychlejšímu odpisování majetku dochází v rámci využití degresivního účetního odpisování, kdy odpisy dosahují největší hodnoty v prvních letech odpisování. Hodnota odpisů v tomto případě velmi rychle klesá. V prvním roce dochází k poklesu o 14 % a v posledním o 50 % hodnoty. Tato metody odpisování je tedy vhodná, pokud je cílem účetní jednotky dostat hodnotu daného majetku se nejrychleji do nákladů. Tato metoda se proto většinou používá v případě majetku, který chce podnik co nejrychleji obměňovat. V případě progresivního účetního odpisování je naopak možné sledovat pozvolný nárůst hodnoty odpisů. Nárůst je při tom poměrně stabilní a v průměru dosahuje hodnoty 5 %. Tento způsob odpisování je vhodný v případě, kdy je pro účetní jednotku využíván daný majetek poměrně dlouho a neplánuje se jeho obměna. Velmi zajímavý je dle mého názoru vývoj hodnoty výkonových účetních odpisů, které mají degresivní charakter. Degresivní vývoj souvisí se skutečností, že výkonnost stroje každý rok klesá o 10 %. Jeho výkon se tak snižuje, což se projevuje na výši odpisů. Výkonovou metodu odpisování lze využít u takového majetku, u kterého míra opotřebení závisí na míře skutečného využití majetku. Stáčecí linka je typickým příkladem pro využití této metody. V grafu 6 níže je pro ilustraci uveden vývoj hodnoty jednotlivých typů účetních odpisů.

Graf 6 Komparace výše jednotlivých účetních odpisů, Stáčecí stroj H2S4O



Zdroj: vlastní práce autora

Z grafu 6 je patrné, že největší hodnoty dosahují zpočátku degresivní odpisy. Jejich vývoj kopírují odpisy výkonové, které jsou zpočátku také poměrně vysoké, ale jejich hodnota postupně klesá. Ve čtvrtém roce odpisování jsou hodnoty všech odpisů velmi podobné. Od pátého roku jsou však lineární a progresivní odpisy vyšší než odpisy degresivní a výkonové. S ohledem na charakter majetku, jehož odpisování bylo v tomto případě sledováno, jsou podle mého názoru nejvhodnější odpisy výkonové. Ty totiž nejlépe reflektují skutečné opotřebení majetku, ke kterému v tomto případě dochází. Obdobným způsobem bude v následující části provedeno odpisování dlouhodobého nehmotného majetku.

V rámci nehmotného majetku byl zvolen software The IS od firmy Ježek IT, který je určen ke správě pohledávek podniku. Software byl zakoupen v červnu 2020 a do užívání byl uveden k 1. červenci 2020 (platnost licence k tomuto datu). Cena softwaru byla 150 000 Kč. Doba životnosti je 3 roky. Průběh odpisování dle karty majetku je uveden v tabulce 13 níže.

Tabulka 13 Karta majetku Software The IS s plánem odpisu majetku

Název	<i>The IS</i>	
Inventární číslo	13SP000214	
Datum pořízení majetku	23. 6. 2020	
Datum zařazení majetku	1. 7. 2020	
Způsob odpisů	Nehmotný majetek – software	
Daňové odpisy	3 roky	
Datum	Operace	Částka (v Kč)
23. 6. 2020	Zařazení majetku do užívání	150 000
31. 12. 2020	Daňový odpis	25 002
31. 12. 2021	Daňový odpis	50 004
31. 12. 2022	Daňový odpis	50 004
31. 12. 2023	Daňový odpis	24 990

Zdroj: Karta majetku dle interních dokumentů podniku

Také v případě nehmotného majetku bylo zjišťováno, jakým způsobem se budou vyvíjet daňové a účetní odpisy. V tomto případě bude sledován vývoj daňových odpisů. V případě dlouhodobého nehmotného majetku, je možné využít pouze jeden způsob odpisování. Zákon při tom jasně stanovuje, jak dlouho je možné daný majetek odpisovat. V případě softwaru se jedná o 36 měsíců. Odpisy se tedy počítají s přesností na měsíce. Daňové odpisy mají v tomto případě v podstatě charakter lineárních odpisů a v každém roce tedy bude odepsána částky ve výši 50 000 Kč.

V rámci daňových odpisů je v souladu se zákonem software odepisován 36 měsíců. V případě účetních odpisů, ale bude odpisování software probíhat po dobu 5 let, což je předpokládaná doba, po kterou bude účetní jednotka software používat. Za účelem analýzy byl sledován také vývoj účetních odpisů. Konkrétně byly sledovány lineární, degresivní a progresivní odpisy. S ohledem na charakter majetku není v tomto případě vhodné zaměřit se také na výkonové odpisy. V tabulce 14 níže je uveden průběh odpisování v případě daňových a účetních odpisů.

Tabulka 14 Komparace účetních odpisů software The IS

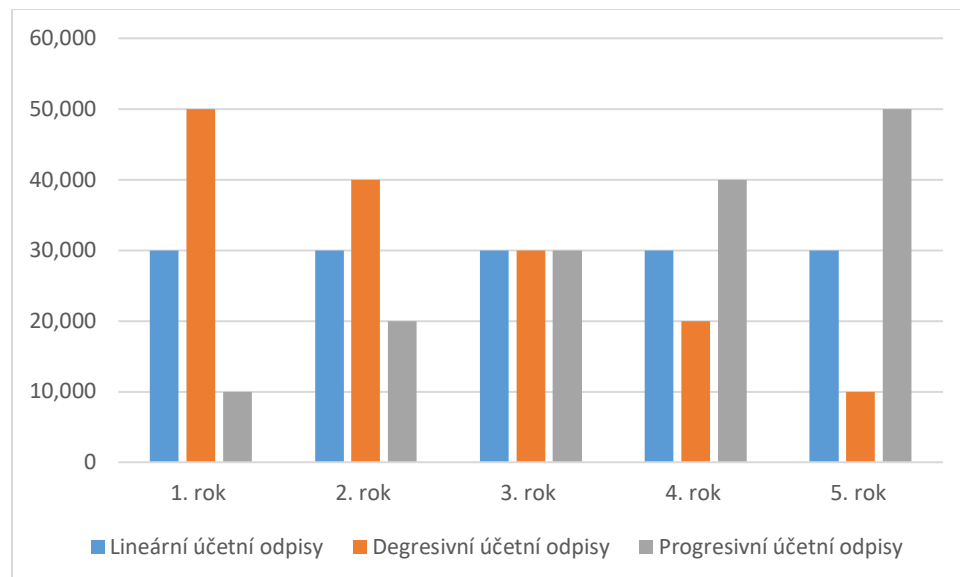
Rok	Lineární účetní odpisy (v Kč)	Degresivní účetní odpisy (v Kč)	Progresivní účetní odpisy (v Kč)
1.	30 000	50 000	10 000
2.	30 000	40 000	20 000
3.	30 000	30 000	30 000
4.	30 000	20 000	40 000
5.	30 000	10 000	50 000
Celkem	150 000	150 000	150 000

Zdroj: vlastní práce autora

Z výše uvedených dat je zjevné, že je výše odpisů v prvních letech nejvyšší v případě degresivních účetních odpisů. Ty v následujících letech pozvolna klesají. S přibývajícím roky odpisování je pokles větší. Hodnota progresivních účetních odpisů naopak stoupá, ale nárůst není tak strmý. Průměrný meziroční nárůst činí 5 %.

V prvních dvou letech odpisování jsou nejvyšší degressivní odpisy. Ve třetím roce odpisování je hodnota odpisů ve všech případech velmi podobná. V posledních dvou letech je pak nejvyšší hodnota progresivních odpisů. V grafu 7 níže je pro ilustraci uveden vývoj hodnoty jednotlivých typů účetních odpisů.

