

Problematika evidence dlouhodobého majetku a majetku pořízeného na leasing ve společnosti Impromat CZ spol. s r. o.

Jana Rašková

Bakalářská práce
2011



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2010/2011

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jana RAŠKOVÁ**
Osobní číslo: **M081686**
Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**

Téma práce: **Problematika evidence dlouhodobého majetku
a majetku pořízeného na leasing ve společnosti
Impromat CZ spol. s r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Zpracujte základní teoretické poznatky týkající se dlouhodobého majetku ve společnosti Impromat CZ spol. s r.o.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu teoretických a metodologických východisek řešení zadané problematiky.
- Zhodnoťte evidenci majetku v uvedené společnosti.
- Navrhněte směrnici pro evidenci, odpisování, inventarizaci a vyřazování majetku ve společnosti Impromat CZ spol. s r.o.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- [1] Podvojný účetnictví 2010. Společensví Notia. 17. vyd. Praha: Grada, 2010. 224 s. ISBN 978-80-247-3197-1.
[2] PRUDKÝ, P.; LOŠŤÁK, M. Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady. 9. vyd. Olomouc: Anag, 2006. 248 s. ISBN 80-7263-334-1.
[3] RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. 9. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2009. 976 s. ISBN 978-80-7263-503-0.
[4] Účetnictví podnikatelů 2008. Praha: ASPI, 2008. 630 s. ISBN 80-7357-336-2.
[5] VALOUCH, P. Účetní a daňové odpisy 2009. 4. vyd. Praha: Grada, 2009. 136 s. ISBN 978-80-247-2825-4.

Vedoucí bakalářské práce: **Mgr. Eva Kolářová, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: **24. června 2011**
Termín odevzdání bakalářské práce: **15. srpna 2011**

Ve Zlíně dne 24. června 2011


prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka




prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí:
 - bez omezení;
 - pouze prezenčně v rámci Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacího zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

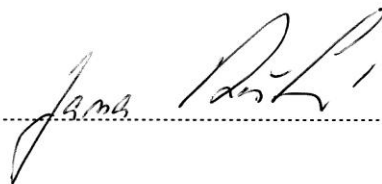
- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 31. 7. 2011

.....


⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Cílem této bakalářské práce je zhodnotit současný stav investičního majetku ve společnosti Impromat CZ spol. s r. o. a na jeho podkladě navrhnout řadu změn a doporučení týkajících se evidence dlouhodobého majetku a majetku pořízeného na zpětný leasing.

V teoretické části jsou popsány základní pojmy z oblasti účetnictví vztahující se k investičnímu majetku, jež jsou následně využity v praktické části. V úvodu praktické části je představena výše uvedená společnost a provedena analýza majetku. Dále je na základě informací získaných z analýzy a rozboru majetku vypracován plán změn či zlepšení ve čtyřech sférách účetnictví. V oblasti evidence, odpisování, inventarizace a vyřazování majetku. Navržené změny jsou na závěr práce zapracovány do vnitropodnikových směrnic společnosti.

Klíčová slova: Dlouhodobý majetek, zpětný leasing, účetní odpisy, daňové odpisy, inventarizace, vyřazení majetku, evidence majetku, pronájem, nájemní smlouva.

ABSTRACT

The aim of this bachelor's thesis is to assess the current status of investment property of the company Impromat CZ spol. s r.o. and suggest several changes and recommendations relevant to evidence of long-term assets and assets purchased on back leasing.

The theoretical part describes fundamental accounting terms relevant to investment property consequently used in the practical part. The Impromat company is introduced in the preface of practical part and analysis of property is done. Based on the information gathered the plan of changes and improvement in four accounting fields is worked out. In the fields of evidence, depreciation, inventory and property discard. At the end of the thesis suggested changes are implemented into the company internal code.

Key words: long-term assets, back leasing, accounting depreciations, tax depreciations, inventory, property discard, property evidence, lease, leasing contract.

Děkuji paní Mgr. Evě Kolářové, Ph.D. za odborné vedení a připomínky při vypracování této bakalářské práce.

Dále bych chtěla poděkovat své rodině za podporu a pomoc během celého studia.

V neposlední řadě bych chtěla poděkovat společnosti Impromat CZ spol. s r. o. za ochotu a poskytnutí údajů a informací nutných pro vypracování bakalářské práce.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 CHARAKTERISTIKA DLOUHODOBÉHO MAJETKU	12
1.1 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK.....	12
1.2 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK.....	13
1.3 NEODPISOVANÝ MAJETEK.....	14
2 POŘÍZENÍ HMOTNÉHO A NEHMOTNÉHO MAJETKU	15
2.1 OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	16
2.1.1 Pořizovací cena.....	16
2.1.2 Vlastní náklady.....	16
2.1.3 Reprodukční pořizovací cena.....	17
2.2 ZAŘAZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	17
2.3 POŘÍZENÍ MAJETKU NA LEASING.....	17
2.3.1 Finanční leasing.....	18
2.3.2 Operativní leasing.....	18
2.3.3 Zpětný leasing.....	18
2.4 KOUPE ZA HOTOVÉ, ÚVĚR, FINANČNÍ LEASING.....	18
3 EVIDENCE MAJETKU	20
3.1 ANALYTICKÁ EVIDENCE MAJETKU.....	20
3.2 OPERATIVNÍ EVIDENCE MAJETKU.....	21
3.3 PODROZVAHOVÁ EVIDENCE MAJETKU.....	21
4 ODPISY	22
4.1 POSTUP ODPISOVÁNÍ.....	23
4.2 ODPISOVÝ PLÁN.....	23
4.3 URČENÍ ODPISOVÉ SKUPINY.....	24
4.4 ÚČETNÍ ODPISY.....	24
4.4.1 Rovnoměrné odpisy.....	25
4.4.2 Degresivní odpisy.....	26
4.4.3 Výkonové odpisy.....	28
4.4.4 Komponentní odpisování.....	28
4.5 DAŇOVÉ ODPISY.....	28
4.5.1 Rovnoměrné odpisování.....	29
4.5.2 Zrychlené odpisování.....	30
4.6 POLOVIČNÍ ODPIS.....	31
4.7 PŘERUŠENÍ ODPISOVÁNÍ.....	31
4.8 ODPISY NEHMOTNÉHO MAJETKU.....	32
5 VYŘAZENÍ HMOTNÉHO A NEHMOTNÉHO MAJETKU	33
5.1 LIKVIDACE MAJETKU A ZŮSTATKOVÁ CENA.....	33
6 INVENTARIZACE MAJETKU	34

6.1	FÁZE INVENTARIZACE	34
6.2	DRUHY INVENTARIZACE.....	34
6.3	INVENTARIZAČNÍ ROZDÍLY	35
II	PRAKTICKÁ ČÁST	36
7	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	37
7.1	ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI.....	37
7.2	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI.....	37
7.3	HISTORIE SPOLEČNOSTI.....	38
7.4	ORGANIZAČNÍ SCHÉMA	38
7.5	ZÁZEMÍ SPOLEČNOSTI.....	40
7.6	INFORMAČNÍ SYSTÉM	40
8	ANALÝZA MAJETKU SPOLEČNOSTI V LETECH 2006-2010.....	41
8.1	MAJETKOVÁ STRUKTURA SPOLEČNOSTI	41
8.2	STRUKTURA DLOUHODOBÉHO MAJETKU SPOLEČNOSTI K 31. 3. 2010.....	43
9	EVIDENCE MAJETKU VE SPOLEČNOSTI.....	46
9.1	EVIDENCE DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU.....	46
9.2	EVIDENCE DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU	47
9.3	ZPŮSOBY POŘIZOVÁNÍ MAJETKU	47
9.4	ODPISOVÁNÍ MAJETKU VE SPOLEČNOSTI	48
9.4.1	Daňové odpisy.....	48
9.4.2	Účetní odpisy.....	49
10	VLASTNÍ DOPORUČENÍ.....	50
10.1	DOPORUČENÍ V OBLASTI EVIDENCE MAJETKU	50
10.2	DOPORUČENÍ V OBLASTI ODPISOVÁNÍ MAJETKU.....	51
10.3	DOPORUČENÍ V OBLASTI INVENTARIZACE MAJETKU.....	53
10.4	DOPORUČENÍ V OBLASTI VYŘAZOVÁNÍ MAJETKU	55
11	VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE V OBLASTI DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	56
11.1	MAJETEK A JEHO EVIDENCE.....	56
11.2	ODPISOVÝ PLÁN	57
11.3	VYŘAZOVÁNÍ A INVENTARIZACE INVESTIČNÍHO MAJETKU	57
	ZÁVĚR	60
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	62
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	64
	SEZNAM OBRÁZKŮ	65
	SEZNAM TABULEK.....	66
	SEZNAM PŘÍLOH.....	67

ÚVOD

Společnost Impromat CZ spol. s r. o. je relativně velká obchodní společnost, která je na českém trhu známá a zavedená již řadu let. Působí jako obchodní a servisní partner jednoho z nejvýznamnějších světových producentů v této oblasti – společnosti Ricoh.

I přes současnou složitou situaci na trhu, poznamenanou doznívající celosvětovou ekonomickou krizí, je snahou společnosti produkovat dostačující míru zisku, která uspokojí jak požadavky majitele, tak i požadavky zaměstnanců. Situace na českém trhu není jednoduchá a proto splnění naplánovaných úkolů a udržení trendu rozvoje je velmi obtížné a náročné. Svých cílů společnost Impromat CZ spol. s r. o. dosahuje prostřednictvím prodeje kancelářské a faximilní techniky konečným uživatelům, ale v převážné míře jeho pronájmem, který poskytuje včetně následného záručního a pozáručního servisu.

Zisky z nájemních a outsourcingových smluv tvoří tedy převážnou část příjmů společnosti. Určitou nevýhodou při dosahování výnosů plynoucích z poskytování těchto služeb je jejich návratnost a potřeba velkého objemu finančních prostředků na začátku pronájmu.

Řešením je financování zařízení pronajatých koncovým zákazníkům formou zpětného leasingu. V této souvislosti je nezbytné, aby firma disponovala co nejspolehlivějším systémem, který by ji umožnil detailní sledování nákladů (ale i výnosů) plynoucích z jednotlivých zařízení.

Prostřednictvím této bakalářské práce jsem se snažila zhodnotit dosavadní stav a na jeho podkladě navrhnout řadu změn a doporučení týkajících se evidence dlouhodobého majetku a majetku pořízeného na zpětný leasing.

Východiskem mé práce jsou analýzy dlouhodobého majetku a jeho struktury, výsledkem potom návrh doporučení na zlepšení ve čtyřech vybraných oblastech účetnictví. Podklady pro tuto práci jsem čerpala ze své dlouholeté praxe v této firmě, z interních materiálů a z odborné literatury.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 CHARAKTERISTIKA DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Z účetního hlediska se dlouhodobý majetek člení na tři skupiny:

1. Dlouhodobý nehmotný majetek
2. Dlouhodobý hmotný majetek
3. Dlouhodobý finanční majetek

Problematika odpisů, ať už účetních nebo daňových, se v podstatě týká pouze dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Účetní odpisování finančního majetku zakazuje vyhláška a ZDP pojem daňové odpisy finančního majetku nezná. [20]

Základní postupy účtování o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku stanovuje Český účetní standard č. 013 v souladu se zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. a vyhláškou č. 500/2002 Sb. [10]

1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

DNM je majetek, který nemá fyzickou povahu. ZDP stanovuje pravidla uznatelnosti odpisů jako daňově účinných nákladů u majetku, který je vyšší než 60 000 Kč a dobu použitelnosti delší než jeden rok. [17] Podmínkou je, že byl nabyt:

- úplatně,
- vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva,
- přeměnou,
- darováním,
- zděděním nebo
- vlastní činností [6]

Z účetního hlediska se za dlouhodobý nehmotný majetek považují zejména:

- zřizovací výdaje
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software
- ocenitelná práva
- goodwill
- povolenky na emise
- preferenční limity [18]

1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

DHM se rozumí majetek fyzické povahy, který účetní jednotka využívá ke své ekonomické činnosti a z čehož jí plyne ekonomický prospěch. Pravidla pro daňovou uznatelnost odpisů stanoví ZDP pro majetek, jehož pořizovací hodnota činí alespoň 40 000 Kč a doba jeho použitelnosti je delší než 1 rok. [17] Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využíván nebo uchováván pro další činnost. [5]

Z hlediska účetních předpisů je plně na účetní jednotce, aby si stanovila výši ocenění ve svém vnitřním účetním předpise, v případě majetku, který není automaticky dlouhodobým majetkem bez ohledu na výši ocenění (pozemky, stavby, goodwill, atd.). Je povinna pouze přihlídnout k principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. [20]

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí:

- a) bez ohledu na dobu použitelnosti
 - nemovitosti¹, tj. pozemky, stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla,
 - byty a nebytové prostory,
 - otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
 - technické rekultivace,
 - umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty,
 - předměty z drahých kovů,
 - ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části,
- b) samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou,
- c) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky,
- d) dospělá zvířata a jejich skupiny,
- e) technické zhodnocení,

¹ Nemovitosti jsou považovány za zboží, pokud daňový subjekt, jehož předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje nemovitosti za účelem prodeje a sám je nevyužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení, např. realitní kancelář. [12]

- f) nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, tj. majetek, který je ve fázi pořizování a nebyl uveden do stavu způsobilého k užívání,
- g) poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku,
- h) oceňovací rozdíl k nabytému majetku bez ohledu na jeho výši ocenění. [12]

1.3 Neodpisovaný majetek

Ze zákona o účetnictví vyplývá, že se neodpisují pozemky, finanční majetek, nedokončený či najatý majetek. [20] ZDP tento výčet dále doplňuje o následující položky:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud náklady související s jeho pořízením nepřevýší 40 000 Kč,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky,
- hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, stále výstavní soubory a knihovní fondy knihoven,
- movitá kulturní památka,
- inventarizační přebytky hmotného majetku,
- darovaný majetek,
- najatý majetek [6]

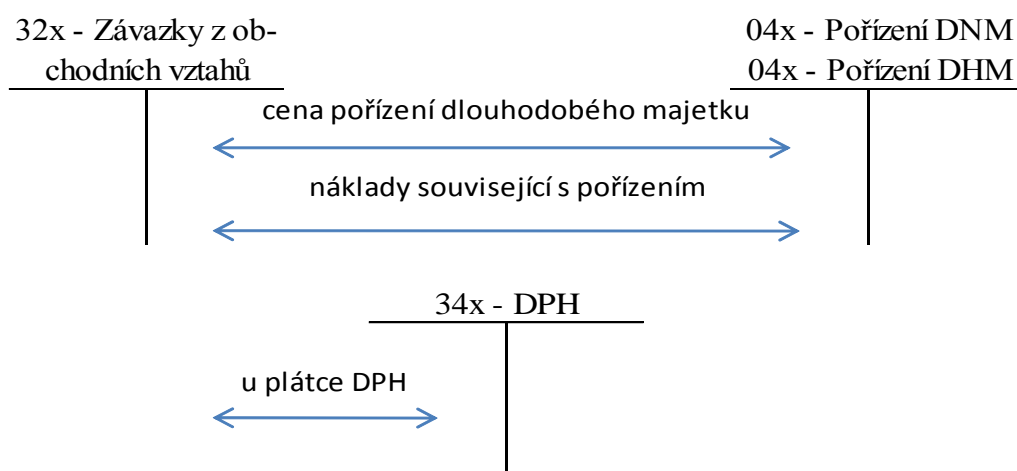
Majetek, který nelze odpisovat, protože není definován v zákoně o dani z příjmu, nemůže účetní jednotka zahrnout do nákladů ani při pořízení, ani postupně po dobu trvání majetku. Hodnotu tohoto majetku je možné uplatnit do nákladů nejdříve při jeho prodeji. [11]