Graf 7 Komparace výše jednotlivých účetních odpisů, software The IS



Zdroj: vlastní práce autora

V tomto případě podle názoru autora nejvíce reflektují skutečnou míru opotřebení softwaru degressivní účetní odpisy. Důvodem je charakter daného majetku. Software poměrně rychle zastarává, což souvisí s pokrokem v oblasti rozvoje moderních technologií. Tuto skutečnost by měla účetní jednotka reflektovat, což degressivní účetní odpisy umožňují. Z tohoto důvodu by měla účetní jednotka dle autorova názoru volit tento způsob účetního odpisování tohoto typu majetku. Rozhodnutí, jaký způsob zvolí účetní odpisování je na jejím vlastním uvážení. Způsob by však měl odpovídat charakteru odpisovaného majetku. Účetní odpisy mají vliv na účetní hospodářský výsledek, ale nijak neovlivňují velikost daňového základu pro daň z příjmu.

V rámci vnitřní účetní směrnice je upraveno také technické zhodnocení majetku. Technické zhodnocení dlouhodobého majetku je posuzováno z pohledu zákona o daních z příjmů. V praxi to znamená, že se o technické zhodnocení jedná v situaci, kdy částka překročí v případě dlouhodobého hmotného majetku 80 000 Kč. Dále musí být z provedené činnosti zjevné, že v rámci technického zhodnocení došlo k rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti dlouhodobého majetku. Technické zhodnocení je odpisováno v rámci odpisů dlouhodobého majetku, protože dochází ke zvýšení hodnoty dlouhodobého majetku o částku odpovídající hodnotě technického zhodnocení.

V podniku se nesetkáme s vnitřní účetní směrnicí, která by upravovala problematiku tvorby rezerv na dlouhodobý hmotný majetek nebo by se zaměřovala na nájem a pacht dlouhodobého majetku. Společnost nevytváří daňové ani účetní rezervy, neboť pro tvorbu nevznikají tituly. V tomto ohledu postupuje účetní jednotka v souladu se ZÚ a dalšími souvisejícími legislativními předpisy. Podnik netvoří účetní rezervy k dlouhodobému majetku.

Po skončení doby životnosti dlouhodobého majetku účetní jednotka přistupuje k jeho vyřazení. K vyřazení dochází také v případě, že je majetek zničen nebo zcizen. Konkrétně se v rámci účetní jednotky můžeme setkat s následujícími způsoby vyřazení dlouhodobého majetku:

- prodej dlouhodobého majetku;
- likvidace dlouhodobého majetku z důvodu jeho opotřebení;
- vyřazení dlouhodobého majetku v důsledku škody nebo manka;
- vyřazení z důvodu bezúplatného převodu majetku (dar).

Ve vnitropodnikové účetní směrnici není definováno, jak v případě vyřazení majetku postupovat. V podniku je však do určité míry nastavena praxe, která je dodržována. Stav dlouhodobého majetku je v podniku průběžně kontrolován. Za kontrolu v rámci jednotlivých středisek jsou odpovědní vedoucí středisek. Ti mají také právo navrhnout, aby byl majetek vyřazen. Návrh má většinou elektronickou podobu a obsahuje identifikaci daného majetku, důvod vyřazení a návrh způsobu jeho vyřazení. Na základě návrhu vedení podniku rozhodne o vyřazení majetku. O rozhodnutí je informována hlavní účetní, která dá pokyn v jeho vyřazení v účetní evidenci. O vyřazené majetku je sepsán protokol, který podepisuje vedoucí střediska a ředitel podniku. Pokud se jedná o majetek, který zatím nebyl v rámci účetnictví odepsán, je nutné provést zaúčtování zůstatkové ceny do nákladů.

3.3.2 Nájem, pacht a rezervy na opravu dlouhodobého majetku v podniku

Společnost vlastní budovy a pozemky, které jsou zatíženy zástavním právem jako věcné záruky v celkové výši 166 850 mil. Kč, a to konkrétně společnosti Paramo a.s. z titulu zajištění dodávek zboží, dále společnosti Sberbank a.s. Praha z titulu zajištění kontokorentního a podnikatelského úvěru a společnosti KM-Prona a.s. Rynoltice z titulu zajištění pohledávek. V budovách jsou umístěny kromě sídla firmy rovněž i sklady výrobků a garáže pro automobily. Společnost své nemovitosti dále nepronajímá, ani nemá jiné objekty pronajaty. Vzhledem k tomu, že nevlastní žádnou zemědělskou půdu ani neprovozuje zemědělskou činnost, nemá uzavřenou žádnou pachtovní smlouvu.

Jak bylo uvedeno v předchozí podkapitole 3.3.1 v tabulce 4, stáří majetku společnosti, resp. odepsanost jeho staveb činí 52,7 %. Nejedná se tudíž o nové objekty. Jde spíše o stavby pořízené již při vzniku společnosti v roce 1995, které jsou za polovinou své životnosti. Ve vlastnictví má společnost také administrativní budovu, kterou užívá pro své potřeby a jak bylo uvedeno výše, dále ji nepronajímá. Nezbytné opravy financovala společnost v rámci běžné údržby. Nyní však předpokládá rozsáhlejší opravu budovy a uvažuje o tvorbě rezervy na opravu. Vzhledem k tomu, že společnost má vlastnické právo k dané budově je splněna podmínka pro vznik daňově účinného nákladu. Výše rezervy vychází z odhadu rozpočtu předpokládaného rozsahu prací, který vypracovala specializovaná firma dle projektové dokumentace. Každý rok se tvoří rezerva v poměrné výši, která se vypočítá jako podíl celkových rozpočtovaných nákladů na opravu a počtu let tvorby rezervy. Počítá se včetně roku, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy. Předpokládaný rok zahájení opravy se do počtu let již nezapočítává. Pro daňovou účinnost rezervy, což je snížení základu daně, je nutné uložit peněžní prostředky ve výši rezervy na jedno zdaňovací období na samostatný účet u banky, a to nejdéle do termínu pro podání daňového přiznání. Výše rezervy potom podléhá každý rok inventarizaci, a to z důvodu toho, zda nadále trvá záměr opravy a zda není nutné rozpočet vzhledem k růstu cen aktualizovat. Rezerva se zruší ve zdaňovacím období, kdy bude zahájena plánovaná oprava. Tato účetní operace zase základ daně zvýší. Pravidla pro tvorbu rezerv musí být v rámci každé účetní jednotky upravena vnitropodnikovým předpisem, kterým si tato jednotka stanoví, které rezervy bude tvořit, a vymezí jejich obsah. Kromě vlastního zaúčtování tvorby rezerv je nutno vyhotovit i inventurní kartu rezervy, která obsahuje základní informace o její tvorbě, zejména účel, celkovou výši, způsob tvorby, a následně i informace o jejím čerpání.

Společnost plánuje ve zdaňovacím období 2023 provést rozsáhlejší opravu administrativní budovy. Předpokládaný rozpočet na opravu je stanoven ve výši 3 000 000 Kč. Vzhledem k tomu, že nyní je rok 2021, bude se rezerva se tvořit do nákladů 2 roky (roky 2021, 2022, přičemž předpokládaný rok zahájení opravy 2023 se již do počtu let nezapočítává).

Daňově účinné budou náklady, které vzniknou za předpokladu, že dané peněžní prostředky (ve výši 1 500 000 Kč na každé zdaňovací období), budou převedeny na samostatný účet u banky do termínu pro podání daňového přiznání, tedy na rok 2021 - do 1. 7. 2021, (protože společnost zpracovává daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob daňový poradce). Pokud by nedošlo k uložení peněžních prostředků ve výši 1 500 000 Kč do tohoto termínu složený na samostatném účtu, ztratil by náklad na tvorbu rezervy daňovou účinnost. Nedošlo by ke snížení základu daně, pouze by se snížil účetní výsledek hospodaření. V roce 2023 dojde k opravě administrativní budovy. Tato částka firmě sníží účetní výsledek hospodaření i základ daně. Rezervu je však nutno v celé výši rozpustit a tato operace nám zase zvýší účetní výsledek hospodaření i základ daně. Pokud dojde k navýšení předpokládané částky oprav například o 100 000 Kč, tak v konečném důsledku bude v roce 2023 snížen výsledek hospodaření i základ daně o 100 000 Kč. Tvorbu rezervy na opravu je tak nutné časově rozlišit ve výši předpokládaných nákladů do více období a účetní výsledek hospodaření i základ daně potom bude rovnoměrný a nebudou výraznější výkyvy směrem dolů. Vzhledem k tomu, že tvorba rezervy má dopad do daňově uznatelných nákladů, tedy že je položkou zvyšující výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů a současně snižující základ daně, tak uvedená účetní rezerva tvořená na budoucí daňové náklady vede ke vzniku odložené daňové pohledávky. Zákonná rezerva tudíž nepředstavuje klasickou jednorázovou daňovou položku, ale pro firmu naopak představuje dočasnou daňovou výhodou, kdy v období odhadu nutné opravy majetku nemusí platit odpovídající část daní, které zaplatí až v době čerpání rezervy na skutečně nastolená rizika a ztráty. Tedy v roce realizace opravy, kdy ale bude čerpání rezervy více či méně přesně kompenzováno náklady na opravu budovy.