2 POŘÍZENÍ HMOTNÉHO A NEHMOTNÉHO MAJETKU

Požizovací cena je cena, za níž byl majetek pořízen, a náklady s jeho pořízením související. Do pořizovací ceny majetku tedy vstupují např. náklady na:

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, záruky a otevření akreditivu, předprojektové přípravné práce
- úroky z úvěrů souvisejících s pořízením majetku, pokud tak účetní jednotka rozhodne
- zůstatková cena vyřazených staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby
- dopravu, montáž, clo [10]

Majetek se stává dlouhodobým až v okamžiku, kdy je dokončen a je zajištěno, že bude moci plnit veškeré funkce, ke kterým je určen. Do této doby je veden jako pořizovaný. [20] Proces pořízení DNM a DHM se zachycuje na účtech účtové skupiny 04-*Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek*. Zde se sledují jednotlivé složky pořizovacích cen až do doby převedení dokončených investic do užívání. Převedení věci do užívání znamená přeúčtování majetku na účty účtových skupin 01, 02 a 03. [12] Za okamžik pořízení dlouhodobého majetku se považuje moment přechodu většiny práv a rizik na kupující firmu. [17]



Obr. 1 Schéma účtování pořizování dlouhodobého majetku nákupem [13]

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek můžeme nejčastěji pořídit těmito způsoby:

- nákupem
- vlastní výrobou
- vkladem
- darováním
- formou finančního leasingu [17]

Dlouhodobým nehmotným majetkem se stává pořizovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání. [18]

2.1 Oceňování dlouhodobého majetku

Je nezbytné určit správně hodnotu majetku, z níž se bude postupně odpisovat, a také okamžik, ke kterému se majetek skutečně stává dlouhodobým majetkem. Tento okamžik je důležitý, protože jím začíná doba účetního a daňového odpisování. Účetní jednotky oceňují majetek ke dvěma základním okamžikům:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu,
- ke konci rozvahového dne nebo jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka [20]

Základní metody oceňování jsou:

- pořizovací cenou
- vlastními náklady
- reprodukční pořizovací cenou [10]

2.1.1 Pořizovací cena

Pořizovací cena je cena, za kterou byl majetek pořízen za úplatu, včetně vedlejších nákladů souvisejících s jeho pořízením. Pořizovací cenou oceňujeme nakupovaný dlouhodobý majetek, nakupované zásoby, cenné papíry či pohledávky. [17]

2.1.2 Vlastní náklady

Vlastní náklady jsou všechny přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady) vynaložené na výrobu či jinou činnost a také část nepřímých nákladů (výrobní

režie), které jsou bezprostředně s danou výrobou spojené. Vlastními náklady se oceňuje majetek vyrobený ve vlastní režii nebo zásoby vlastní výroby. [17]

2.1.3 Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Oceňuje se jí bezúplatně pořízený majetek (dary, inventarizační přebytky), případně majetek, kdy není možné zjistit vlastní náklady na majetek vytvořený vlastní činností. [20]

Vstupní cena dlouhodobého majetku se sníží o poskytnutou dotaci na pořízení majetku. Za dotace jsou považována bezúplatná plnění přímo nebo zprostředkovaně ze státního rozpočtu, ze státních fondů, z rozpočtů územních samosprávných celků, ale i z prostředků Evropského společenství nebo z veřejných rozpočtů cizích států, které jsou využita na přesně stanovený účel. [10]

Účetnictví není vázáno na ustanovení ZDP. Hodnotová hranice DHM podle ZDP je minimálně 40 000 Kč. Hranice pro DHM v účetnictví může být nad 50 000 Kč, ale stejně tak i nad 30 000 Kč. V případě, že si účetní jednotka zvolí vyšší hranici pro vznik DHM než je uvedena v ZDP, musí následně upravit základ daně. U nižší hranice jsou odpisy ve vztahu k ZDP daňově uznatelné. [9]

2.2 Zařazení dlouhodobého majetku

V okamžiku, kdy je ukončeno pořizování majetku a účetní jednotka se přesvědčí o správnosti ocenění, dochází k zařazení majetku. Děje se to ke dni uvedení pořizovaného majetku do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění všech technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Znamená to, že majetek je způsobilý k provozu ve všech právních, ekonomických, požárních, hygienických a jiných předpisech. [8]

2.3 Pořízení majetku na leasing

Leasing znamená nájem nebo pronájem hmotných nebo nehmotných věcí a práv za úplatu. Po dobu nájmu je majetek ve vlastnictví pronajímatele. Rozlišení finančního a operativního leasingu je důležité zejména pro daňové účely, protože v případě, že je finanční pronájem předčasně ukončen, je smlouva od počátku považována z hlediska daně z příjmu za smlouvu o operativním pronájmu. [19]

2.3.1 Finanční leasing

Finanční leasing, nebo taky finanční pronájem s následnou koupí najaté věci, je pronájem, při kterém po skončení doby nájmu dochází k odkupu předmětu leasingu nájemcem. [19] Při FL používá nájemce předmět nájmu za úplatu – nájemné. Výše nájmu je zpravidla podstatně vyšší než obvyklé platby za užívání věci, protože po skončení doby trvání nájemní smlouvy je předmět nájmu odkupován za nižší než tržní cenu. FL je charakteristický tím, že všechna rizika k pronajaté věci nese nájemce. Nákladem při FL je nájemné, které se časově rozlišuje po dobu trvání leasingového vztahu. [1]

2.3.2 Operativní leasing

Největší rozdíl mezi FL a OL je ve vlastnictví předmětu leasingu, kdy po skončení nájemního vztahu, dochází k vrácení předmětu leasingu pronajímateli. Výhodou v tomto případě je, že jakoukoliv poruchu, odcizení nebo opravu řeší leasingová společnost. OL je obvykle sjednáván na kratší dobu než FL. Zároveň se také vyznačuje nižší cenou. Celkové splátky mohou být až o 30% nižší než v případě FL a odpadá i akontace a časové rozlišení. [3]

2.3.3 Zpětný leasing

ZL je forma leasingu, jehož podstata spočívá v tom, že leasingová společnost odkoupí majetek od klienta a následně mu ho pronajme zpět. Může mít formu finančního či operativního leasingu. Znamená to, že dodavatelem i nájemcem je jedna osoba. Po skončení nájemní smlouvy si může klient odkoupit majetek zpět za zůstatkovou cenu. ZL má řadu výhod. Majitel nemusí poskytovat žádné záruky a po celou dobu trvání nájemního vztahu si dává do nákladů poměrnou část z celkové částky, čímž snižuje hospodářský výsledek. ZL je možno využít v případě potřeby volných finančních prostředků, ale také k optimalizaci finančních toků firmy nebo při optimalizaci kapitálové struktury (optimální poměr vlastních a cizích zdrojů). [4]

2.4 Koupě za hotové, úvěr, finanční leasing

Koupě za hotové

Jejím předpokladem je, že subjekt má dostatek volných finančních prostředků. Neznamená to ovšem, že je to nejvýhodnější forma pořízení majetku. Je totiž žádoucí zvážit tzv. náklady obětované příležitosti. Ty jsou definovány jako nerealizovaný prospěch druhé nejlepší varianty pro umístění volných peněžních prostředků. [19]

Výhodou koupě za hotové je, že se subjekt nezadluhuje a stává se okamžitě vlastníkem pořizované věci. Na druhé straně nevýhodou při pořízení věci za hotové je, že se vysoký jednorázový výdaj promítne negativně do cash flow a také skutečnost, že dlouhodobý majetek se bude do nákladů promítat postupně formou odpisů během zákonem stanovené doby odepisování. [19]

Koupě na úvěr

Výhodou koupě na úvěr je, že subjekt nepotřebuje větší množství volných peněz. Ty získá formou půjčky od banky a stává se okamžitě vlastníkem koupeného majetku, což znamená, že si může uplatňovat odpisy do nákladů. Rovněž úroky z úvěru jsou daňově uznatelným nákladem. [19]

Nevýhodou jsou další náklady spojené s úvěrem. Jsou to zejména úroky, poplatky spojené s vedením účtu, poplatky za vyřízení žádosti o úvěr a také účetní zadlužení podniku, které se projeví v rozvaze jako cizí zdroje. To způsobuje rizikovější hodnocení podniku z pozice investorů. [19]

Finanční leasing

V případě leasingu přechází na nájemce právo užívat předmět leasingu za úplatu. Výhodou je, že podnik nepotřebuje volné peněžní prostředky, protože platby za leasing jsou rozloženy do delšího časového období a leasingové splátky, časově rozlišené v případě první mimořádné splátky, či jiného dohodnutého nerovnoměrného splácení, jsou daňově uznatelným nákladem. Na rozdíl od úvěru, leasing nepředstavuje účetní zadlužení podniku, protože vzniklý závazek se neprojeví v rozvaze jako cizí zdroje. Údaje o leasingu podnik uvádí až v příloze k účetní závěrce. [19]

Nevýhodou je, že majetek je po dobu trvání leasingové smlouvy ve vlastnictví pronajímatele. Podniku tak odpadá možnost uplatnit si odpisy do nákladů. Další nevýhodou je, že i když je majetek vlastnictvím pronajímatele, přenáší leasingová společnost rizika vyplývající z vlastnictví majetku na nájemce. [19]

3 EVIDENCE MAJETKU

3.1 Analytická evidence majetku

Analytické účty se vedou podle jednotlivých složek DNM a DHM, podle účelu stanoveného právními předpisy nebo podle interních požadavků v rámci syntetických účtů. Kniha analytických účtů dle dílčích složek DNM a DHM slouží k identifikaci majetku a obsahuje zejména:

- název nebo popis majetku, eventuelně číselné označení,
- popis jednotlivých částí souboru movitých věcí a popis příslušenství
- datum a způsob pořízení majetku
- datum uvedení do užívání
- datum zaúčtování majetku na účty skupiny 01, 02 a 03
- ocenění DM
- ocenění jednotlivých předmětů tvořících soubor movitých věcí včetně příslušenství
- údaje o zvoleném způsobu účetního a daňového odpisování
- roční sazby účetních a daňových odpisů
- částky účetních a daňových odpisů za účetní období
- datum a způsob vyřazení [12]

Analytickou evidencí se rozumí snaha o rozdělení účetních zápisů tak, aby měla účetní jednotka dostatek detailních informací z účetnictví. Nejčastější formou analytické evidence je rozdělení syntetických účtů na analytické účty. Součet obrátů stran MD a D, počátečních a konečných zůstatků daných analytických účtů se musí rovnat součtu na příslušném syntetickém účtu. Analytické účty je možné vytvářet a doplňovat i v průběhu roku, ale zrušit je lze pouze po skončení účetního období. [16]

Majetek, ke kterému nemá poplatník vlastnické právo, se sleduje v analytické evidenci včetně uvedení údajů o vlastníkově tohoto majetku. Analytická evidence se u nájemce vede odděleně za:

- majetek v nájmu
- TZ provedené na cizím majetku, které odepisuje nájemce
- vypůjčený movitý majetek, jehož vlastnictví přešlo na věřitele v důsledku zajištění závazku převodem práva, nicméně tento majetek v průběhu zajištění závazku odepisuje dlužník (vypůjčitel). [12]

3.2 Operativní evidence majetku

Operativní evidence není v současné době řešena platnými předpisy. Je tedy na rozhodnutí účetní jednotky, aby si zvolila předmět této evidence a její celkové uspořádání. Současná praxe většiny daňových subjektů je, že předmětem této evidence je drobný hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, o kterém daňový subjekt rozhodl, že o něm bude účtovat jako o zásobách a po jeho vydání do užívání (na konto MD 501), jako o zcela odepsaném majetku v operativní evidenci.

Je v souladu s předpisy, aby majetek po skončení finančního leasingu byl nadále sledován v operativní evidenci a jako takový dobrovolně inventarizován. Je na zvážení účetní jednotky, zda pro tento majetek využije operativní evidenci, jejíž výhodou je, že se nezapočítává do „aktiv celkem“, která tvoří základnu pro výpočet pokut nebo takto získaný majetek bude sledovat jako zcela odepsaný v účetnictví. Účetnictví je totiž na rozdíl od operativní evidence evidencí přísně dokladovou, tzn., že každý účetní zápis je ověřitelný podle účetního dokladu. Naopak operativní evidence je nejméně věrohodná a nejobtížněji kontrolovatelná. [14]

3.3 Podrozvahová evidence majetku

Na podrozvahových účtech sleduje účetní jednotka mimo jiné majetek, k němuž nemá vlastnické právo. Příkladem podrozvahových účtů je:

- najatý majetek
- majetek přijatý do úschovy
- pohledávky a závazky z leasingu [17]

Podrozvahové účty tvoří skupiny 75 až 79, na kterých se sledují důležité skutečnosti, jejichž znalost je nezbytná pro posouzení majetkoprávní situace daňového subjektu a jeho ekonomické zdroje. [12]

V průběhu trvání finančního leasingu vede nájemce předmět nájmu v podrozvahové evidenci, protože se jedná o cizí majetek. Vlastníkem tohoto majetku se nájemce stává po skončení finančního leasingu a úhradě všech splátek. Od tohoto momentu je třeba skončit s analytickou podrozvahovou evidencí, protože majetek přechází do vlastnictví nájemce a vyúčtovat úbytek majetku na straně Dal příslušného podrozvahového účtu 75x-Majetek z finančního leasingu. Současně účetní jednotka opatří tyto předměty inventárními čísly. [14]

4 ODPISY

Odpisování znamená zahrnování hodnoty majetku do nákladů a to prostřednictvím odpisů hmotného a nehmotného majetku. Suma odpisů uplatněná v jednotlivých letech nesmí převýšit vstupní hodnotu majetku, eventuelně zvýšenou vstupní hodnotu. Náklady na majetek se mohou promítnout do nákladů pouze jedenkrát, a proto se odpisy účtují nejvýše do vstupní ceny respektive do zvýšené vstupní ceny.

Odpisování je možno zahájit u majetku uvedeného do stavu způsobilého obvyklému užívání a náležitě zaevidovaného. Zaevidování znamená vystavení příslušných dokladů evidence majetku, jako je např. inventární karta, protokol o zařazení nebo protokol o zahájení užívání. [11]

Účetní jednotka eviduje dlouhodobý majetek na příslušných majetkových účtech ve vstupní (pořizovací) ceně a jeho celkové opotřebení vyplývající ze zaúčtovaných odpisů sleduje na příslušném účtu opravek. Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. [13]

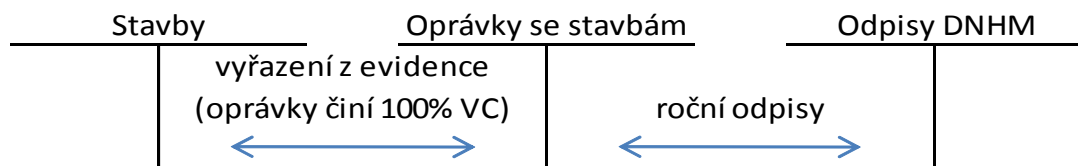
Odpis je peněžní vyjádření opotřebení majetku v Kč za určitý časový úsek, zpravidla jeden rok. Používají se měsíční a roční odpisy. V účetnictví je odpis nákladem.

Oprávky vyjadřují souhrn odpisů za celou dobu používání majetku. Jsou součtem odpisů za více účetních období. Vyjadřují celkové opotřebení majetku. [15]

$$\text{Oprávký} = \sum \text{odpisy}$$

Zůstatková cena je rozdíl mezi vstupní cenou a opravkami.

$$\text{Zůstatková cena} = \text{vstupní cena} - \text{oprávky} \quad [17]$$



Obr. 2 Schéma účetního odpisování DM (tzv. nepřímý způsob) [13]

4.1 Postup odpisování

Než zahájíme odpisování, je třeba shromáždit informace o pořízeném hmotném a nehmotném majetku:

- Stanovení vstupní ceny
- Určení termínu uvedení majetku do stavu způsobilého obvyklému užívání – zavedení do evidence majetku
 - Uvedení do užívání se rozumí dokončení věci a zabezpečení všech technických funkcí nutných k užívání majetku. Zároveň se majetek začíná podílet na dosahovaných příjmech.
- Určení vlastníka a ověření, zda je možno majetek odpisovat
 - Při převodu nemovitosti dochází k uskutečnění účetního případu ke dni doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu. V případě nájmu podniku dochází k přenosu odpisování z vlastníka na nájemce dnem uvedeným ve smlouvě. U staveb podléhajících stavebnímu řízení je to okamžik dokončení věci a splnění všech povinností pro užívání stavby.
- Určení kódu SKP
 - Je důležité přesné určení kódu SKP (Standardní klasifikace produkce) podle kterého se odvíjí následné zařazení majetku do příslušné odpisové skupiny.
- Určení odpisové sazby majetku [11]

4.2 Odpisový plán

Majetek se odpisuje nepřímou formou oprávek na základě odpisového plánu. Tento plán si účetní jednotka stanoví pro každou jednotlivou věc, popřípadě soubor věcí v závislosti na způsobu jejich využití a kalkulačních metodách, tzn. odpisy podle výkonu nebo času. [12]

V odpisovém plánu musí být stanovena metoda odpisování a v závislosti na zvolené metodě i doba odpisování. Doba odpisování by měla, co nejvěrněji, odpovídat době po kterou bude majetek používán, tedy opotřebováván. [20]

Účetní jednotka má možnost při sestavování odpisového plánu zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu majetku. Předpokládaná zbytková hodnota představuje účetní jednotkou zdůvodnitelnou odhadovanou částku, kterou by mohla získat v době předpokládaného prodeje po odečtení nákladů souvisejících s vyřazením. V praxi to znamená, že účetní jednotka sestaví odpisový plán tím způsobem, že za plánovanou dobu používání bude součet

uplatněných a plánovaných odpisů po přičtení zbytkové hodnoty roven pořizovací respektive vstupní ceně. Použití této metody je čistě na rozhodnutí účetní jednotky. Její použití se předpokládá u majetku, u kterého se předpokládá významná prodejní cena. [12]

Komponentní odpisování může účetní jednotka využít v případě účetních odpisů započatých 1. 1. 2010 a později, jak pro nový majetek, tak pro majetek již používaný. V případě daňových odpisů není metoda komponentního odpisování možná. [11]

4.3 Určení odpisové skupiny

Ke každému hmotnému majetku musí být přiřazena odpovídající odpisová skupina. Ta se určí podle charakteru majetku a podle přílohy č. 1 ZDP ve které je majetek rozdělen do 6 odpisových skupin v závislosti na délce odpisování. Nejspolehlivější způsob určení odpisové skupiny je podle kódu SKP. V příloze zákona se pak už jenom podle kódu vyhledá odpovídající název zařazovaného majetku. [11] V případě, že nějaký majetek nelze zařadit podle přílohy zákona do některé odpisové skupiny, z důvodu, že zde není uveden, zařadí se do 2. odpisové skupiny. Nehmotný majetek se od roku 2001 nezařazuje do odpisových skupin. Délka jeho odpisování se určí podle § 32a odst. 4 ZDP. V zásadě platí, že v odpisových skupinách 1-3 je zařazen hmotný movitý majetek a v odpisových skupinách 4-6 je zařazen hmotný nemovitý majetek. [20]

Tab. 1 Minimální doby odpisování hmotného majetku v roce 2011 [6]

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

4.4 Účetní odpisy

Účetní odpisy si daňový subjekt stanovuje sám s ohledem na předpokládané opotřebení majetku. Sazby účetních odpisů jsou stanoveny z hlediska času, doby upotřebitelnosti nebo ve vazbě na výkony. V případě, že uplatněné účetní odpisy jsou nižší než daňové, je třeba pro správné stanovení základu daně z příjmu snížit základ daně. V případě, že daňové od-

pisy jsou menší než účetní, dochází ke zvýšení základu daně. Z rozdílu účetních a daňových odpisů se určí odložená daňová povinnost. Ta se zjistí jako součin rozdílu účetních a daňových odpisů a platné sazby daně za příslušné zdaňovací období. Pokud je daňový odpis nižší než účetní, vzniká daňová pohledávka, pokud je daňový odpis vyšší než účetní, vzniká daňový závazek.[11] Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. [20]

Nejznámější způsoby odpisování jsou:

- rovnoměrné (lineární) odpisy
- zrychlené (degresivní) odpisy
 - DDB (Double-Declining-Balance Method)
 - SYD (Sum-of-the-Years'-Digits Method)
- výkonové odpisy [17]

4.4.1 Rovnoměrné odpisy

Jsou nejjednodušší a nejpoužívanější v oblasti účetních odpisů. Odpis je stanoven jako podíl vstupní ceny a doby životnosti majetku. [17]

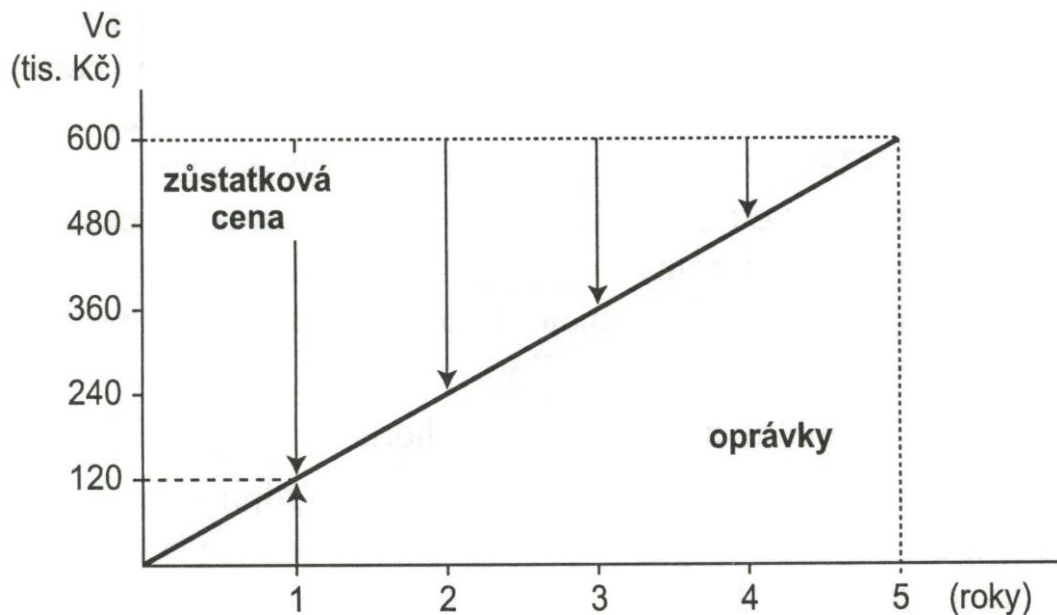
$$\text{odpis} = \frac{PC}{n}$$

kde:

PC = pořizovací (vstupní) cena

n = doba životnosti (počet let (období) odpisování) [17]

Uplatňování rovnoměrných odpisů je výhodné tam, kde dochází k rovnoměrnému opotřebování majetku v průběhu jeho odpisování. V každém roce je odepsána do účetních nákladů stejná výše vstupní ceny. V případě, že majetek je pořízen v průběhu účetního období, je účetní jednotka povinna spočítat příslušnou část odpisů týkající se daného účetního období. [20]



Obr. 3 Rovnoměrný (lineární) způsob odpisování [13]

4.4.2 Degresivní odpisy

Použití zrychlených neboli degresivních odpisů je vhodné zejména u majetku, který ztrácí svou hodnotu (morálně zastarává) především v prvních letech odpisování. Při uplatnění této metody je v následujícím roce odpisování odepsána nižší část hodnoty majetku než v roce předcházejícím. Logicky tedy, nejvyšší odpis je vykázán v prvním roce odpisování a nejnižší v posledním. [20]

$$\text{Odpis} = \frac{2 \times VC \times (t + 1 - i)}{t \times (t + 1)}$$

kde:

VC = vstupní cena

t = doba odpisování

i = rok odpisování [20]

Metoda DDB

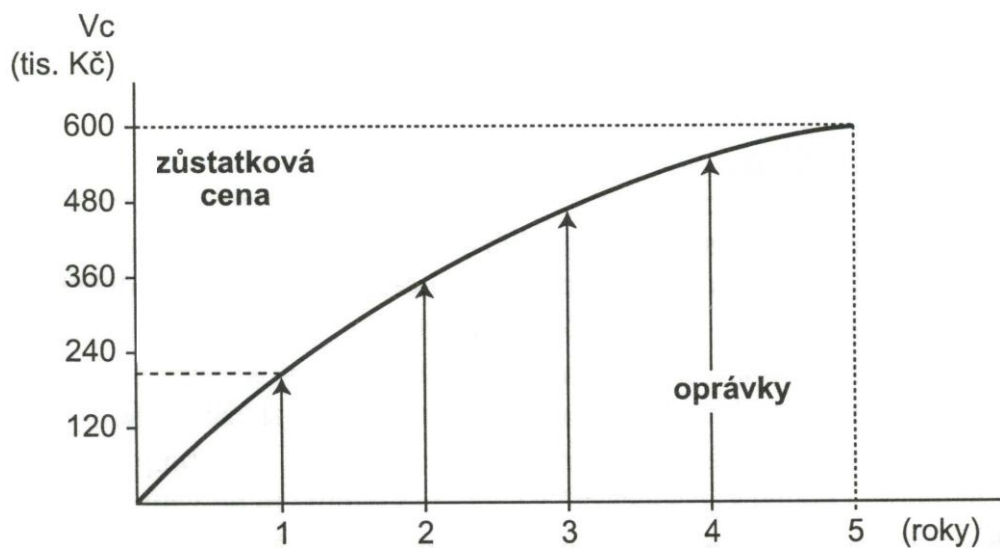
Tento způsob zrychlených odpisů vychází z konstantního procenta odepisování a klesajícího základu. [17]

$$\% DDB = \frac{100 \%}{n} \times 2$$

$$odpis = ZC \times \% DDB$$

kde:

ZC = zůstatková cena [17]



Obr. 4 Zrychlený (degresivní) způsob odpisování [13]

Metoda SYD

Tento způsob zrychlených odpisů vychází z konstantní odpisové základny (vstupní ceny) a snižujícího se procenta odpisování. [17]

$$odpis = PC \times \frac{n^*}{\sum n_i}$$

kde:

n^* = počet let, po které bude majetek ještě odpisován

$\sum n_i$ = součet číslic let odpisování² [17]

² Pro dobu odpisování 4 roky by se jednalo o součet $1+2+3+4=10$; analogicky pro období 50 let: $1+2+3+\dots+49+50=1\,275$. Pro tento výpočet používáme Gaussův vzorec pro výpočet součtu aritmetické posloupnosti: $\sum n_i = \frac{k}{2}(1+k)$, kde k = doba odpisování. [17]

4.4.3 Výkonové odpisy

Tento typ účetních odpisů je možné využít v případech, kdy je opotřebení majetku závislé na jeho využití (např. množství vyrobených výrobků). Výše odpisu se stanoví jako poměr vstupní ceny a celkové kapacity. [17] Typickým příkladem využití jsou např. výrobní stroje. [20]

$$\text{odpis/jednotka} = \frac{PC}{\text{kapacita}}$$

kde:

PC – pořizovací (vstupní) cena [17]

4.4.4 Komponentní odpisování

Komponenta je část majetku, jejíž výše ocenění je významně v poměru k hodnotě ocenění celého majetku a doba její použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti celého majetku. Komponentní odpisování znamená pro účetní jednotku možnost nikoliv povinnost účetního odpisování. Lze ho využít s ohledem na zobrazení věrného a poctivého obrazu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, čehož by mělo být dosaženo tím, že náklady budou zatěžovat výsledek hospodaření rovnoměrněji.

Tato metoda účetního odpisování je omezena na následující druhy majetku:

- Stavby
- Byty a nebytové prostory
- Samostatné movité věci a soubory movitých věcí [22]

Účetní jednotka při použití komponentního odpisování oddělí celkovou hodnotu majetku od jejich významných komponent a ty pak odpisuje samostatně. Komponentu odpisuje podle odhadu doby použitelnosti, který vychází z úsudku založeného na zkušenostech. V případě použití komponentního odpisování odpadá potřeba tvorby rezervy na opravu majetku. [2]

4.5 Daňové odpisy

Na rozdíl od účetních odpisů, daňové odpisy vyjadřují představu státu o rozložení základu daně. Zásadou je, že daňové odpisy lze uplatňovat maximálně do výše vstupní ceny, respektive do zvýšené vstupní ceny. [21] A stejně jako u účetních odpisů platí, že se odpisy zaokrouhlují na celé koruny nahoru. [20]

Jako náhrada za zrušený reinvestiční odpočet byly v roce 2005 do ZDP doplněny další roční odpisové sazby, které účetním jednotkám umožňují uplatnit v roce pořízení vyšší odpis za předpokladu, že daňový subjekt je prvním vlastníkem nového movitého majetku a u předchozího vlastníka byl majetek zbožím. Zvýhodnění se vztahuje i na vlastníka, který majetek vyrobil ve vlastní režii. Tyto odpisové sazby zvyšují odpis v prvním roce o 10 - 20% s tím, že v dalších letech se odepíše zbývající částka. [11]

Poplatník, který je prvním vlastníkem může odpis zvýšit o:

- 20% vstupní ceny, jde-li o stroje a zařízení pro zemědělskou a lesní výrobu (SKP 29.3)
- 15% vstupní ceny, jde-li o zařízení pro čištění a úpravu vod (SKP 29.24.1) a zařízení na zhodnocení a úpravu druhotných surovin (oddíl 29 SKP)
- 10% vstupní ceny u majetku zatříděného v 1 – 3 odpisové skupině [6]

Reinvestiční odpočet umožňoval uplatnit si v nákladech 110-120% vstupní ceny. V případě zvýšeného odpisu v prvním roce se do nákladů promítne „pouze“ 100% vstupní ceny. [20]

4.5.1 Rovnoměrné odpisování

V případě rovnoměrného odpisování jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny maximální roční odpisové sazby dle tabulky č. 2. Pro jednotlivé roky se odpisy vypočítají jako násobek vstupní ceny a procentní odpisové sazby uvedené v tabulce č. 2. [10]

$$odpis = \frac{PC \times ROS}{100}$$

kde:

PC ... pořizovací cena

ROS ... roční odpisová sazba (v%) [17]

Sazby uvedené v ZDP jsou maximální a poplatník má možnost využít i sazby nižší.