3.4 Zhodnocení stávající situace ve vybraném podniku

Praktická část práce spočívala v provedení analýzy dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti, přičemž zájem byl soustředěn zejména na účetní zobrazení dlouhodobého majetku, a to jeho pořízení a evidenci. Hlavní zájem byl zaměřen na způsob jeho odpisování a tvorbu rezerv na opravu dlouhodobého majetku.

Cílem této podkapitoly je provést zhodnocení stávajícího způsobu, kterým účetní jednotka účtuje a vykazuje dlouhodobý majetek v rámci svého účetnictví. Hodnocení bude provedeno na základě analýzy, která je obsažena v předcházející podkapitole. V rámci hodnocení se autor zaměří zejména na následující oblasti:

- zda je současný způsob účtování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v souladu s platnou legislativou;
- do jaké míry reflektuje účetní jednotka specifika spojená se svou podnikatelskou činností (využití možnosti účetních odpisů atd.);
- úroveň kvality zpracování vnitropodnikové účetní směrnice, která se týká účtování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Na základě analýzy a zhodnocení stávající situace ve sledované účetní jednotce budou určeny silné a slabé stránky, které se dané oblasti týkají. Cílem v tomto ohledu je zejména určit problematické oblasti, na jejichž řešení by se měl podnik zaměřit. Těmto oblastem se následně bude věnovat poslední kapitola této bakalářské práce, ve které budou formulovány návrhy na zlepšení stávající situace.

3.4.1 Vyhodnocení výsledků

V rámci analýzy se ukázalo, že účetní jednotka postupuje v souladu s platnou legislativou, která upravuje oblast vedení účetnictví a daňovou agendu. To se týká jak obecných principů vedení účetnictví, tak jednotlivých účetních postupů, které souvisí s účtováním o dlouhodobém majetku a jeho vykazováním. Zaměstnanci účetního oddělení systematicky sledují změny, ke kterým v rámci těchto dvou oblastí dochází a reflektují je v praxi. Tato skutečnost se projevila například na začátku roku 2021, kdy došlo v zákoně a daních z příjmů ke změně pravidel pro zařazení majetku do skupiny dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Účetní jednotka na základě této změny přistoupila k úpravě vnitropodnikových účetních směrnic, které upravují evidenci dlouhodobého majetku.

Pokud se blíže zaměříme na jednotlivé účetní operace související s účtováním a vykazováním dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, zjistíme, že jsou plně v souladu s platnou legislativou. Vlastní definice dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v účetní jednotce se opírá o to, jakým způsobem je tento majetek definován v zákoně o daních z příjmů. Účetní jednotka tak v rámci vymezení dlouhodobého majetku respektuje nejen dobu, po kterou musí být majetek v držení podniku, ale také hranici vstupní ceny, kterou musí majetek přesáhnout, aby byl vnímán jako dlouhodobý majetek.

Při pořizování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku účetní jednotka věnuje zvýšenou pozornost zaúčtování souvisejících nákladů, které vstupují do pořizovací ceny majetku. Účetní jednotka v tomto ohledu postupuje dle VyZÚ. Proces zaúčtování pořízení dlouhodobého majetku a jeho zařazení do užívání se řídí ČÚS č. 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

Oceňování dlouhodobého majetku se řídí podle obecných pravidel, která jsou pro vedení účetnictví závazná. Jedná se zejména o princip věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, zásadu opatrnosti, princip historické ceny a princip konzervativnosti. Způsob oceňování je vždy volen s ohledem na § 25 ZÚ.

Účetní jednotka v rámci odpisování dlouhodobého majetku využívá pouze daňových odpisů. Postupuje při tom v souladu se zákonem o daních z příjmů, který jasně definuje, jak v tomto případě postupovat.

Vyřazení dlouhodobého majetku je realizováno v souladu s ZÚ, ale také v souladu se zákonem o daních z příjmů. Pozornost je při tom věnována zejména tomu, zda je možné uplatnit zůstatkovou cenu majetku jako daňově uznatelný náklad.

Také další specifické účetní operace spojené s dlouhodobým majetkem jsou realizovány v souladu se zákonem. Jedná se zejména o tvorbu rezerv na dlouhodobý majetek. V tomto případě podnik tvoří pouze rezervy, které jsou daňově uznatelné. Také v tomto ohledu je postupováno v souladu s legislativou.

Dále bylo sledováno, do jaké míry je účetní jednotka schopna uplatnit v rámci účtování a vykazování dlouhodobého majetku „kreativitu“. Důvodem, proč byla v této oblasti věnována pozornost je skutečnost, že řada účetních jednotek postupuje pouze v souladu se zákonem, nevyužívá nabízené možnosti a nereflktuje specifika, která jsou spojena s předmětem jejího podnikání. To se často v praxi projevuje ve vnitropodnikových účetních směrnicích, které pouze opisují obsah legislativních norem.

Za účelem zhodnocení této oblasti bylo sledováno zejména to, jak účetní jednotka v rámci vnitropodnikové účetní směrnice definuje dlouhodobý majetek, jak přistupuje k odpisování účetního majetku a jak jsou zde reflektovány jednotlivé účetní operace. Důraz byl kladen také na to, zda účetní jednotka využívá všechny možnosti, které jí ZÚ nabízí.

V neposlední řadě bylo zjišťováno, jakým způsobem jsou v podniku využívána účetní data při řízení podniku a v rámci manažerského rozhodování.

V tomto ohledu je nutné konstatovat, že účetní jednotka neprojevuje téměř žádnou kreativitu a v podstatě se řídí pouze pravidly, která jsou obsažena v legislativních předpisech. Tato skutečnost se projevuje zejména v tom, jakým způsobem je v účetní jednotce definován dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Ten je v rámci vnitropodnikové účetní jednotky vymezen stejně, jako je tomu v případě zákona o daních z příjmů. Účetní jednotka dokonce nemá určenou hranici pro zařazení nehmotného majetku mezi dlouhodobý nehmotný majetek. V případě dlouhodobého hmotného majetku je hranice stanovena na 80 000 Kč, jak je tomu v případě zákona o daních z příjmů. V rámci účetní jednotky se nesetkáváme s vymezením dlouhodobého drobného majetku. Dlouhodobý drobný majetek je majetek, který v podniku zůstává po dobu delší než 1 rok, ale jeho cena je nižší než hranice určení účetní jednotkou pro zařazení majetku mezi dlouhodobý hmotný majetek. V případě dlouhodobého drobného majetku je vhodné, aby účetní jednotka přistoupila k přijetí jasné definici tohoto majetku a měla by se také zaměřit na stanovení toho, jak bude s tímto majetkem v rámci účetní jednotky nakládáno. To se týká zejména způsobu evidence dlouhodobého drobného majetku.

Také další účetní operace spojené s dlouhodobým majetkem jsou realizovány v souladu s legislativními předpisy, aniž by byla věnována pozornost specifikům podniku. Tato skutečnost se projevuje například tím, že účetní jednotka v rámci odpisování dlouhodobého majetku využívá pouze daňové odpisy. Účetní jednotka neodpisuje dlouhodobý majetek prostřednictvím účetních odpisů, což je pro nevýhodné. Účetní odpisy vyjadřují trvalé opotřebení dlouhodobého majetku. Jejich prostřednictvím tedy dochází k naplňování základního principu vedení účetnictví, kterým je v rámci vykazování ukazovat věrný a poctivý obraz skutečností. Mimo to představují účetní odpisy významný zdroj financování podniku. Z pohledu financování podniku se jedná o jeden z nejvýznamnějších vlastních zdrojů financování. Jedná se o interní zdroj, který spolu se ziskem zajišťují samofinancování podniku. V neposlední řadě je nutné si uvědomit, že se odpisy promítají do dat, se kterými účetní jednotka pracuje v rámci finanční analýzy. V důsledku absence účetních odpisů tak manažeři nepracují s pravdivými daty, což může vést ke špatným rozhodnutím.