Tab. 2 Maximální roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování [6]

odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

4.5.2 Zrychlené odpisování

Zrychlené odpisování má degresivní průběh, tzn., že v počátečních letech dochází k odpisování větší hodnoty, což samozřejmě znamená, že hodnota odpisů se dále snižuje. Stejně jako v případě rovnoměrného odpisování může poplatník od roku 2005 využít možnosti zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování o 10-20%. [11]

Při zrychleném odpisování jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny koeficienty podle tabulky č. 3. Odpisy jsou pak stanoveny následujícím způsobem:

- V prvním roce jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování v prvním roce.
- V dalších letech jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odpisování pro další léta a počtem let, po která byl již majetek odpisován. [10]

Pro výpočet zrychlených odpisů jsou tedy k dispozici dva vzorce:

V prvním roce:

$$\text{odpis}_1 = \frac{PC}{k}$$

V dalších letech:

$$\text{odpis}_i = \frac{2 \times ZC}{k - n'}$$

kde:

k ... koeficient,

n'... počet let, po které byl majetek již odpisován [17]

Tab. 3 Koefficienty pro zrychlené odpisování [6]

odpisová skupina	koefficienty pro zrychlené odpisování		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

4.6 Poloviční odpis

V určitých případech nelze podle ZDP uplatnit rovnoměrný nebo zrychlený odpis za zdaňovací období v plné výši. [20] Daňový subjekt si může uplatnit roční odpis v plné výši pouze tehdy, má-li majetek v evidenci ke konci zdaňovacího období. Poloviční odpis lze uplatnit v situaci, je-li majetek v evidenci na začátku zdaňovacího období. Např. u majetku, který není ještě zcela odepsán a u kterého dojde v průběhu roku k vyřazení z evidence, je možné uplatnit pouze poloviční odpis. Pokud majetek není v evidenci ani na začátku ani na konci zdaňovacího období nemůže si poplatník uplatnit žádný odpis. Je-li např. majetek pořízen 2. 1. daného zdaňovacího období a vyřazen 30. 12. téhož období, nelze uplatnit žádný odpis. V tomto případě ovšem lze, po splnění určitých podmínek, zahrnout do nákladů zůstatkovou cenu majetku, která představuje celou vstupní cenu. [11]

4.7 Přerušování odpisování

Uplatňování daňových odpisů je na rozdíl od účetních plně na rozhodnutí účetní jednotky. Poplatník může odpisy přerušit, anebo je nemusí uplatnit vůbec. A to tím způsobem, že:

- nezahájí odpisování majetku v prvním roce užívání věci
- přeruší odpisování a odpis uplatní v některém z následujících období
- neuplatní plnou výši rovnoměrných daňových odpisů [11]

Tuto možnost může daňový subjekt využít např. v situaci, kdy je ve ztrátě a uplatněním daňových odpisů by ztrátu ještě prohloubil nebo by si nemohl uplatnit některou z odčitatelných položek, kterou nelze převádět do dalších let. Při dalším pokračování v již započatém odpisování musí navázat na předchozí postup, jakoby k přerušení vůbec nedošlo. Rozhodnutí o tom, zda bude majetek odepisován rovnoměrně nebo zrychleně, se stanovuje na počátku odpisování a v průběhu jej již nelze změnit. Výše uvedený způsob nelze použít u odpisování nehmotného majetku, protože ZDP stanoví nemožnost přerušení odpisování tohoto majetku a zároveň jednoznačnou výši měsíčního odpisu. [20]

4.8 Odpisy nehmotného majetku

Dlouhodobý nehmotný majetek se nezařazuje do odpisových skupin, odpisuje se časově v souladu s § 32a ZDP, podle kterého jsou odpisy rovnoměrným rozložením vstupní ceny. [17] První odpis se uplatní za kalendářní měsíc následující po dni, v němž došlo ke splnění podmínek pro odpisování s přesností na měsíce. [11] Dle ZDP platí, že u nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou se odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a sjednané doby. V ostatních případech se odepisuje rovnoměrně bez přerušení, a to:

- audiovizuální dílo 18 měsíců
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců
- zřizovací výdaje 60 měsíců
- ostatní nehmotný majetek 72 měsíců [20]

5 VYŘAZENÍ HMOTNÉHO A NEHMOTNÉHO MAJETKU

DNM a DHM můžeme vyřadit z následujících důvodů:

- likvidací
 - dobrovolnou po ukončení odpisování
 - dobrovolnou před ukončením odpisování
 - v důsledku manka nebo škody
- prodejem
- darováním
- vkladem do jiné společnosti
- bezúplatným převodem dle právních předpisů
- přeřazením z podnikání do osobního užívání [12]

Aby účetní jednotka mohla majetek vyřadit, musí nejprve doodepsat jeho zůstatkovou cenu. Teprve 100% odepsaný majetek může být vyřazen z evidence. [17]

5.1 Likvidace majetku a zůstatková cena

Likvidace vyřazeného majetku může být realizována několika způsoby:

- zničením
- řízenou likvidací – sešrotováním
- předáním majetku, atd.

V případě nulové zůstatkové ceny provede účetní jednotka pouze záznam na inventární kartě a majetek z evidence vyřadí. Nenulovou zůstatkovou cenu majetku nemůže účetní jednotka uplatnit do nákladů v případě darování nebo bezúplatného převodu. Částečně ji lze uplatnit v případě vyřazení majetku v důsledku jiné škody než vzniklé v důsledku živelných pohrom nebo škody způsobené na základě potvrzení policie neznámým pachatelem. Při vyřazení majetku v důsledku jiné škody, může účetní jednotka zahrnout do daňově uznatelných nákladů zůstatkovou cenu pouze do výše náhrady. Při částečném prodeji nebo likvidaci majetku je nákladem poměrná část zůstatkové ceny, kterou účetní jednotka určí podle skutečného stavu a zbývající část zůstatkové ceny dále odpisuje. [11]

6 INVENTARIZACE MAJETKU

Inventarizace je nezbytnou součástí prokazování průkaznosti účetnictví a povinnost provést ji ukládá účetním jednotkám ZU. Inventarizace se provádí ke dni řádné nebo mimořádné účetní závěrky. [17] Daňový subjekt je povinen prokázat provedení inventarizace majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení. [5]

Inventarizací dochází k porovnání skutečného stavu majetku a závazků se stavem majetku a závazků vedených v účetnictví. Zjišťuje se, zda nevznikly důvody pro zaúčtování snížené hodnoty majetku, slouží pro zjištění skutečného stavu majetku a závazků a následného opravení stavu zjištěného v účetnictví. Inventarizací se zjišťují zůstatky účtů, které mají hmotnou povahu (DHM, zásoby) a rovněž zůstatky rozvahových účtů, které mají nehmotnou povahu (pohledávky, účty časového rozlišení, rezerv, dohodných účtů). Na základě těchto dvou rozlišení rozvahových účtů se inventury rozdělují na fyzické a dokladové. [12]

6.1 Fáze inventarizace

- Inventura – zjištění skutečného stavu majetku a závazků
- Porovnání skutečného stavu se stavem účetním
- Zjištění inventarizačních rozdílů – manko nebo přebytek
- Vyúčtování inventarizačních rozdílů za příslušné inventarizační období

6.2 Druhy inventarizace

- **Podle způsobu provedení inventury**
 - fyzická inventura
 - dokladová inventura
- **Podle okamžiku provedení**
 - průběžná inventarizace
 - periodická inventarizace
- **Podle vztahu k účetní závěrce**
 - řádná inventarizace
 - mimořádná inventarizace [17]

Při fyzické inventuře se zjišťují skutečné stavy přepočítáváním, převážením, přeměřením. [12] Dále se u movitých věcí zjišťuje, zda jsou jednotlivé předměty řádně označeny inventárnými čísly, udržovány a využívány, a rovněž se překontroluje úplnost příslušenství patřící

cího k danému zařízení. [14] Při inventuře nehmotného majetku je třeba prokázat jeho existenci, právní vlastnictví a správnost ocenění. Pro některý druh majetku je třeba vytvořit normy úbytků. Jedná se např. o úbytky vzniklé vypařováním, sesycháním, technické a technologické ztráty. Následně se pak zjišťují zaviněná manka a škody nebo přebytky. [12]

Dokladová inventura se provádí u majetku, u kterého není možné, z důvodu povahy majetku nebo jeho uložení, provést fyzickou inventuru. [17] Podstata dokladové inventury spočívá v ověření správnosti a průkaznosti konečného zůstatku daného účtu na základě dokladů, které ověřují jednotlivé účetní zápisy, z nichž se skládá konečný zůstatek účtu. [14]

Průběžnou inventarizaci využívají účetní jednotky, které mají problém s provedením fyzické inventury v období roční účetní závěrky. Umožňuje ji ZoÚ na základě kterého, ji lze provádět u zásob:

- podle druhů, nebo
- podle místa uložení zásob, nebo
- hmotně odpovědných osob

a také u movitého majetku, který je v pohybu a nemá stálé místo umístění. Provádí se v průběhu celého účetního období a termín si stanoví účetní jednotka sama. [14]

Periodická inventarizace se provádí ke dni sestavení řádné nebo mimořádné účetní závěrky. Inventarizují se veškerá aktiva a závazky s výjimkou zásob a movitého majetku, který je v neustálém pohybu a nemá stálé místo. [12]

6.3 Inventarizační rozdíly

Inventarizačními rozdíly se rozumí rozdíly mezi skutečným respektive fyzickým stavem a stavem zjištěným z účetnictví. Výsledkem inventarizace může být manko nebo přebytek. Manko nad normu znamená, že skutečný stav je nižší než účetní. Naopak přebytek znamená, že skutečný stav je vyšší než účetní. V určitých případech je možné manka a přebytky započítat, zejména u obdobných druhů, jelikož se dá předpokládat, že v průběhu roku docházelo k záměnám a ne k mankům nebo přebytkům. [12]

II. PRAKTICKÁ ČÁST

7 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

7.1 Základní informace o společnosti

Obchodní název:	IMPROMAT CZ spol. s r. o.	
Právní forma:	společnost s ručením omezeným	
Sídlo společnosti:	U Hellady 697/4, 140 00 Praha 4	
DIČ:	CZ48117820	
Základní kapitál:	5 000 000 Kč	
Majitel:	Impromat Int., spol. s r. o., IČO: 00543179	50%
	JNV International, a. s., IČO: 26460165	50%
Rok založení:	1992	
Počet zaměstnanců:	186	
Webové stránky:	www.impromat.cz	
e-mail:	vedeni@impromat.cz	
Předmět činnosti:	- výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení	
	- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1-3 živnostenského zákona	

7.2 Charakteristika společnosti

Společnost Impromat CZ spol. s r. o. je oficiálním distributorem zařízení japonské značky RICOH pro Českou republiku v oblasti kopírovací, tiskové a faksimilní techniky. Společnost vznikla na počátku devadesátých let jako ryze česká firma a od této doby se jí podařilo rozvinout do celorepublikového působení. Společnost vyvíjí stále nová řešení, která vycházejí z potřeb a přání zákazníků.

Jejím cílem je nahradit zastaralá kancelářská zařízení moderní a kvalitní technikou značky RICOH a tím zefektivnit práci firem, úřadů či institucí k plné spokojenosti jejich zaměstnanců. Posláním společnosti je prostřednictvím zařízení značky RICOH snížit časovou

náročnost kancelářského tisku a především finanční náklady, které jejich majitelé mohou investovat jinam. Těchto cílů se jí daří dosahovat díky rozsáhlé síti servisních služeb.

Společnost Impromat CZ spol. s r. o. je dceřinou společností firmy Impromat Int., spol. s r. o. Obě firmy jsou majetkově propojeny a řízeny společným vrcholovým managementem. V rámci organizační struktury působí Impromat Int. jako logistické, marketingové a technické centrum a Impromat CZ jako obchodní a servisní instituce.

7.3 Historie společnosti

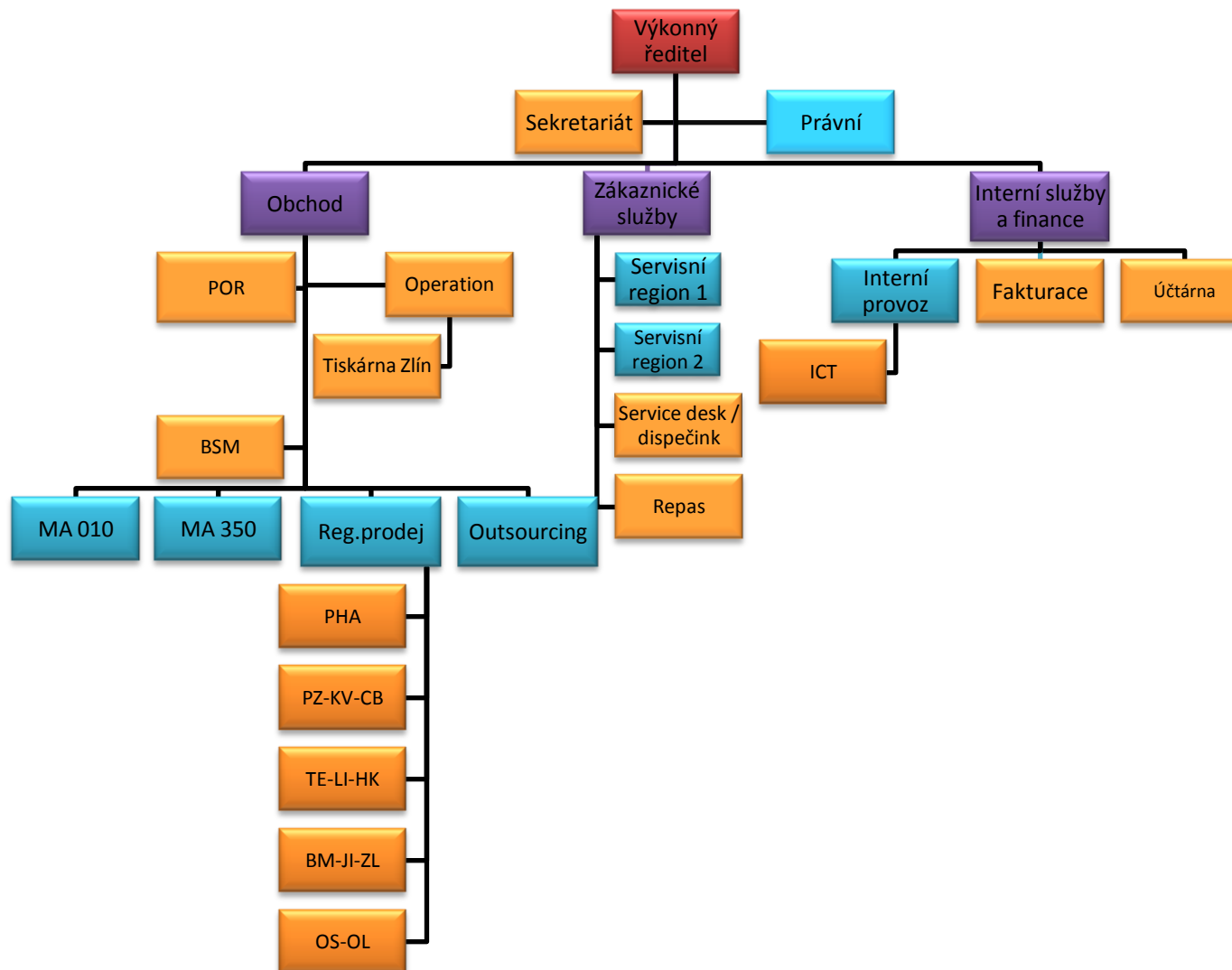
Společnost Impromat CZ spol. s r. o. působí na českém trhu již od roku 1993. Firma byla založena dne 17. 12. 1992 sepsáním společenské smlouvy a vznikla dne 27. 1. 1993 zápisem do Obchodního rejstříku, který je veden u Městského soudu v Praze, oddíl C, vložka 27720.

Z historie společnosti stojí za zmínku roky:

- 1996** Uvedení první digitální kopírky na český trh RICOH Aficio 200
- 2000** Uvedení výkonných multifunkčních zařízení RICOH Aficio 850/1050 s rychlostí 85/105 stran A4 za minutu
- 2001** Vítězství v soutěži o dodavatele tiskových a kopírovacích strojů pro ŠKODA AUTO, a.s.
- 2002** Přejmenování společnosti Impromat Praha na Impromat CZ a rozšíření o 6 poboček z působnosti Impromat Int.
- 2005** Ocenění nejlepší servisní organizace roku
- 2007** Dosud nejvyšší počet prodaných zařízení za rok, téměř 5000
- 2008** Spuštění automatizovaného systému dálkové správy zařízení, včetně získávání stavu počítačů, objednávání spotřebního materiálu a hlášení poruch na tiskárnách a multifunkčních zařízení [23] Výroční zpráva Impromat CZ spol. s r. o. 2009

7.4 Organizační schéma

Řídící a organizační struktura je pevně dána organizačním řádem společnosti a je založena na kombinaci liniového a metodického řízení. Organizace je řízena výkonným ředitelem prostřednictvím příkazů a ústních nebo písemných rozhodnutí, které udílí řídicím pracovníkům a kteří tak dále postupují vůči svým podřízeným.



Obr. 5 Organizační struktura společnosti Impromat CZ spol. s r. o. [firemní dokumentace]

7.5 Zázemí společnosti

Firma Impromat CZ spol. s r. o. působí ve 14 regionech, které jsou rozprostřeny po celé republice. Začátkem roku 2011 proběhla rozsáhlá reorganizace v personální oblasti a v řízení jednotlivých poboček. Pobočky byly rozděleny do samostatné obchodní struktury s pěti regionálními celky a dvěma odděleními major account (pro řízení významných zákazníků) a do samostatné struktury zákaznických služeb, která svojí regionální působností kopírují původních 14 středisek. Oddělení administrativy a všech interních služeb bylo organizačně přesunuto z regionů do centrální působnosti a řízení.

7.6 Informační systém

Od roku 2000 je ve společnosti využíván informační systém Navision Financial. Ze čtyř základních modulů se používají pouze dva a to Navision Financial a Navitree. A díky aktivní působnosti IT oddělení je průběžně přizpůsobován konkrétním potřebám společnosti.

8 ANALÝZA MAJETKU SPOLEČNOSTI V LETECH 2006-2010

Společnost Impromat CZ spol. s r. o. účtuje v hospodářském roce, který začíná 1. 4. daného roku a končí 31. 3. následujícího období. Z tohoto důvodu účetní jednotka nemá ke dni zpracování této bakalářské práce zpracované konečné výkazy za hospodářský rok 2010, takže poslední analyzované období bude fiskální rok 2009.

8.1 Majetková struktura společnosti

Tab. 4 Dlouhodobý majetek a jeho odepsanost v roce 2009

		2009			Odepsanost aktiv
(v tis. Kč)		Brutto	Korekce	Netto	
B.	Dlouhodobý majetek	172 371	-102 162	70 209	59%
B.I.	DNM	9 953	-8 391	1 562	84%
B.I.3.	Software	9 173	-7 705	1 468	84%
B.I.4.	Ocenitelná práva	780	-686	94	88%
B.II.	DHM	162 418	-93 771	68 647	58%
B.II.2.	Stavby	258	-82	176	32%
B.II.3	Samostatné movité věci	155 955	-92 845	63 110	60%
B.II.7.	Nedokončený DHM	4 518	0	4 518	0%
B.II.9.	Oceňovací rozdíl k movitému majetku	1 687	-844	843	50%

[vlastní zpracování]

Tabulka č. 4 ukazuje, že nejvíce je odepsán DNM. Odepsanost ocenitelných práv, které jsou tvořeny ochrannými známkami, je 88%, odepsanost softwaru je o něco méně, 84%.

Odepsanost dlouhodobého majetku je v průměru 60%. Největší položku tvoří samostatné movité věci. Je to dáno tím, že výnosy společnosti Impromat CZ spol. s r.o. jsou realizovány z převážné míry z pronájmu zařízení a ne z prodeje. Na tomto účtu společnost eviduje majetek v pořizovací hodnotě nad 40 000 Kč, dále movité věci v rozmezí 20 000 – 40 000 Kč (odlišené analyticky) a zařízení určené k pronájmu bez ohledu na výši vstupní ceny. Společnost má velmi dobře programově řešenou evidenci majetku, zejména pronajatého majetku, na který navazují karty smluv k pronajatým zařízením.

Tab. 5 Vertikální analýza majetkové struktury v letech 2006 - 2009

(v tis. Kč)	2006		2007		2008		2009	
AKTIVA CELKEM	158 254	100%	200 717	100%	205 968	100%	197 151	100%
Dlouhodobý majetek	66 294	42%	77 103	38%	73 836	36%	70 209	36%
DNM	2 587	2%	2 344	1%	2 675	1%	1 562	1%
DHM	63 707	40%	74 759	37%	71 161	35%	68 647	35%
DFM	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Oběžná aktiva	85 807	54%	111 555	56%	119 340	58%	118 320	60%
Zásoby	20 578	13%	26 917	13%	20 409	10%	18 641	9%
Dlouhodobé pohledávky	1 258	1%	1 255	1%	1 275	1%	1 302	1%
Krátkodobé pohledávky	62 986	40%	82 425	41%	95 990	47%	89 248	45%
Krátkodobý finanční majetek	985	1%	958	0%	1 666	1%	9 129	5%
Časové rozlišení	6 153	4%	12 059	6%	12 792	6%	8 622	4%

[vlastní zpracování]

Tab. 6 Horizontální analýza majetkové struktury v letech 2006 - 2009

(v tis. Kč)	2006	2007	2008	2009	06/07	07/08	08/09	06/09
AKTIVA CELKEM	158 254	200 717	205 968	197 151	27%	3%	-4%	25%
Dlouhodobý majetek	66 294	77 103	73 836	70 209	16%	-4%	-5%	6%
DNM	2 587	2 344	2 675	1 562	-9%	14%	-42%	-40%
DHM	63 707	74 759	71 161	68 647	17%	-5%	-4%	8%
DFM	0	0	0	0	-	-	-	-
Oběžná aktiva	85 807	111 555	119 340	118 320	30%	7%	-1%	38%
Zásoby	20 578	26 917	20 409	18 641	31%	-24%	-9%	-9%
Dlouhodobé pohledávky	1 258	1 255	1 275	1 302	0%	2%	2%	3%
Krátkodobé pohledávky	62 986	82 425	95 990	89 248	31%	16%	-7%	42%
Krátkodobý finanční majetek	985	958	1 666	9 129	-3%	74%	448%	827%
Časové rozlišení	6 153	12 059	12 792	8 622	96%	6%	-33%	40%

[vlastní zpracování]

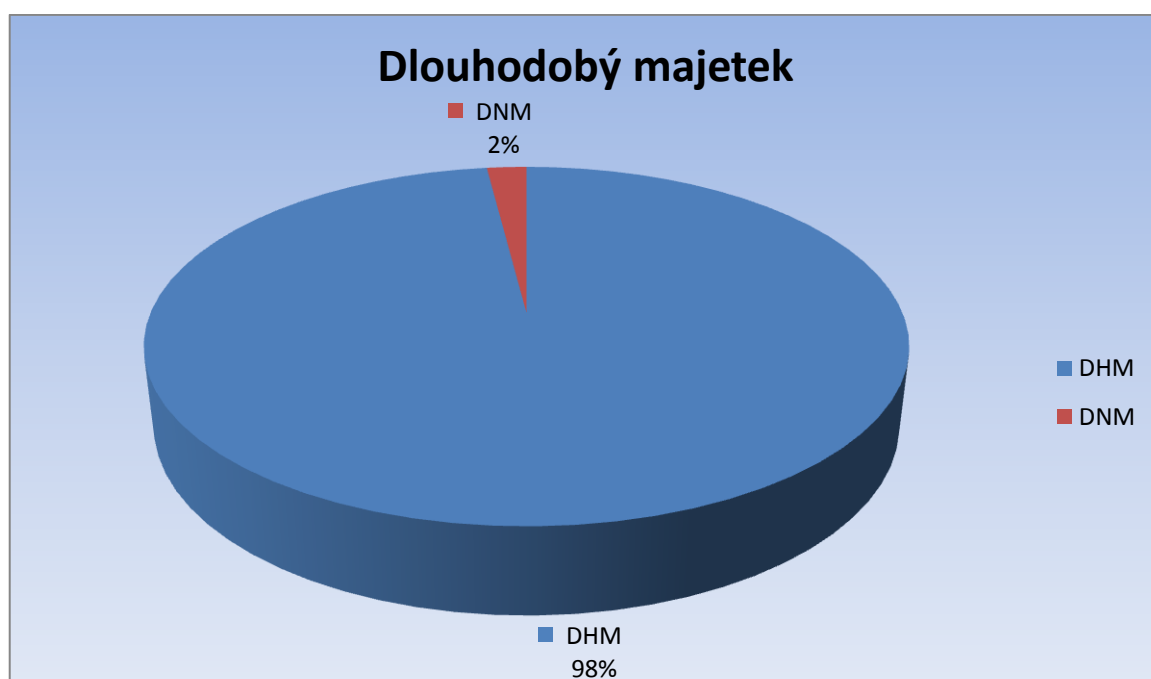
Pro analýzy majetku společnosti jsem použila údaje z let 2006 – 2009. Z pohledu celkového majetku společnosti Impromat CZ spol. s r. o. je patrný výrazný nárůst bilanční sumy aktiv v roce 2007 (tabulka č. 5). Z hlediska majetkové struktury můžeme vidět rostoucí

podíl oběžných aktiv, zejména krátkodobých pohledávek, což bylo způsobeno růstem tržeb za služby z nájmu, na celkových aktivech na úkor dlouhodobého majetku (od roku 2006 došlo k 6% nárůstu podílu oběžného majetku na celkové bilanční sumě). Souběžně ovšem nedocházelo k růstu aktiv v kategorii stálých aktiv, jelikož pronajaté stroje byly financovány většinou formou zpětného leasingu.

Meziroční nárůst zásob a na to navazujícího DM mezi léty 2006 a 2007 (tabulka č. 6) byl dán rozvojem nového oddělení pro klíčové zákazníky, které se spolu s projektovým týmem zasloužilo o realizaci mnoha složitých a dlouhodobých obchodních případů, jejichž výsledkem bylo úspěšné dokončení 11 projektů a dosažení rekordního počtu prodaných a pronajatých zařízení za fiskální rok 2007. Pro realizaci těchto projektů bylo dodáno kolem pěti tisíc zařízení. Stroje na pronájem jsou realizovány ze skladových zásob. Ještě v následujícím roce došlo k nepatrnému zvýšení vlivem realizace velkých projektů u tuzemských a nadnárodních společností. Rok 2009 už byl zasažen celosvětovou finanční krizí a zákazníci začali omezovat své investice, a z tohoto důvodu došlo k poklesu.

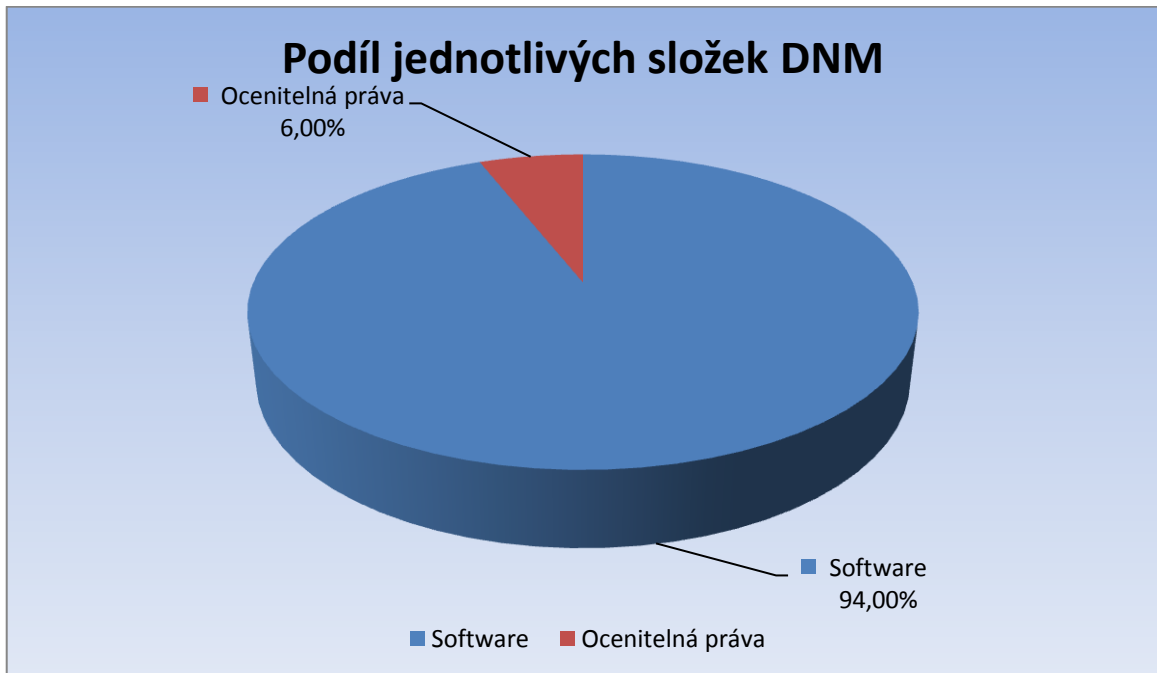
8.2 Struktura dlouhodobého majetku společnosti k 31. 3. 2010

V Aktivech společnosti zaujímají stálá aktiva 36% z celkových aktiv (tabulka č. 5). Z toho 35% tvoří DHM a pouze 1% připadá na DNM. Z následujícího grafu můžeme vidět, jakým procentem se podílí DNM a DHM na celkovém dlouhodobém majetku.