K rozdílům mezi účetními a daňovými odpisy může docházet zejména u hmotného dlouhodobého majetku, u něhož budou stanoveny odpisy podle firemních odpisových plánů, zatímco daňové předpisy zařazují jednotlivé položky dlouhodobého hmotného majetku do jednotlivých odpisových skupin. Od roku 2020 zákon o daních z příjmů neupravuje odpisování dlouhodobého nehmotného majetku, tj. účetní odpisy jsou uznávány jako daňové odpisy snižující základ daně. Sledovaná účetní jednotka ztotožňuje daňové a účetní odpisy zejména z toto důvodu, že účetní odpisování dlouhodobého majetku je administrativně pracnější, dosud ani nedisponuje softwarovou verzí programu, která by umožňovala automaticky provádět účetní odpisování. Dále v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob není nutné provádět korekci daňových a účetních odpisů, při vyřazení majetku se nemusí provádět korekce daňové a účetní zůstatkové ceny. V neposlední řadě u účetních jednotek s povinností vyčíslit odloženou daň z příjmů neexistují přechodné účetní a daňové rozdíly z rozdílných odpisů. Odpisy vyjadřují snižování hodnoty dlouhodobého majetku postupným fyzickým opotřebením a morálním zastaráváním. Odpisy jsou účtovány do nákladů spolu s věcně a časově souvisejícími výnosy, které dlouhodobý majetek postupně generuje a jehož využití je dlouhodobé. Zatímco účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení dlouhodobého majetku, daňové odpisy mají obdobně jako například tvorba rezervy dopad do daňově uznatelných nákladů, což znamená, že představují položku zvyšující výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů a současně snižují základ daně.

V účetní jednotce se můžeme setkat s vnitropodnikovou účetní směrnicí, která upravuje účtování a vykazování dlouhodobého majetku. Kvalita zpracování této směrnice však neodpovídá potřebám a charakteru účetní jednotky.

Vnitropodniková směrnice obsahuje vymezení jednotlivých skupin dlouhodobého majetku, popis způsobu evidence a označování dlouhodobého majetku, způsobu oceňování dlouhodobého majetku, způsobu odpisování dlouhodobého hmotného majetku a způsob, kterým je nutné jednotlivé účetní operace zaúčtovat.

Obecně je možné říct, že směrnice je velmi obecná a nejde do hloubky. Mimo to, jak již bylo výše řečeno, obsah směrnice nereflktuje specifika účetní jednotky a v podstatě pouze kopíruje obsah legislativních předpisů. Tuto skutečnost hodnotí autor práce negativně, protože nekvalitně zpracované vnitropodnikové účetní směrnice mohou mít negativní dopad na vnitropodnikové procesy. Vnitropodnikové směrnice totiž nejsou pouze způsobem, jak zajistit, že budou povinnosti stanovené účetní jednotce zákonem aplikovány do praxe, ale jedná se o významný nástroj řízení podniku. Jejich prostřednictvím je totiž zajišťováno, že bude v rámci podniku postupováno jednotným způsobem. Mimo to je jejich prostřednictvím možné zvýšit důvěryhodnost podniku v očích auditora a finančního úřadu.

Silnou stránkou podniku je skutečnost, že se firma v rámci účtování a vykazování dlouhodobého hmotného majetku řídí platnou účetní a daňovou legislativou. Firma dodržuje při účtování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku veškeré účetní principy a jednotlivé účetní operace spojené s dlouhodobým majetkem jsou realizovány v souladu s platnou legislativou. V rámci hodnocení stávající situace ve vybraném podniku byly zjištěny určité nedostatky. Účetní jednotka není schopna reflektovat specifika spojená s podnikatelskou činností podniku. Účetní jednotka například odpisuje dlouhodobý majetek pouze daňovými odpisy. Účetní odpisování není v rámci podniku realizováno. Firma se tak ochuzuje o významný zdroj interního financování. Absence schopnosti reflektovat specifika daného podniku se projevuje mimo jiné také v rámci vnitropodnikové účetní směrnice, která je velmi nekvalitně zpracována. Obsah směrnice v podstatě kopíruje znění zákona a zcela chybí vlastní invence účetní jednotky. Účetní jednotka v rámci směrnice například neupravuje definici drobného dlouhodobého majetku.

Vnitropodniková směrnice rovněž nijak nestanovuje pravidla pro úpravu a tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku.

3.4.2 Formulace návrhů a doporučení

Na základě analýzy účetního zobrazení dlouhodobého majetku ve sledovaném podniku a na základě zhodnocení stávající situace byly vymezeny tři hlavní problémy, které se v rámci účtování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v účetní jednotce objevují. Jedná se o následující slabé problémy:

- neschopnost reflektovat specifika spojená s charakterem podnikatelské činnosti účetní jednotky;
- absence účetního odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku;
- nekvalitní zpracování vnitropodnikové účetní směrnice upravující účtování a vykazování dlouhodobého majetku včetně absence pravidel pro tvorbu rezerv na opravu hmotného majetku.

S ohledem na tyto problémy byly formulovány návrhy na zefektivnění stávajícího způsobu účtování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. V tomto ohledu bylo účetní jednotce navrženo, aby došlo k přijetí nové vnitropodnikové účetní směrnice upravující účtování a vykazování dlouhodobého majetku, která by reflektovala specifika spojená s charakterem podnikatelské činnosti účetní jednotky.

Pozornost by při tom měla být věnována zejména vymezení dlouhodobého majetku a dlouhodobého drobného majetku a způsobu jeho odpisování. V návaznosti na přijetí nové vnitropodnikové účetní směrnice by mělo v podniku dojít k zavedení účetního odpisování majetku.

Vnitropodniková směrnice by měla být rozdělena do sedmi základních částí. Jedná se o následující části:

- vymezení legislativní úpravy vnitropodnikové směrnice;
- vymezení dlouhodobého majetku;
- způsob oceňování dlouhodobého majetku;
- způsob pořízení dlouhodobého majetku;
- způsob evidence dlouhodobého majetku;
- způsob odpisování dlouhodobého majetku;
- pravidla pro tvorbu rezerv na opravu hmotného majetku;
- způsob vyřazení dlouhodobého majetku.

Vnitropodniková účetní směrnice by měla vycházet ze ZÚ, VyZÚ a ČÚS č. 013 – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Mimo to by měl být respektován zákon o daních z příjmů a další související zákony.

S ohledem na skutečnost, že se v účetní jednotce lze setkat s dlouhodobým hmotným, dlouhodobým nehmotným a drobným dlouhodobým majetkem, měly by zde být vymezeny tyto tři druhy dlouhodobého majetku. Jednotlivé druhy dlouhodobého majetku by měly být vymezeny následujícím způsobem:

Dlouhodobý hmotný majetek:

- jedná se o nemovitost bez ohledu na výši její ceny;
- hodnota majetku musí přesáhnout částku 80 000 Kč;
- majetek musí být v držení podniku déle než 1 rok;
- dlouhodobý hmotný majetek v účetní jednotce zahrnuje následující položky:
 - pozemky;
 - stavby;
 - samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Dlouhodobý nehmotný majetek:

- hodnota majetku musí přesáhnout částku 60 000 Kč;
- majetek musí být v držení podniku déle než 1 rok;
- dlouhodobý nehmotný majetek v účetní jednotce zahrnuje následující položky:
 - nehmotné výsledky vývoje;
 - software;
 - ocenitelná práva.

Drobný dlouhodobý majetek:

- hodnota majetku se pohybuje v rozmezí 10 000 až 80 000 Kč;
- majetek musí být v držení podniku déle než 1 rok.