Obr. 6 Členění DM společnosti [vlastní zpracování]

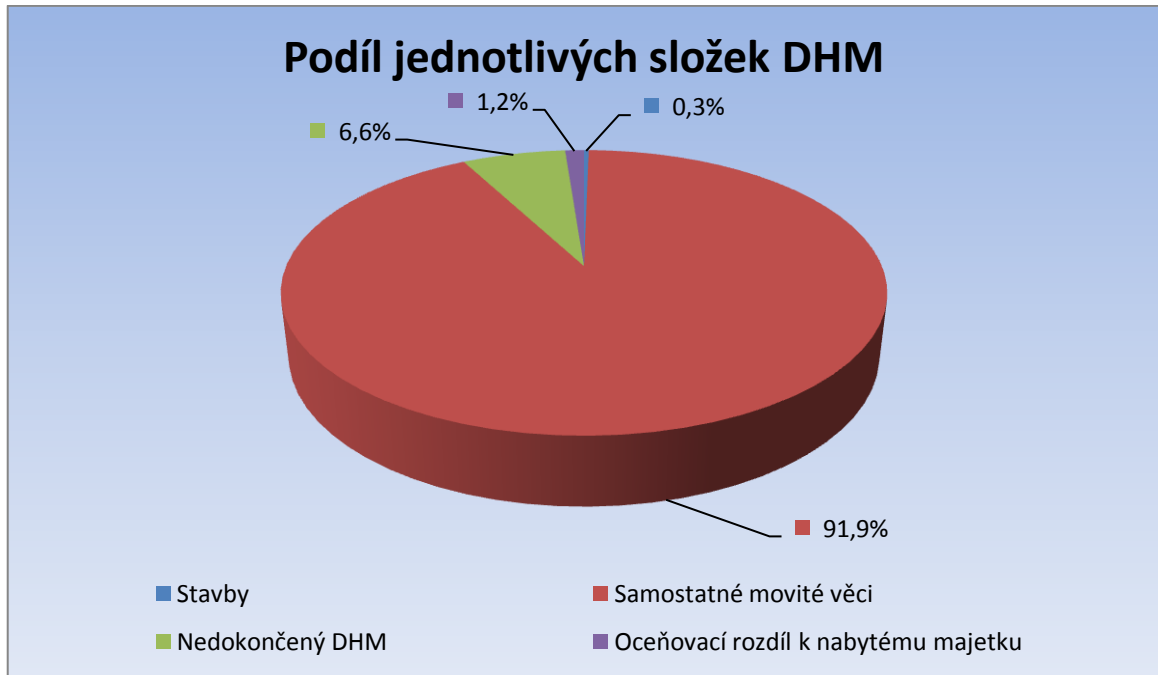
94% z celkového nehmotného majetku tvoří software. Největší položkou zde je informační systém Navision, jenž společnost vlastní od roku 2000. Zbýlých 6% připadá na ocenitelná práva, která jsou tvořena v převážné míře ochrannými známkami, které má společnost zaregistrovány u Úřadu průmyslového vlastnictví.



Obr. 7 Podíl jednotlivých složek DNM společnosti [vlastní zpracování]

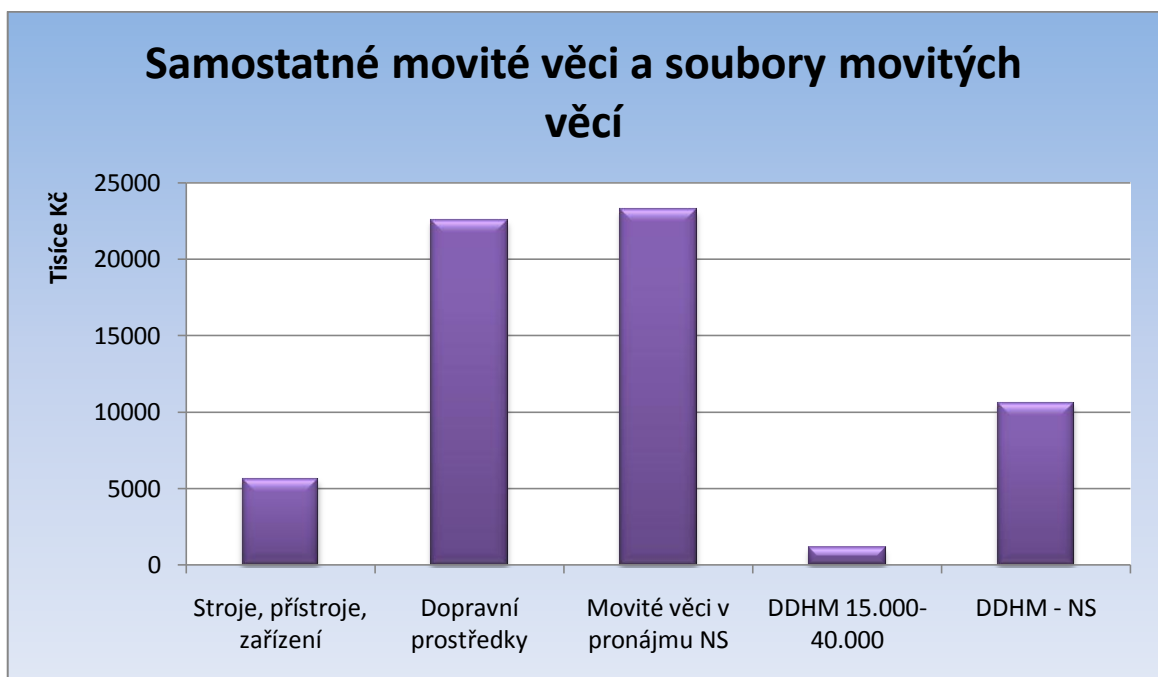
Z grafu (obr. č. 8) je patrné, že největší položku DHM tvoří samostatné movité věci a soubory movitých věcí, téměř 92%. Položka nedokončeného majetku obsahuje stroje a zařízení určené k prodeji na zpětný leasing v hodnotě zhruba 4,5 mil. Kč, což je měsíční objem prodeje, který společnost realizuje jako leasback³. Zbylé položky jsou zanedbatelné.

³ Využívání zpětného leasingu (leasback) společností je blíže popsáno v kapitole 9.3 Způsoby pořízování majetku



Obr. 8 Podíl jednotlivých složek DHM společnosti [vlastní zpracování]

Podíváme-li se blíže na složení konta Samostatné movité věci a soubory movitých věcí můžeme vidět, že největší položku tvoří stroje v pronájmu u zákazníků. Jsou analyticky rozděleny na DHM a DDHM. Není to, ale konečná suma. Pro úplnou představu o objemu zařízení, které společnost pronajímá, je potřeba přičíst veškeré realizace na zpětný leasing. Tyto čísla ovšem v rozvaze nenajdeme, jsou evidovány v podrozvahové evidenci.



Obr. 9 Struktura konta Samostatné movité věci [vlastní zpracování]

9 EVIDENCE MAJETKU VE SPOLEČNOSTI

Evidence hmotného a nehmotného majetku je zabezpečena na kartách investičního majetku účetního programu Navision Financial, modul Majetek. Obsahuje zejména název majetku, inventární číslo, datum jeho pořízení a zařazení do užívání, kód SKP, odpisovou skupinu, dobu účetního a daňového odepisování, konto majetku a konto opravek v analytickém rozlišení, pořizovací a zůstatkovou cenu, kalendář daňových a účetních odpisů, seznam provedených technických zhodnocení, odpovědnou osobu, středisko na kterém je majetek evidován, umístění majetku a seznam příslušenství.

Inventární čísla jsou rozděleny do několika číselných řad, které odpovídají druhu evidovaného majetku:

H0000x	pro DHM v ceně pořízení nad 40 000 Kč
N0000x	pro DNM v ceně pořízení nad 60 000 Kč
90000x	pro DDHM
80000x	pro DDNM
C0000x	pro výpočetní techniku
EV000x	pro majetek účtovaný do nákladů na konto 501...
ZL000x	pro majetek pořízený na leasback

Veškerý majetek, který firma pronajímá (ať už vlastní nebo v majetku leasingové společnosti) je evidován na inventárních kartách, které jsou propojeny s kartami nájemních smluv.

9.1 Evidence dlouhodobého nehmotného majetku

Společnost eviduje jako DNM majetek, jehož ocenění je vyšší než 60 000 Kč v jednotlivém případě s dobou použitelnosti delší jak 1 rok. Eviduje DNM v tomto složení:

- *Software*
- *Drobný dlouhodobý nehmotný majetek*
- *Ocenitelná práva*

Jako DDNM eviduje účetní jednotka majetek v rozmezí od 5 000 do 60 000 Kč. Nehmotný majetek do 5 000 Kč není z rozhodnutí účetní jednotky dlouhodobým majetkem a při poří-

zení se účtuje do nákladů na konto 518 (odlišené analyticky) a dále se sleduje do svého vyřazení v operativní evidenci.

9.2 Evidence dlouhodobého hmotného majetku

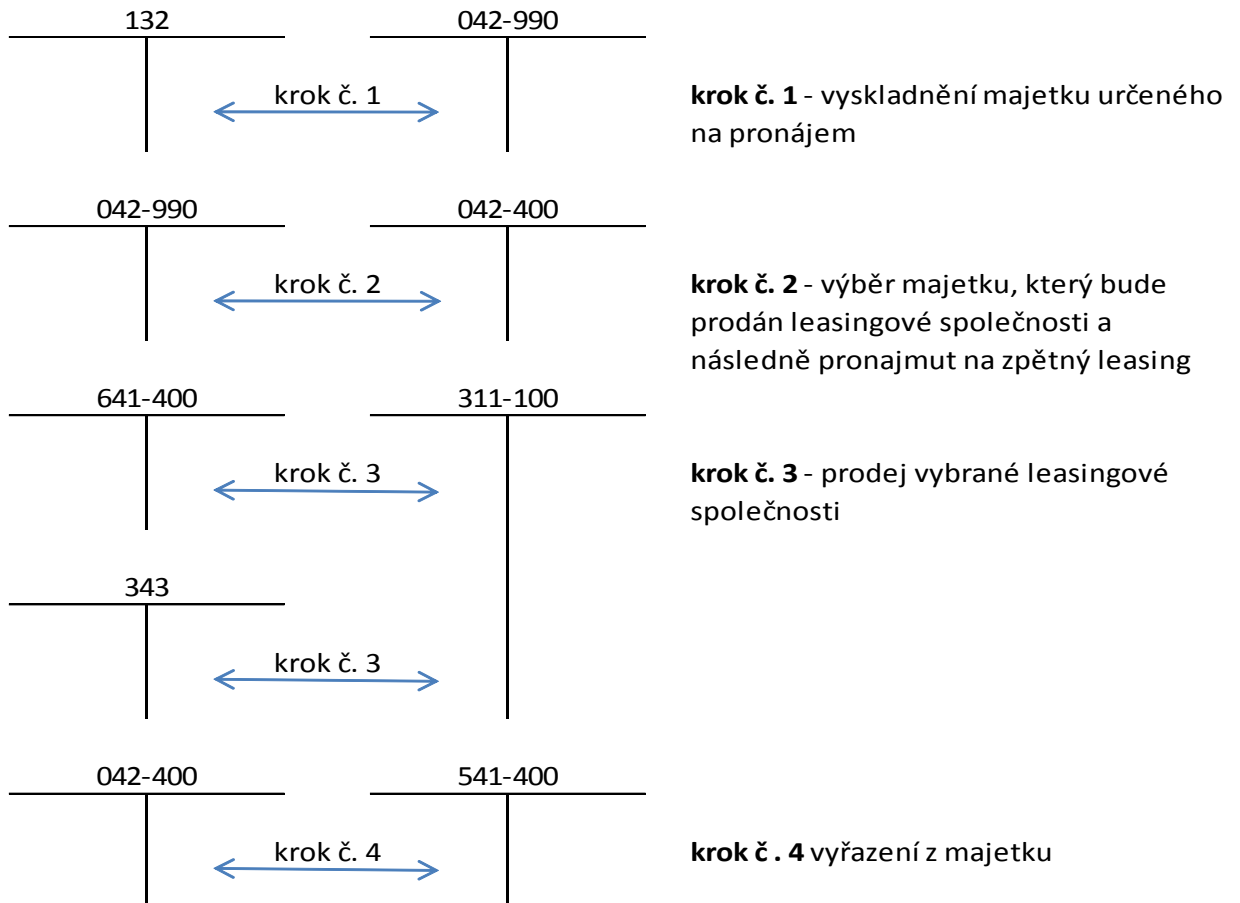
Společnost eviduje jako DHM majetek, jehož ocenění je vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti delší jak 1 rok. Pozemky, budovy, stavby a umělecká díla eviduje jako DHM bez ohledu na výši pořizovací ceny. Pro účely evidence a účtování účetní jednotka rozlišuje tento hmotný majetek:

- *Dlouhodobý hmotný majetek v ceně pořízení nad 40 000 Kč.*
- *Drobný dlouhodobý hmotný majetek – pronájem v ceně pořízení 0 – 40 000 Kč.* Jedná se o DDHM, který společnost pronajímá na základě nájemních smluv.
- *Drobný dlouhodobý hmotný majetek v ceně pořízení 15 000 – 40 000 Kč.* Účetní jednotka zde eviduje počítače a samostatně evidované monitory bez dolního limitu ceny v ceně pořízení.
- *Drobný dlouhodobý hmotný majetek v ceně pořízení do 15 000 Kč.* Tento majetek není z rozhodnutí účetní jednotky dlouhodobým majetkem a účtuje se o něm jako o zásobách.
 - *DDHM do hodnoty 3 000 Kč* se účtuje rovnou do nákladů na konto 501 (odlišené analyticky). Účetní jednotka ho dále neeviduje s výjimkou evidence na osobních kartách.
 - *DDHM v hodnotě 3 000 – 15 000 Kč* účtuje účetní jednotka rovnou do nákladů na konto 501 (odlišené analyticky) a dále až do vyřazení sleduje v operativní evidenci. S výjimkou nabytku, který se zde eviduje bez dolního limitu ceny.

9.3 Způsoby pořizování majetku

Většina majetku, který má firma ve své evidenci, jsou stroje a zařízení pronajaté zákazníkům, proto také většinu majetku společnost pořizuje z vlastních zdrojů a to formou výdeje ze skladu. V důsledku velkého objemu takto pořízeného majetku využívá společnost u majetku s vyšší pořizovací hodnotou tzv. leasback. Tzn., že majetek prodá vybrané leasingové společnosti a následně si ho pronajme zpět. Společnost tímto způsobem získává prostředky potřebné pro financování strojů, které dále pronajímá a u nichž je návratnost vložených investic zhruba v druhém roce trvání pronájmu.

V případě pořizování majetku formou výdeje ze skladu a jeho následného odprodání leasingové společnosti na zpětný leasing dochází ke specifickému účtování.



Obr. 10 Schéma účtování prodeje majetku na zpětný leasing [vlastní zpracování]

Finanční a operativní leasing firma využívá pro pořízení osobních automobilů.

9.4 Odpisování majetku ve společnosti

9.4.1 Daňové odpisy

Společnost Impromat CZ spol. s r. o. rozlišuje účetní a daňové odpisy. Nově pořízený majetek zatřídí do odpisových skupin dle § 30 ZDP a dále odepisuje dle § 32 zákona. Používá zrychlené odpisy. Výpočet daňových odpisů provádí 1x ročně po skončení účetního období. Daňové odpisy DDNM, DDHM a majetku po skončení leasingu jsou shodné s účetními.

9.4.2 Účetní odpisy

Účetní odpisy společnost provádí po dobu stanovenou pro daňové odpisy dle jednotlivých skupin. Výjimkou je pronajatý DHM, který firma odpisuje po dobu trvání nájemní smlouvy. Pro účetní odpisy firma využívá lineární metodu odpisování bez výjimky. Délku účetních odpisů má nastavenou takto:

- DDNM (v ceně pořízení 5 000 – 60 000 Kč) – lineární odpis po dobu 24 měsíců
- DDHM (v ceně pořízení 15 000 – 40 000) – lineární odpis po dobu 24 měsíců
- DDHM a DDNM (zařízení pronajaté zákazníkům) – lineární odpis po dobu trvání nájemní smlouvy

10 VLASTNÍ DOPORUČENÍ

10.1 Doporučení v oblasti evidence majetku

Většina majetku, který společnost eviduje, jsou stroje a zařízení v pronájmu u zákazníků. Převážná část pronajatých zařízení je financována formou zpětného leasingu, zhruba 89% a zbylých 11% pak z vlastních zdrojů.



Obr. 11 Zdroje financování strojů v nájmu u zákazníků [vlastní zpracování]

Majetek pronajatý na základě nájemních nebo outsourcingových smluv firma eviduje v operativní evidenci. Na každý takto pronajatý stroj účetní jednotka vytváří v systému Navision v modulu Majetek kartu majetku, která je pak následně spárována s vytvořenou kartou pronájmu.

Na kartách pronájmu jsou evidovány veškeré výnosy plynoucí z daného nájemního vztahu, ale současně i veškeré náklady, které společnost musí v souvislosti s pronájmem vynaložit. V praxi to znamená, že propojením karty majetku s kartou pronájmu dochází k přenosu informace o výši nákladů plynoucích z odpisů. Smyslem celého systému je, aby bylo možné získat informace o efektivnosti a rentabilitě pronajatých zařízení.

Problém nastává u strojů financovaných formou zpětného leasingu a dále pronajímaných zákazníkům. I když jsou stroje majetkem leasingové společnosti, firma na ně ve své opera-

tivní evidenci vytváří tzv. evidenční karty. Ty jsou tvořeny ke dni prodeje⁴ zařízení leasingové společnosti a obsahují pouze kalendář evidenčních odpisů. Společnost při výpočtu evidenčních odpisů vychází ze vstupní ceny (prodejní cena leasingové společnosti), což je dost nepřesné. Evidenční odpisy jsou tedy pouze orientační, neboť neobsahují leasingové navýšení, které je součástí leasingových splátek. Leasingové smlouvy jsou účtovány prostřednictvím periodických aktivit v modulu Závazky, odkud neexistuje žádné spojení s kartami pronájmu.

Řešením by byla úprava evidenčních karet, která by vyžadovala spolupráci IT oddělení. V záložce odpisy, součástí které je kalendář evidenčních odpisů, by vzniklo nové políčko, které by obsahovalo koeficient leasingového navýšení. Tento koeficient se dá jednoduše vypočítat, jelikož leasingové smlouvy neobsahují akontaci ani první navýšenou splátku.

Jelikož se jedná o evidenční záležitost, tak zařazení evidenční karty, nemá vliv na účtování. Tímto krokem dochází pouze k vygenerování kalendáře evidenčních odpisů. Kalendář evidenčních odpisů by se vypočítal jako podíl vstupní ceny vynásobené leasingovým koeficientem a počtem měsíců, na které je sjednána leasingová smlouva.

Výše popsaný postup by byl řešením, jak docílit přiřazení skutečné výše nákladů za odpisy, respektive za nájemné, ke kartám smluv, které jsou podkladem pro vyhodnocování efektivnosti pronájemových smluv.

10.2 Doporučení v oblasti odpisování majetku

Společnost používá pro výpočet účetních odpisů DHM metodu lineárních odpisů bez rozdílu. Domnívám se, že pro zobrazení věrného a poctivého obrazu účetnictví, respektive pro zachycení skutečné životnosti by u výpočetní techniky a kopírovacích zařízení, které jsou využívány pro vnitřní potřeby firmy, bylo vhodnější použití degresivních účetních odpisů. Jejich použití je vhodné u majetku, který ztrácí hodnotu zejména v prvních letech, tzv. morálně zastarává. Při užití této metody, je v následujícím roce odepsána nižší část než v předcházejícím.

⁴ Schéma účetních operací spojených s vyskladněním a následným prodejem leasingové společnosti je popsáno v kapitole 9.3 Způsoby pořizování majetku.

Jedná se především o velké počítačové sestavy, servery a kopírovací zařízení v pořizovací hodnotě nad 40 tis. Kč. Jako příklad uvedu výpočet na fiktivní částce⁵ 100 tis. Kč, při standardní době účetních odpisů, jež vychází z vnitropodnikové směrnice a je stanovena na 3 roky, době zařazení a počátku odpisování k prvnímu dni zdaňovacího období. Pro lepší přehlednost provedu výpočet na ročních odpisech⁶.

Tab. 7 Srovnání výpočtu degresivních a lineárních účetních odpisů

Rok	Účetní odpisy (v Kč)	
	Degresivní	Lineární
1.	$100.000 \times \frac{3}{(3 + 2 + 1)} = 50.000$	$\frac{100.000}{3} = 33.334$
2.	$100.000 \times \frac{2}{(3 + 2 + 1)} = 33.333$	$\frac{100.000}{3} = 33.334$
3.	$100.000 \times \frac{1}{(3 + 2 + 1)} = 16.667$	$\frac{100.000}{3} = 33.332$

[vlastní zpracování]

Tabulka č. 7 porovnává roční hodnoty účetních odpisů vypočtené degresivním a lineárním způsobem. V případě lineární metody odpisování, která je ve firmě v současné době využívána, je hodnota odpisu po celou dobu odpisování stejná. Zatímco při použití degresivního způsobu je v prvním roce odepsán téměř trojnásobek toho co v posledním. Degresivní způsob odpisování lépe zachycuje skutečnou zůstatkovou hodnotu majetku s ohledem na rychlé morální zastarávání této techniky.

V tabulce č. 8 je uveden výpočet zrychlených daňových odpisů, sazby jsou stanoveny pro první odpisovou skupinu, tzn., že doba odpisování bude 3 roky.

⁵ Pořizovací ceny jsou součástí firemního tajemství.

⁶ Výpočet měsíčních degresivních a lineárních odpisů je uveden v příloze č. 2.

Tab. 8 Výpočet daňového odpisu

Rok	Daňové odpisy (v Kč)
	Zrychlená metoda odpisování
1.	$\frac{100.000}{3} = 33.334$
2.	$\frac{2 \times 66.666}{4 - 1} = 44.444$
3.	$\frac{2 \times 22.222}{4 - 2} = 22.222$

[vlastní zpracování]

Při následném výpočtu odložené daně (pokud vycházíme z degressivních účetních odpisů a zrychlených daňových odpisů) vzniká v prvním roce odpisování odložená daňová pohledávka ve výši 16 666 Kč, což znamená, že účetní jednotka si tuto částku musí přičíst k výsledku hospodaření. Při použití lineárních účetních odpisů je hodnota účetních a daňových odpisů shodná.

Oba tyto případy nastávají pouze v případě, že účetní odpisy jsou uplatňovány po celé zdaňovací období. V případě zařazení majetku v průběhu roku (takovýchto případů je podstatně více) se stává lineární způsob odpisování nevýhodný z důvodu vzniku daňového závazku.

Pokud vezmeme v úvahu, že společnost za fiskální rok 2009 (i za předchozí roky) vykázala odložený daňový závazek (tzn., že daňové odpisy byly vyšší než účetní) je pro účetní jednotku žádoucí, aby usilovala o zvýšení účetních odpisů i z tohoto důvodu.

10.3 Doporučení v oblasti inventarizace majetku

Společnost Impromat CZ spol. s r. o. provádí inventarizaci jedenkrát ročně, vždy po skončení účetního období. Na tento den je zastaven veškerý pohyb zboží a majetku ve firmě. Vše probíhá na základě písemného Příkazu ředitele k provedení inventur, který zároveň jmenuje členy inventární komise.

Inventarizace majetku probíhá dvojím způsobem. Majetek, který je v nájmu u zákazníků se inventarizuje podle nájemních smluv, u ostatního majetku je prováděna fyzická inventura. Jednotlivé inventarizační komise kontrolují svěřené úseky a porovnávají skutečný stav se

stavem na inventarizačních soupisech. Komise pracují v tříčlenném složení, vždy vedoucí střediska a dva členové.

Firma má dvě velké centrály v Praze a ve Zlíně a řadu poboček, na kterých je velké množství nábytku, výpočetní techniky a nejrůznějšího zařízení. S řadou z nich je v průběhu roku manipulováno a přesouváno. Vzhledem k tomu, že inventární štítky obsahují čárové kódy, bylo by pro společnost výhodné, aby pro fyzickou inventuru vlastního vybavení využívala čtečku čárových kódů. Pro daný účel by byla vhodná přenosná čtečka s pamětí CipherLab CPT-8000C CCD značky Cipherlab.



Obr. 12 Čtečka
Cipher Lab [7]

Jedná se o nejmenší a nejlevnější přenosný datový terminál. Vysoce výkonná mobilní čtečka pro čárové kódy, která je určena pro každodenní a celodenní použití. Napájení je dvěma alkalickými bateriemi s životností až 100 hodin provozu přístroje. Uložená data jsou zabezpečena proti ztrátě záložním akumulátorem, který udrží data v paměti až dva roky po vybití nebo vyjmutí napájecích baterií. Obsahuje čitelný grafický display o velikosti osmi řádek textu. Podsvícení umožňuje snadnou čitelnost bez ohledu na intenzitu okolního světla. Přenášená data jsou ve tvaru textových souborů. Základní prostředí pro počítače je jakákoliv verze Windows. [7]

Skutečná fyzická inventura by probíhala následujícím způsobem. Na základě evidenčního stavu majetku, který by obsahoval inventární číslo, název majetku, výrobní číslo, datum zařazení, vstupní cenu a místo umístění by odpovědný pracovník provedl nasnímání veškerého majetku podle čárových kódů umístěných na inventárních štítcích každého majetku. Nasnímané údaje by poté byly elektronicky porovnány s evidenčním stavem a výstupní sestava by tak dávala přehled o tom, kolik majetku zbývá ještě inventarizovat, o chybějícím nebo nalezeném majetku. Tato sestava by sloužila jako pracovní podklad k rozborům výsledků inventury a jejich úpravám a opravám. Po těchto korekcích by byla vytištěna konečná verze inventury, která by sloužila jako doklad o provedení fyzické inventury. Tato sestava by byla řádně podepsána všemi členy inventární komise na všech listech a zaarchivována.

Pro potřeby firmy by bylo dostačující pořídit 3 kusy těchto přenosných datových terminálů. Jeden, který by byl umístěný na centrále v Praze, druhý ve Zlíně a třetí by si pobočky půjčovaly mezi sebou. Pořizovací náklady jednoho terminálu jsou 6 321 Kč bez DPH. Ná-

klady na pořízení 3 ks by tedy činily 18 963 Kč bez DPH, což pro firmu nepředstavuje nijak velké finanční zatížení a pořízení čteček by výrazným způsobem urychlilo a zefektivnilo práci inventarizačních komisí.

10.4 Doporučení v oblasti vyřazování majetku

Vzhledem k tomu, že společnost Impromat CZ spol. s r. o. disponuje velkým množstvím dlouhodobého majetku, dochází v průběhu odpisování tohoto majetku k jeho předčasnému prodeji. Děje se tak z důvodu toho, že stávající zákazník např. přestane řádně platit své závazky plynoucí z nájemního vztahu nebo se rozhodne pro jiný stroj, který lépe vyhovuje jeho podmínkám. Z tohoto důvodu bych firmě doporučila nastavit jednotná pravidla při prodeji majetku v pořizovací ceně do 40 tis. Kč:

- a) DDHM stárí do 1 roku za 70% pořizovací ceny,
- b) DDHM stárí od 1 do 2 let za 50% pořizovací ceny,
- c) DDHM stárí od 2 do 4 let za 20% pořizovací ceny,
- d) DDHM stárí nad 4 roky za 5% pořizovací ceny.

Tento postup stanovení prodejní ceny by se použil i v případě, kdy by zařízení bylo pronajato novému zákazníkovi a obchodník by na jeho podkladě stanovil vyšší nájemních splátek.

Výše uvedené procenta jsou stanovena s ohledem na rychlé morální zastarávání této techniky. Ceny se v současné době tlačí stále dolů a do 40 tis. Kč se dnes už prodávají i barevné stroje. Vzhledem k vyšší pořizovací ceny se nejedná o velké částky, ale co do objemu realizovaných počtů kusů nejde vůbec o zanedbatelnou položku.

11 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE V OBLASTI DLOUHODOBÉHO MAJETKU

V této kapitole zpracuji mnou navrhované změny do vnitropodnikových směrnic společnosti.

Jelikož společnost Impromat CZ spol. s r. o. působí na trhu již řadu let, má zpracované směrnice pro evidenci a odpisování dlouhodobého majetku. Z tohoto důvodu zde uvedu pouze tu část, která bude nová. Nově vytvořím směrnici pro vyřazování a inventarizaci majetku.

11.1 Majetek a jeho evidence

Účetní jednotka má již zpracovanou směrnici pro oblast evidence majetku. Proto zde uvádím pouze část zabývající se evidenčními kartami, které společnost vytváří na majetek prodaný leasingové společnosti a následně pronajatý zpět. Jedná se evidenci strojů a zařízení, které jsou v nájmu u zákazníků, jež jsou financovány formou zpětného leasingu.

Evidenční karty

Majetek, který je z rozhodnutí účetní jednotky prodán leasingové společnosti a následně pořízen jako leasback, je do doby prodeje evidován na účtu 042-400. Ke dni uvedenému na předávacím protokolu, jenž je nedílnou součástí leasingové smlouvy, je majetek vyřazen zápisem 541-400 / 042-400.

Na tento majetek účetní jednotka vyhotoví evidenční karty, na kterých se movité věci sledují do doby skončení leasingové smlouvy. Součástí těchto karet je kalendář evidenčních odpisů, který se vypočítá jako podíl vstupní ceny (prodejní cena leasingové společnosti) vynásobené leasingovým koeficientem a počtem měsíců, na které je sjednána leasingová smlouva. Evidenční odpisy nemají vliv na účtování, slouží pouze k přenosu informace o výši nákladů na pořízení daného majetku do sestavy, která vyhodnocuje efektivnost jednotlivých nájemních smluv.

Evidenční karty majetku na předměty leasingu se vyřazují bez vyřazovacího protokolu po skončení leasingové smlouvy.

11.2 Odpisový plán

Odpisový plán patří rovněž ke směrnícím, které má firma již zpracované. Proto se omezím pouze na oblast týkající se účetních odpisů DHM, která bude vyházet z mnou navrhovaných změn.

Účetní odpisy DHM

Účetní odpisy DHM se provádějí po dobu stanovenou pro daňové odpisy dle daňových skupin. Výjimku tvoří případy pronajatého DHM. V těchto případech jsou účetní odpisy prováděny po dobu pronájmu. Účetní odpisy DHM odpisovaného dle § 30a) se provádějí počínaje měsícem následujícím po zařazení do evidence.

Pro výpočet účetních odpisů byly stanoveny pro jednotlivé roky odpisování procentní sazby z pořizovací ceny. U nově pořízeného majetku se použije sazba pro lineární účetní odpisování. Výjimku tvoří výpočetní technika a kopírovací zařízení, které jsou využívány pro vnitřní potřeby firmy. V tomto případě se použijí degresivní účetní odpisy vypočtené metodou SYD. Degresivní odpis se vypočítá jako podíl počtu let, po které se majetek bude ještě odpisovat a součet čísel let odpisování krát vstupní cena.

Odpisy se zúčtovávají měsíčně (zaokrouhlené na Kč nahoru), s tím, že účetní odpis za poslední měsíc v příslušném roce se upraví tak, aby v daném roce byl zúčtován odpis rovnající se částce odpisů vypočtené příslušným procentem z pořizovací ceny.

Při výpočtu účetních odpisů nově pořízeného drobného dlouhodobého majetku se pořizovací cena vydělí počtem měsíců odepisování a měsíční odpis se zaokrouhlí na celé koruny nahoru, poslední odpis se provede do výše pořizovací ceny.

11.3 Vyřazování a inventarizace investičního majetku

Směrnici na vyřazování a inventarizaci investičního majetku společnost v současné době zpracovanou nemá. Proto ji zde uvádím v plném znění.