Drobným dlouhodobým majetkem se rozumí movité věci, popř. soubory movitých věcí, pro které je charakteristické samostatné technickoekonomické určení, kterým je jednak doba použitelnosti je delší než 1 rok a dále ocenění u jedné položky od částky 10 000 Kč do 80 000 Kč. Patří sem například mobilní telefony, osobní počítače, kancelářské zařízení. Účetní jednotka může rozhodnout na základě svého vnitřního předpisu, že sníží stanovenou dolní hranici, kdy například obce mají dolní hranici stanovenou ve výši 3 000 Kč.

Vždy však jsou za drobný dlouhodobý hmotný majetek považovány předměty, které jsou z drahých kovů, a to bez ohledu na jejich pořizovací cenu a dále i věci, které byly pořízeny formou finančního leasingu, či převzaty bezúplatně, které jsou oceněny do částky 80 000 Kč. V souvislosti s vymezením dlouhodobého majetku by mělo dojít také k vymezení technického zhodnocení. Směrnice by v tomto ohledu měla respektovat definici dlouhodobého majetku obsaženého ve vnitropodnikové účetní směrnici a obsah zákona o daních z příjmů, který stanovuje podmínky pro zařazení daného majetku do oblasti technického zhodnocení. Technické zhodnocení by mělo dosahovat v případě dlouhodobého hmotného majetku hodnoty vyšší než 80 000 Kč a v případě dlouhodobého nehmotného majetku hodnotu 60 000 Kč. Směrnice by měla obsahovat také definici technického zhodnocení z pohledu charakteru dané položky. Mělo by se jednat o rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, úpravu vedoucí ke změně účelu majetku nebo jeho technických parametrů. Pouze pokud daná úprava odpovídá této definici, je možné o výši hodnoty technického zhodnocení zvýšit hodnotu dlouhodobého majetku a daný majetek je dále odpisován v hodnotě navýšené o výši technického zhodnocení. Pokud daná úprava tyto podmínky nesplní, je o ní účtováno jako o nákladech.

V rámci úpravy pořizování dlouhodobého majetku by mělo být ve vnitropodnikové účetní směrnici uvedeno, že je dlouhodobý majetek pořizován v souladu s investičním plánem podniku, který by měl být formulován a schvalován managementem podniku. Dále by zde měla být stanovena pravidla upravující nákup majetku s ohledem na jeho charakter a hodnotu. V tomto případě se projevuje význam vnitropodnikové směrnice v rámci řízení podniku. Jejím prostřednictvím je možné vymežit to, kdo má právo o nákupu majetku rozhodovat, jak má celý proces probíhat a jakým způsobem bude rozhodováno o způsobu financování majetku. V tomto případě autor doporučuje, aby bylo rozhodování o nákupu majetku do hodnoty 150 000 Kč ponecháno v kompetenci vedoucích jednotlivých středisek. V případě majetku nad tuto částku by mělo rozhodovat vedení podniku. Stejně pravidlo by se mělo týkat také financování majetku. O způsobu financování majetku v hodnotě přesahující 150 000 Kč rozhodovalo vedení podniku. Za vypracování návrhu na financování majetku by měl být odpovědný finanční ředitel, který by měl návrh předložit managementu podniku. Mělo by zde být také uvedeno, jak postupovat v případě pořizování drobného dlouhodobého majetku. Podniku v tomto případě autor doporučuje, aby byl dlouhodobý drobný majetek pořizován na základě písemné žádosti vedoucího střediska. Žádost by měla být předložena ke schválení managementu podniku.

Specifickou oblastí pořizování dlouhodobého majetku je pořízení drobného dlouhodobého majetku – majetek v hodnotě 10 000 Kč až 80 000 Kč, který v podniku zůstává déle než rok. S ohledem na platnou legislativu je pořízení tohoto typu dlouhodobého majetku účtováno přímo do nákladů. S ohledem na charakter tohoto majetku je však vhodné využít analytických účtů. Jak již bylo výše uvedeno, pořízení tohoto typu majetku je účtováno přímo do nákladů. Konkrétně se jedná o účet 501 – Spotřeba materiálu. Za účelem zachycení nákladů spojených s pořízením tohoto typu majetku by mělo dojít k analytickému rozlišení tohoto účtu na následující analytické účty:

- 501.300 – Spotřeba materiálu – drobný hmotný majetek
- 501.400 – Spotřeba materiálu – drobný nehmotný majetek

Součástí směrnice by měl být také popis toho, jakým způsobem bude dlouhodobý majetek oceňován. V tomto ohledu by měla účetní jednotka postupovat v souladu s ZÚ. Dlouhodobý majetek by měl být oceňován pořizovací cenou, což je cena, za kterou podnik majetek zakoupil. Součástí pořizovací ceny by měly být také náklady související s pořízením majetku, jako je zejména doprava, montáž, clo atd.

Dále je nebytné, aby zde byl upraven způsob evidování dlouhodobého majetku. V tomto ohledu by měla účetní jednotka při pořízení majetku vytvořit kartu majetku a přidělit mu inventarizační číslo. Za vedení evidence dlouhodobého majetku je odpovědná hlavní účetní. Evidence dlouhodobého majetku je v tomto případě vedena za pomoci účetního softwaru Pohoda, jehož prostřednictvím je zřizována karta majetku. Inventarizační číslo je jednotlivým položkám dlouhodobého majetku přiřazováno automaticky v rámci účetního programu.

Směrnice by měla jasně stanovit, že je k evidenci dlouhodobého majetku využíváno účetního softwaru Pohoda. Každá položka dlouhodobého majetku by měla mít vlastní kartu majetku, která by měla obsahovat následující informace:

- název majetku;
- inventarizační číslo majetku;
- popis majetku;
- datum pořízení a způsob pořízení majetku;
- datum uvedení majetku do užívání;
- příslušnost majetku ke konkrétnímu středisku;
- pořizovací hodnota majetku a případné změny jeho ceny;
- informace o způsobu a průběhu odpisování majetku;
- datum a způsob vyřazení majetku.

Také v tomto případě by měla účetní jednotka věnovat pozornost také drobnému dlouhodobému majetku. Za účelem evidence drobného hmotného majetku by měla být podle autorova názoru v rámci účetní jednotky vedena podrozvahová evidence. Autor doporučuje, aby byla podrozvahová evidence drobného účetního majetku vedena na kartách zaměstnanců, kteří s ním nakládají.

Zcela zásadní částí směrnice je podle mého názoru oblast věnovaná odpisování dlouhodobého majetku. Důvodem je skutečnost, že účetní jednotka v tuto chvíli nevyužívá možnosti účetního odpisování majetku. V tomto ohledu autor doporučuje vedení podniku, aby byla tato možnost využita. Důvodem je zejména skutečnost, že účetní odpisy umožňují reflektovat skutečné opotřebení majetku v rámci činnosti podniku. V tuto chvíli tedy vedení podniku při rozhodování o investicích pracuje s nepřesnými daty. Mimo to firma v tomto případě nevyužívá významný zdroj samofinancování.

V rámci analýzy stávajícího způsobu účetního zobrazování dlouhodobého majetku v podniku, byla provedena analýza jednotlivých typů daňového a účetního odpisování. Jak již bylo výše uvedeno, účetní jednotka v současné době odpisuje majetek pouze prostřednictvím daňových odpisů. Využívá při tom zrychleného způsobu odpisování. V rámci analýzy byl sledován vývoj rovnoměrných daňových odpisů, rovnoměrných daňových odpisů se zvýšenou cenou v prvním roce, zrychlených daňových odpisů a zrychlených daňových odpisů se zvýšenou cenou v prvním roce. Sledováno bylo mimo jiné také to, jak se v jednotlivých letech projeví daňová úspora. Z výsledků analýzy je zjevné, že zrychlené odpisy používané účetní jednotkou v současné době umožňují dostat náklady na pořízení majetku co nejrychleji. V tomto případě dle autorova názoru však není nutné přistupovat k odpisům tímto způsobem. Důvodem je charakter dlouhodobého majetku, který podnik vlastní. Většinou se totiž jedná o automobily a stroje, které není nutné tak často obměňovat. Z tohoto důvodu by autor účetní jednotce doporučil přejít na rovnoměrné daňové odpisy, které v tomto případě dle autorova názoru lépe reflektovaly specifika podnikání sledované firmy. S ohledem na výsledek hospodaření účetní jednotky není dle autorova názoru nutné využít zrychlený způsob odpisování. Podnik totiž dlouhodobě vykazuje zisk a není třeba rychle rozpouštět náklady na pořízení majetku.

V případě účetních odpisů byl sledován vývoj lineárního, degressivního, progresivního a výkonového odpisování. V tomto případě byla situace těžší v tom, že vedení podniku není nakloněno možnosti zavést účetní odpisování majetku. Obdobný postoj zaujímá vedení účetního oddělení, které spatřuje v možnosti účetního odpisování majetku spíše nevýhodu spočívající ve změně evidence a inventarizace majetku, ustanovení inventarizační komise nebo odpovědného zaměstnance, jež by museli alespoň jedenkrát ročně prověřovat parametry odpisového plánu, zajišťovat kontrolu a provádět změny. Společnost má v současné době sedm expedičních a logistických center v Čechách a na Moravě, zaměstnává 17 skladových účetních a dvě hlavní účetní. O změně v postupech týkajících se zásad pro odpisování majetku, se tak pro společnost, která má v současné době sedm expedičních a logistických center v Čechách a na Moravě, zaměstnává 17 skladových účetních a dvě hlavní účetní, není tak vůbec uvažováno. Účetní odpisy pro společnost představují pouze účetní náklad, který nijak neovlivní základ daně z příjmů. Při prezentaci výsledků analýzy tak byla možnost účetního odpisování redukována na možnost zavedení lineárních nebo výkonových účetních odpisů. Vzhledem k zavedené praxi, že nejsou účetní odpisy zavedeny nebylo vedení podniku a účetního oddělení vůbec ochotno uvažovat o způsobu degressivních či progresivních účetních odpisů. Hlavním důvodem je zejména nulový vliv na základ daně. Rovněž by jejich zavedení znamenalo práci spočívající v kategorizaci dlouhodobého majetku, určení dat zahájení používání, stanovení délky předpokládané doby používání, a především nezbytného vyhotovení soupisu dlouhodobého majetku spolu s rozšířením stávajícího programového vybavení, což je drahé a bez zřejmého efektu. Bez ohledu na tuto skutečnost navrhuje autor podniku zavést v rámci vnitropodnikové účetní směrnice možnost odpisovat majetek pomocí jak lineárních, tak výkonových účetních odpisů. Ani možnost použít případně i způsob degressivních či progresivních odpisů by neměla být zcela odmítnuta, ale měla by být připravena pro případ, kdy by se použití v konkrétním případě jevilo efektivnější. Například při pořízení majetku s delší životností, kdy i po odepsání majetku je dále používán či při postupném náběhu výroby, a tudíž menší výkonnosti zařízení na počátku využívání z důvodu nutného zkušebního záběhu. Oproti tomu způsob výkonového odpisování velmi dobře reflektuje skutečné opotřebenění majetku i když jej není možné ve všech případech použít. Proto by měla mít účetní jednotka možnost volit s ohledem na charakter konkrétního majetku nejvhodnější. Je třeba však myslet na to, že provedení jakékoliv změny ve způsobu oceňování nebo v postupu pro odpisování může být pouze po splnění určitých podmínek, které musí být v souladu s obecně závaznými předpisy. Během účetního období potom nesmí být změněn způsob oceňování ani postup pro odpisování. Změnu použitých způsobů použitých v jednom účetním období lze promítnout v účetnictví a v účetní závěrce až bezprostředně v následujícím účetním období.

Další oblastí, která by měla být upravena interním vnitropodnikovým předpisem jsou pravidla pro tvorbu rezerv, kterými si tato jednotka stanoví, které rezervy bude tvořit, a vymezí jejich obsah. Kromě vlastního zaúčtování tvorby rezerv je nutné vyhotovit i inventární kartu rezervy, která bude obsahovat základní informace o její tvorbě, zejména účel, celkovou výši, způsob tvorby, a následně i informace o jejím čerpání. Rezervy podléhají inventarizaci, při níž se posuzuje jejich výše a zda důvody, pro které byla rezerva tvořena, nepominuly a nadále trvají, popř. zda nedošlo také ke změně podmínek, které by mohly mít na způsob a výši jejich tvorby vliv.

Poslední oblastí, která by měla být v rámci vnitropodnikové účetní směrnice upravena je vyřazování dlouhodobého majetku. Zejména jde o jasné vymezení způsobů, kterými je v rámci účetní jednotky možné dlouhodobý majetek vyřadit. Dále je o stanovení způsobu průběhu procesu vyřazování a stanovení odpovědnosti za jednotlivé kroky. V tomto ohledu lze doporučit vedoucím jednotlivých středisek stanovení povinnosti pravidelně kontrolovat stav dlouhodobého majetku.

V případě nutnosti musí vedoucí středisek navrhnout vyřazení majetku, přičemž návrh musí být formulován písemně a předložen ke schválení managementu podniku. Management by měl následně informovat o rozhodnutí vyřadit danou položku majetku písemně dané středisko a hlavní účetní podniku. Touto formou by měl být dán pokyn k vyřazení majetku. Na základě pokynu k vyřazení majetku by mělo dojít k vytvoření protokolu o vyřazení majetku, za jehož přípravu by měla být odpovědná hlavní účetní. Podpisem protokolu ředitelem podniku by mělo dojít k vyřazení majetku. Hlavní účetní by pak měla na základě podpisu zaúčtovat příslušné operace včetně vyúčtování zůstatkové ceny majetku do nákladů, v případě, že nebyl ještě zcela odepsán.

4 Závěr

Předložená práce byla zaměřena na problematiku účtování a vykazování dlouhodobého majetku. Jejím cílem bylo popsat a zhodnotit způsob, jakým jsou realizovány účetní operace spojené s dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem ve vybraném podniku a formulovat návrhy na zefektivnění stávající situace ve firmě. Důvodem volby tohoto tématu byla skutečnost, že dlouhodobý majetek hraje v rámci většiny podniků významnou roli a v rámci účetnictví mu tedy musí být věnována zvýšená pozornost. Tato skutečnost souvisí zejména s tím, že firma potřebuje mít o stavu svého majetku a o tom, jak je s ním nakládáno, přehled. S informacemi o dlouhodobém majetku je totiž pracováno v rámci manažerského účetnictví a finanční analýzy. Účetní jednotka by z tohoto důvodu měla jasně vymezit pravidla, jak bude o dlouhodobém majetku účtováno a jak bude vykazován. Důraz by při tom měl být kladen zejména na jasné vymezení dlouhodobého majetku včetně drobného dlouhodobého majetku, jeho oceňování, evidenci, způsob odpisování a tvorbu rezerv na opravy dlouhodobého majetku v rámci vybrané účetní jednotky.

Práce je strukturována do dvou částí, kdy v první z nich na úrovni teoreticko-metodologické, je pozornost věnována zejména popisu oblasti, na kterou je tato práce zaměřena, od uvedení definice a způsobu účtování a vykazování dlouhodobého majetku, přes popis rozdílů při pořízení, oceňování, odpisování a vyřazování. Dále tvorbě rezerv na opravu dlouhodobého hmotného majetku, až po uvedení možností nájmu či pachtu. Druhou část práce tvoří praktická část, která obsahuje výsledky provedeného zjištění ve vybrané společnosti a jejich porovnání s teoretickými poznatky. Následně je detailně provedeno zhodnocení stávající situace ve vybraném podniku a formulovány návrhy a doporučení, které vyplývají ze zjištění. Závěr práce tvoří vyhodnocení praktické části, jak výsledků práce, kterou tvořila a analýza účetního zobrazení dlouhodobého majetku, tak výsledků šetření, včetně doporučení pro uvedenou společnost, která pokud chce být i nadále úspěšná, měla by respektovat návrhy a doporučení a upravit zejména svoji vnitřní směrnici týkající se účtování dlouhodobého majetku.

Za účelem této práce byla oslovena firma, která se zaměřuje na výrobu, prodej a distribuci olejů, maziv, autochemie a autodoplňků. Jedná se o podnik, který působí na trhu od roku 1995. Roční obrát firmy v roce 2020 dosáhl hodnoty 949,2 mil. Kč a firma vygenerovala v daném roce zisk ve výši 5,273 mil. Kč V roce 2020 bylo ve firmě zaměstnáno 118 pracovníků a provozovala střediska v šesti městech v Čechách a ve dvou městech na Moravě. Mimo to prostřednictvím své dceřiné společnosti působí podnik také na Slovensku, kde má střediska ve třech městech.

V rámci přípravy práce byly prostudovány nejprve volně přístupné dokumenty z obchodního rejstříku a webových stránek společnosti, jako například účetní závěrky, rozvahy, výkazy zisků a ztráty, účetní závěrky a zprávy auditora. Rovněž byly prostudovány interní dokumenty podniku. Jednalo se zejména o vnitřní účetní směrnice a výkazy účetní jednotky. Dále byly vedeny rozhovory s vybranými zaměstnanci podniku, kteří jsou odpovědní za účtování a vykazování dlouhodobého hmotného majetku. Jedná se zejména o hlavní účetní a její asistentku. Tímto způsobem bylo možné nashromáždit informace, které byly následně analyzovány za účelem zhodnocení současného způsobu zobrazení dlouhodobého majetku ve sledovaném podniku.

V rámci analýzy způsobu účtování a vykazování dlouhodobého majetku ve sledovaném podniku bylo zjišťováno, jakým způsobem je v podniku vymezen dlouhodobý majetek, jakým způsobem je dlouhodobý majetek v podniku oceňován, odpisován a vyřazován. Účetní jednotka vymezuje v rámci vnitřní účetní směrnice dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Řídí se přitom zákonem o daních z příjmů, kde je dlouhodobý hmotný majetek definován. Také účetní operace spojené s účtováním a vykazováním dlouhodobého majetku se řídí platnou legislativou. To se týká zejména oceňování majetku a stanovení jeho pořizovací ceny.

V případě evidence dlouhodobého majetku je využíván účetní program Pohoda, jehož prostřednictvím je vedena karta majetku a dané položce majetku přiřazeno inventarizační číslo. Karta majetku obsahuje základní informace o charakteru majetku, jeho ceně, datu pořízení a uvedení majetku do užívání a také odpisový plán. Odpisování je v rámci účetní jednotky realizováno prostřednictvím zrychlených daňových odpisů. K účetnímu odpisování majetku v rámci účetní jednotky nedochází. V rámci účetní jednotky se můžeme setkat s různými způsoby vyřazení majetku. Vždy je však postupováno podle platných legislativních předpisů.

V rámci analýzy byla věnována zvýšená pozornost odpisování dlouhodobého majetku. Za účelem analýzy možnosti odpisování dlouhodobého majetku v účetní jednotce byl sledován vývoj jednotlivých typů daňových a účetních odpisů. V případě daňových odpisů byl sledován vývoj rovnoměrných daňových odpisů, rovnoměrných daňových odpisů se zvýšenou cenou v prvním roce, zrychlených daňových odpisů a zrychlených daňových odpisů se zvýšenou cenou v prvním roce. Pro majetek zařazený v odpisové skupině 1 a 2, který firma pořídila v období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2021, je možné nově využít i možnosti mimořádných odpisů, takže i tento způsob byl sledován. Pozornost byla věnována zejména vývoji hodnoty jednotlivých odpisů a vývoji daňové úspory v jednotlivých letech. V rámci komparace jednotlivých typů daňových odpisů se ukázalo, že hodnota rovnoměrných odpisů a rovnoměrných odpisů se zvýšenou cenou v prvním roce v posledních čtyřech letech stabilní. Hodnota rovnoměrných odpisů je v prvním roce odpisování výrazně nižší než hodnota rovnoměrných odpisů se zvýšenou vstupní cenou. V následujících letech je situace odlišná a hodnota rovnoměrných odpisů je vyšší než hodnota rovnoměrných odpisů se zvýšenou vstupní cenou. V případě komparace rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů zjistíme, že hodnota zrychleného odpisu se v obou případech v prvních třech letech vyšší, než je tomu v případě rovnoměrného daňového odpisování. V posledních dvou letech odpisování jsou rovnoměrné odpisy v obou případech vyšší než odpisy zrychlené. Z analýzy bylo zjevné, že zrychlené daňové odpisování je vhodné za předpokladu, že je cílem účetní jednotky dostat v prvních letech provozování stroje jeho cenu do nákladů co nejrychleji. S ohledem na charakter dlouhodobého majetku účetní jednotky a specifik spojených s jeho podnikáním je podle mého názoru vhodné dlouhodobý majetek odpisovat prostřednictvím rovnoměrných daňových odpisů.

V rámci přípravy práce byla realizována také komparace lineárních, degresivních, progresivních a výkonových odpisů. Vedení účetní jednotky se v tomto ohledu na základě analýzy rozhodlo, že pro něho není vhodné odpisovat majetek pomocí degresivních a progresivních odpisů. S ohledem na tuto skutečnost bylo podniku doporučeno, aby byl dlouhodobý majetek odpisován lineárními nebo výkonovými účetními odpisy s ohledem na charakter daného majetku.

V rámci zhodnocení stávající situace v podniku se ukázalo, že firma postupuje zcela v souladu s platnou účetní a daňovou legislativou. To se týká jak obecných principů vedení účetnictví, tak jednotlivých účetních postupů, které souvisí s účtováním o dlouhodobém majetku a jeho vykazováním. Na druhou stranu účetní jednotka nereflektuje specifika spojená s charakterem podnikání dané firmy. Účetní jednotka tak v podstatě pouze kopíruje obsah legislativních předpisů. Tato skutečnost se projevuje mimo jiné také na kvalitě vnitropodnikové účetní směrnice, která upravuje oblast účtování a vykazování dlouhodobého majetku.

S ohledem na výsledky analýzy bylo vedení podniku navrženo, aby byla přijata nová vnitropodniková účetní směrnice upravující oblast účtování a vykazování dlouhodobého majetku. Tato směrnice by měla reflektovat platnou legislativu a respektovat při tom specifika spojená s podnikáním firmy. Směrnice by měla upravovat definici dlouhodobého majetku a drobného dlouhodobého majetku. Mělo by zde být také uvedeno, jakým způsobem je řešeno technické zhodnocení majetku.

Dále by zde mělo být vymezeno, jakým způsobem dochází v podniku k pořizování majetku a jak je stanovena pořizovací ceny. Mimo vymezení tohoto procesu z pohledu účetnictví by zde mělo být také uvedeno, jak je v podniku nastaven proces rozhodování o nákupu nového majetku. Důležitou částí směrnice by měl být také popis způsobu evidence majetku, který by měl zahrnovat zejména popis náležitostí, které by měla obsahovat karta majetku. Významnou součástí vnitropodnikové směrnice by měla být také problematika odpisování majetku. S ohledem na výsledky analýzy bylo podniku doporučeno, aby byl dlouhodobý majetek odpisován prostřednictvím rovnoměrných daňových odpisů. V případě účetních odpisů bylo účetní jednotce doporučeno, aby byl majetek odpisován za pomoci lineárních a výkonových účetních odpisů. Volba konkrétního způsobu odpisování by měla vycházet z charakteru daného majetku. Avšak velikost účetních odpisů je zcela na rozhodnutí vedení společnosti. Jakákoliv změna v účetní politice by přitom mohla vést ke zkreslení výsledků podniku srovnávaných v čase. Další oblastí, kterou by měla vnitropodniková směrnice řešit je tvorba rezerv na opravu majetku. V rámci těchto pravidel pro tvorbu rezerv by mělo být jasně stanoveno, které rezervy bude účetní jednotka tvořit, a vymezí jejich obsah. Poslední oblastí, která by měla být ve vnitropodnikové směrnici upravena je problematika vyřazování dlouhodobého majetku. Také v tomto případě by měla směrnice upravovat nejen zaúčtování vyřazení majetku, ale také celkový proces včetně kompetencí jeho účastníků.

Literatura

Monografie

ČIŽINSKÁ, R. (2018) *Základy finančního řízení podniku*. Praha: Grada. 240 s. ISBN 978-80-271-0194-8

DUŠEK, J. (2018) *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech*. Praha: Grada. 224 s. ISBN 978-80-271-0867-1

CHALUPA, R. a kol. (2020) *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2020*. Praha: Anag. 440 s. ISBN 978-80-7554-250-2

KNÁPKOVÁ, A., PAVELKOVÁ, D., ŠTEKER, K. (2017). *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. Praha: Grada. 232 s. ISBN 978-80-271-0563-2.

KOVALÍKOVÁ, H. (2013) *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. Olomouc: Nakladatelství ANAG. 440 s. ISBN 978-80-7263-824-6.

MARKOVÁ, H. (2018) *Daňové zákony: úplná znění platná k 1. 1. 2018*. 288 s. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0766-7.

NIGRÍN, J. (2020) *Hmotný a nehmotný majetek v podnikání*. Praha: Wolters Kluwer. 128 s. ISBN 978-80-7598-737-2

PELECH, P. a PECL, V. (2020) *Daně z příjmů a komentářem*. Praha: Anag. 840 s. ISBN 978-80-7554-277-9

PILAŘOVÁ, I. (2011) *Účetnictví podnikatelských subjektů*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. 138 s. ISBN 978-80-7357-617-2.

PILAŘOVÁ, I. a PILÁTOVÁ, J. (2016) *Účetní závěrka, základ daně a finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2016*. Praha: VOX. 192 s. ISBN 978-80-87480-50-2.

PROKŮPKOVÁ, D., SVOBODA, M. (2014). *Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer. 152 s. ISBN 978-80-7478-522-1.

PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. (2017). *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. Olomouc: Anag. 352 s. ISBN 978-80-7554-063-8.

RYNEŠ, P. (2020) *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2020*. Olomouc: ANAG. 1120 s. ISBN 978-80-7554-254-0

SEDLÁČEK, J. (2005). *Účetnictví pro manažery*. Praha: Grada. 228 s. ISBN 80-247-1195-8.

SEDLÁČEK, J. (2011). *Finanční analýza podniku*. Brno: Computer Press. 160 s. ISBN 978-80-251-3386-6.

SEDLÁČEK, J. (2017). *Finanční účetnictví: postupy účtování*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. 239 s. ISBN 978-80-7380-644-6.

SKÁLOVÁ, J. (2021) *Podvojně účetnictví 2021*. Praha: Grada. 200 s. ISBN 978-80-271-3107-5.

SLAVÍK, J. (2013). *Finanční průvodce nefinančního manažera: jak se rychle zorientovat v podnikových a projektových financích*. Praha: Grada. 175 s. ISBN 978-80-247-4593-0.

ŠEBESTÍKOVÁ, V. (2011) *Účetní operce kapitálových společností*. Praha: Grada. 256 s. ISBN 978-80-247-4018-8

ŠTEKER, F. a OTRUSINOVÁ, M. (2016) *Jak číst v účetních výkazech – základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: Grada. 288 s. ISBN 978-80-271-0048-4

VÁCHAL, J., VOCHOZEC, M. a kol. (2013) *Podnikové řízení*. Praha: Grada. 688 s. ISBN 978-80-247-4642-5

VEBER, J., SRPOVÁ, J. (2012). *Podnikání malé a střední firmy*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada. 332 s. ISBN 978-80-247-4520-6.

Internetové zdroje

ČÚZK. *Nahlížení do KN*. [online]. Česká republika, 2021. [cit.2021-04-02]. Dostupné z: [www: https://nahlizenidokn.cuzk.cz/](https://nahlizenidokn.cuzk.cz/).

XY. *O společnosti*. [online]. Česká republika, 2021. [cit.2021-04-02]. Dostupné z: <https://www.xy.cz/cs/o-spolecnosti>.

Veřejný rejstřík a Sbírka listin. *Veřejný rejstřík podle subjektů*. [online]. Česká republika, 2021. [cit.2021-04-02]. Dostupné z: [www: https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik](http://www.or.justice.cz/ias/ui/rejstrik).

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2002. [cit. 2020-03-10]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=500&r=2002>

Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 1991. [cit. 2020-02-10]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?r=1991&cz=563>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. [online]. Praha: PSP, 1992. [cit. 2020-02-10]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?r=1992&cz=586>

Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 1992. [cit. 2020-02-10]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=593&r=1992>

Seznam příloh

Příloha 1 České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.	I
Příloha 2 Přehled pozemků ve vlastnictví sledovaného podniku.....	II

Přílohy

Příloha 1 České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

- ČÚS č. 001 - Účty a zásady účtování na účtech
- ČÚS č. 002 - Otevírání a uzavírání účetních knih
- ČÚS č. 003 - Odložená daň
- ČÚS č. 004 - Rezervy
- ČÚS č. 005 - Opravné položky
- ČÚS č. 006 - Kursové rozdíly
- ČÚS č. 007 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků a zásob
- ČÚS č. 008 - Operace s cennými papíry a podíly
- ČÚS č. 009 - Deriváty
- ČÚS č. 011 - Operace s obchodním zákonem
- ČÚS č. 013 - Změny vlastního kapitálu
- ČÚS č. 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- ČÚS č. 014 - Dlouhodobý finanční majetek
- ČÚS č. 015 - Zásoby
- ČÚS č. 016 - Krátkodobý finanční majetek, peněžní prostředky a krátkodobé závazky k úvěrovým institucím
- ČÚS č. 017 - Zúčtovací vztahy
- ČÚS č. 018 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
- ČÚS č. 019 - Náklady a výnosy
- ČÚS č. 020 - Konsolidace
- ČÚS č. 021 - Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
- ČÚS č. 022 - Inventarizace majetku a závazků při převezech majetku státu na jiné osoby
- ČÚS č. 023 – Přehled o peněžních tocích

Příloha 2 Přehled pozemků ve vlastnictví sledovaného podniku

Číslo	Způsob využití	Katastrální území	Výměra v m ²
st.p.941	zastavěná plocha a nádvoří	Stráž pod Ralskem	1308
st.p.942	zastavěná plocha a nádvoří	Stráž pod Ralskem	673
st.p. 946	zastavěná plocha a nádvoří	Stráž pod Ralskem	664
p.p.č.2135/49	ostatní plocha, jiná plocha	Stráž pod Ralskem	580
p.p.č.2135/54	ostatní plocha, jiná plocha	Stráž pod Ralskem	2096
p.p.č.2135/55	ostatní plocha, jiná plocha	Stráž pod Ralskem	499
p.p.č.2135/109	ostatní plocha, jiná plocha	Stráž pod Ralskem	55
p.p.č.2135/111	ostatní plocha, jiná plocha	Stráž pod Ralskem	1949
p.p.č.3270/1	zastavěná plocha a nádvoří	Mělník	556
p.p.č.3270/2	zastavěná plocha a nádvoří	Mělník	652
p.p.č.3270/3	zastavěná plocha a nádvoří	Mělník	2700
p.p.č.3270/4	zastavěná plocha a nádvoří	Mělník	96
p.p.č.3272/2	ostatní plocha, jiná plocha	Mělník	1376
p.p.č.327/1	ostatní plocha	Holice u Olomouce	9664
p.p.č.327/100	ostatní plocha	Holice u Olomouce	1027
p.p.č.327/101	ostatní plocha	Holice u Olomouce	44
p.p.č.327/21	zastavěná plocha a nádvoří	Holice u Olomouce	141
p.p.č.327/22	ostatní plocha	Holice u Olomouce	563
p.p.č.327/36	zastavěná plocha a nádvoří	Holice u Olomouce	464
p.p.č.327/37	zastavěná plocha a nádvoří	Holice u Olomouce	453
p.p.č.327/45	zastavěná plocha a nádvoří	Holice u Olomouce	738
p.p.č.327/55	ostatní plocha	Holice u Olomouce	526
p.p.č.327/56	ostatní plocha	Holice u Olomouce	827

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat z Informačního systému katastru nemovitostí České republiky