Návrh na vyřazení majetku z užívání

Vyřazování majetku ve společnosti probíhá na základě návrhu na vyřazení, který překládá uživatel majetku a potvrzuje jej vedoucí střediska, pod které uživatel spadá. Zápis o vyřazení včetně příslušných podpisů, se provádí na formuláři „Návrh na vyřazení majetku“. Majetek může být vyřazen z užívání až na základě písemného souhlasu ekonomické ředitelky.

Z užívání lze vyřadit pouze majetek neupotřebitelný. Majetek je označen jako neupotřebitelný z důvodu:

1. fyzického opotřebení

- majetek je natolik opotřebován, že jeho současný fyzický stav neumožňuje plnohodnotné užívání ze strany uživatele
- stávající užitné vlastnosti jsou omezeny (např. poškození, porucha), majetek je neopravitelný, nebo oprava je nerentabilní

2. morálního opotřebení

- majetek je zastaralý a jeho technická úroveň již neodpovídá současným požadavkům
- majetek nesplňuje stanovené normy

Likvidace majetku

Po schválení návrhu na vyřazení majetku je střediskem uživatele zajištěna likvidace majetku a je vyhotoven písemný zápis o tom, jakým způsobem byl vyřazený majetek zlikvidován. Protokol návrh na vyřazení majetku doplněný o všechny potřebné údaje je předán na ekonomický úsek, který zajistí vyřazení majetku z evidence a účtování o majetku.

Pro prodej jednotlivého drobného dlouhodobého majetku v pořizovací ceně do 40 tis. Kč

- a) DDHM stárí do 1 roku za 70% pořizovací ceny,
- b) DDHM stárí od 1 do 2 let za 50% pořizovací ceny,
- c) DDHM stárí od 2 do 4 let za 20% pořizovací ceny,
- d) DDHM stárí nad 4 roky za 5% pořizovací ceny.

Prodej DHM s pořizovací cenou nad 40 tis. Kč musí být realizován na základě účetní zůstatkové ceny.

Inventarizace

Fyzická inventura majetku probíhá na základě příkazu ředitele k provedení komplexní fyzické inventury investičního majetku.

Inventarizační komise jsou tříčlenné a pracují ve složení vedoucí střediska, za které se inventarizace provádí a dva členové. Jednotliví členové inventárních komisí jsou jmenováni 14 dnů před datem uskutečnění inventarizace ekonomickou ředitelkou. Seznamy investičního majetku jsou zpracovány dle aktuální skutečnosti jednotlivých poboček a inventární

komise odsouhlasí skutečný stav, popř. doplní zjištěný rozdíl a inventuru potvrdí na všech listech svými podpisy.

Investiční majetek v nájmu u zákazníků je inventarizován dle nájemních smluv, u ostatního majetku je prováděna fyzická inventura porovnáním skutečného stavu se stavem účetním. Inventarizace veškerého vybavení probíhá pomocí čteček čárových kódů. Výstupní sestava dává přehled o majetku ke dni inventury. Vytisknutá a podepsaná se archivuje a slouží jako doklad o provedení inventury.

Inventarizační rozdíly (manka, přebytky) jsou proúčtovány do účetního období, za které se inventarizace provádí.

ZÁVĚR

Cílem mé bakalářské práce bylo navrhnout možná zlepšení v oblasti evidence, odpisování, inventarizace a vyřazování dlouhodobého majetku ve společnosti Impromat CZ spol. s r. o. a tyto doporučení následně zpracovat do firemních vnitropodnikových směrnic. Smyslem těchto změn je, aby účetnictví bylo schopno podávat pravdivý obraz o dosažených výsledcích v oblasti nájemních smluv ve vztahu k zákazníkům a jejich vyhodnocování, aby urychlilo a zjednodušilo práci zaměstnanců na ekonomickém úseku a v neposlední řadě i poskytlo obraz věrného a poctivého zobrazení účetnictví.

V teoretické části jsem se zabývala charakteristikou dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, problematikou jeho pořízení, zejména v závislosti na výši jeho ocenění a následné evidence tohoto majetku. Dále jsem řešila postupy odpisování, účetní a daňové odpisy a jejich vliv na základ daně. V závěru teoretické části jsem se pak věnovala problematice vyřazování majetku a jeho zůstatkové hodnoty a inventarizaci. Teoretická část byla důležitým zdrojem základních informací, které jsem následně využila v praktické části.

Praktická část byla zaměřena na vlastní analýzu majetku společnosti a rozebrání současné situace, což se stalo východiskem pro navržení změn či zlepšení ve výše zmiňovaných oblastech.

V úvodu praktické části jsem představila společnost Impromat CZ spol. s r. o. a provedla důkladnou analýzu majetku. Informace získané z analýzy a rozboru majetku společnosti mi posloužily jako podpůrné podklady pro sestavení řady změn a doporučení.

Vytýčila jsem si jednotlivé cíle ze čtyř různých sfér účetnictví, ve kterých jsem rozpracovala podrobný plán změn. Z nich byla pro podnik stěžejní oblast evidence movitých věcí v nájmu u zákazníků, financovaných formou zpětného leasingu. Zde jsem vypracovala návrh na změnu, jejímž výsledkem je přiřazení skutečné výše nákladů za odpisy respektive leasingové splátky ke kartám smluv, které podniku slouží jako podklad pro vyhodnocování efektivnosti pronajatých zařízení zákazníkům.

Další oblast, na kterou jsem se ve své práci zaměřila, byla oblast účetních odpisů. Tady jsem podniku navrhla změnu související s životností dlouhodobého majetku, konkrétně s výpočetní technikou a kopírovacími zařízeními, využívanými podnikem pro vlastní potřeby. Domnívám se, že použití degresivních účetních odpisů, je v daném případě výhodnější, což demonstruji i na příkladech.

Třetí oblastí, kterou jsem se ve své práci zabývala, byla inventarizace majetku. Navrhované pořízení přenosných datových terminálů neboli čteček, by výrazným způsobem urychlilo a zjednodušilo práci inventarizačních komisí při vynaložení minimálních nákladů.

A konečně poslední navrhovanou změnou je zjednodušený systém určování prodejní ceny u majetku v pořizovací ceně do 40 tis. Kč, u kterého dochází v průběhu odpisování k jeho předčasnému prodeji. Předkládaná změna by posloužila ke snadnější orientaci obchodních zástupců při stanovování prodejní ceny a ulehčila práci účetní.

Jsem přesvědčena, že zadání bakalářské práce jsem splnila. Navrhované změny byly vedením společnosti Impromat CZ spol. s r. o. hodnoceny kladně a uvažuje se o jejich implementaci.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] BĚHOUNEK, Pavel. Porovnání pořízení automobilu na úvěr s pořízením na leasing. *Účetnictví v praxi*. 2010, roč. 14, č. 4, s. 16-19. ISSN 1211-7307.
- [2] DĚRGEL, Martin. Komponentní odpisování. *Účetnictví v praxi*. 2010, roč. 14, č. 4, s. 13-15. ISSN 1211-7307.
- [3] HOUBA, Jaroslav. *Ihned.cz* [online]. 11.5.2005 [cit. 2011-06-02]. Vhodnou variantou je operativní leasing. Dostupné z WWW: <<http://technik.ihned.cz/c1-16111670-vhodnou-variantou-je-operativni-leasing>>.
- [4] *Ihned.cz* [online]. 25.6.2009 [cit. 2011-06-03]. Peníze za majetek. Dostupné z WWW: <<http://ekonom.ihned.cz/c1-37564210-penize-za-majetek>>.
- [5] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 8. aktualiz. vyd. Olomouc : Anag, 2010. 269 s. ISBN 978-80-7263-604-4.
- [6] MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2011 : úplná znění platná k 1.4.2011*. 20. vyd. Praha : Grada, 2011. 264 s. ISBN 978-80-2647-3944-1.
- [7] *Nejlevnější počítače* [online]. 2009 [cit. 2011-07-12]. Čtečky terminálové. Dostupné z WWW: <<http://www.nejlevnejsipocitace.cz/shop/cpt8000c-ccd-prenosny-terminal-2mb-usb-jedn-p-42487.html>>.
- [8] PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetnictví podnikatelských subjektů*. 1. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2011. 140 s. ISBN 978-80-7357-617-2.
- [9] PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetnictví podnikatelů v roce 2005 : na konkrétních příkladech*. 1. vyd. Praha : VOX, 2005. 198 s. ISBN 80-86324-47-8.
- [10] *Podvojně účetnictví 2010*. Společenství Notia. 17. vyd. Praha : Grada, 2010. 224 s. ISBN 978-80-247-3197-1.
- [11] PRUDKÝ, Pavel; LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi : komentář, příklady, výklad změn*. 13. aktualiz. vyd. Olomouc : Anag, 2011. 304 s. ISBN 978-80-7263-660-0.
- [12] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka : průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2009*. 9. aktualiz. vyd. Olomouc : Anag, 2009. 975 s. ISBN 978-80-7263-503-0.
- [13] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví pro manažery*. 1. vyd. Praha : Grada, 2005. 228 s. ISBN 80-247-1195-8.

- [14] SCHIFFER, Vladimír. *Správně vedené účetnictví*. Vyd. 1. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010. 280 s. ISBN 978-80-7357-575-5.
- [15] SOUKUPOVÁ, Klára. *Podnikatel.cz* [online]. 21.2.2008, [cit. 2011-05-20]. Odpisy hmotného a nehmotného majetku v účetnictví a daňové evidenci. Dostupný z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/odpisy-hmotneho-majetku-v-uce-a-dan-evidenci/>>.
- [16] STEJSKAL, Jan. *Účetní kavárna* [online]. 3.5.2011 [cit. 2011-05-29]. Analytická evidence v účetnictví NNO. Dostupné z WWW: <<http://www.ucetnikavarna.cz/dokument/nahled-dokumentu/doc-d33589v43038p1-analyticka-evidence-v-ucetnictvi-nno/?query=analytická%20evidence%20majetku>>.
- [17] STROUHAL, Jiří; ŽIDLICKÁ, Renata; KNAPOVÁ, Bohuslava. *Účetnictví 2010 : velká kniha příkladů*. Vyd. 1. Brno : Computer Press, 2010. 659 s. ISBN 978-80-251-2907-4.
- [18] SVATOŠOVÁ, Jana; TRÁVNÍČKOVÁ, Jana. *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc : Anag, 2010. 325 s. ISBN 978-80-7263-578-8.
- [19] VALOUCH, Petr. *Leasing v praxi*. 4. aktualiz. vyd. Praha : Grada, 2009. 128 s. ISBN 978-80-247-2923-7.
- [20] VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2009*. 4. vyd. Praha : Grada, 2009. 136 s. ISBN 978-80-247-2825-4.
- [21] VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualiz. vyd. Praha : VOX, 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.
- [22] VLČKOVÁ, Miroslava. Komponentní odpisování dlouhodobého hmotného majetku. *Účetnictví*. 11. ledna 2011, č. 1, s. 57-58. ISSN 0139-5661.
- [23] Výroční zpráva Impromat CZ spol. s r. o. 2009

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DDNM	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
FL	Finanční leasing
OL	Operativní leasing
ZDP	Zákon o dani z příjmu
ZL	Zpětný leasing
ZoÚ	Zákon o účetnictví

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Schéma účtování pořizování dlouhodobého majetku nákupem [13].....	15
Obr. 2 Schéma účetního odpisování DM (tzv. nepřímý způsob) [13].....	22
Obr. 3 Rovnoměrný (lineární) způsob odpisování [13].....	26
Obr. 4 Zrychlený (degresivní) způsob odpisování [13].....	27
Obr. 5 Organizační struktura společnosti Impromat CZ spol. s r. o.	39
Obr. 6 Členění DM společnosti	43
Obr. 7 Podíl jednotlivých složek DNM společnosti	44
Obr. 8 Podíl jednotlivých složek DHM společnosti	45
Obr. 9 Struktura konta Samostatné movité věci	45
Obr. 10 Schéma účtování prodeje majetku na zpětný leasing	48
Obr. 11 Zdroje financování strojů v nájmu u zákazníků	50
Obr. 12 Čtečka Cipher Lab [7]	54

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Minimální doby odpisování hmotného majetku v roce 2011 [6]	24
Tab. 2 Maximální roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování [6]	30
Tab. 3 Koeficienty pro zrychlené odpisování [6]	31
Tab. 4 Dlouhodobý majetek a jeho odepsanost v roce 2009	41
Tab. 5 Vertikální analýza majetkové struktury v letech 2006 - 2009.....	42
Tab. 6 Horizontální analýza majetkové struktury v letech 2006 - 2009.....	42
Tab. 7 Srovnání výpočtu degresivních a lineárních účetních odpisů	52
Tab. 8 Výpočet daňového odpisu	53

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Rozvaha společnosti Impromat CZ spol. s r. o. za rok 2009

Příloha P II: Porovnání měsíčních degressivních a lineárních účetních odpisů

PŘÍLOHA P I: ROZVAHA SPOLEČNOSTI IMPROMAT CZ SPOL. S R. O. ZA ROK 2009

Minimální závazný výčet informací
uvedený ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb.

ROZVAHA v plném rozsahu ke dni 31.3.2010 (v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

IMPROMAT CZ spol. s r.o.

Účetní jednotka doručí
účetní závěrku současně
a doručením daňového přiznání
za daň z příjmů

Rok	Měsíc	IČO
2009	3	48117820

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

**U Hellady 697
140 00 Praha**

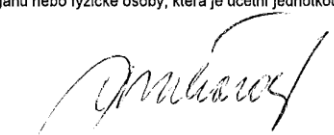
1 x příslušnému finančnímu úřadu

Označ.	AKTIVA	č.ř.	Běžné účetní období			Minulé období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM	001	302 326	-105 175	197 151	205 968
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
	Dlouhodobý majetek	003	172 371	-102 162	70 209	73 836
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	9 953	-8 391	1 562	2 675
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005	0	0	0	0
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0	0
3.	Software	007	9 173	-7 705	1 468	2 559
4.	Ocenitelná práva	008	780	-686	94	116
5.	Goodwill	009	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0	0
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehm. majetek	012	0	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	013	162 418	-93 771	68 647	71 161
B. II. 1.	Pozemky	014	0	0	0	0
2.	Stavby	015	258	-82	176	188
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	155 955	-92 845	63 110	64 305
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	017	0	0	0	0
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	0	0	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	4 518	0	4 518	5 711
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hm. majetek	021	0	0	0	0
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	1 687	-844	843	957
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	023	0	0	0	0
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	0	0	0	0
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0	0	0
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	0	0	0	0
4.	Půjčky a úvěry-ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027	0	0	0	0
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	0	0	0	0
6.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0	0
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0	0	0

Označ.	AKTIVA	č.ř.	Běžné účetní období			Minulé období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
c.	Oběžná aktiva	031	121 333	-3 013	118 320	119 340
c. I.	Zásoby	032	18 641	0	18 641	20 409
c. I. 1.	Materiál	033	3	0	3	3
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034	0	0	0	0
	3. Výrobky	035	0	0	0	0
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036	0	0	0	0
	5. Zboží	037	18 638	0	18 638	20 406
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038	0	0	0	0
c. II.	Dlouhodobé pohledávky	039	1 302	0	1 302	1 275
c. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040	1 302	0	1 302	1 275
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041	0	0	0	0
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042	0	0	0	0
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043	0	0	0	0
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	0	0	0	0
	6. Dohadné účty aktivní	045	0	0	0	0
	7. Jiné pohledávky	046	0	0	0	0
	8. Odložená daňová pohledávka	047	0	0	0	0
c. III.	Krátkodobé pohledávky	048	92 261	-3 013	89 248	95 990
c. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	83 210	-3 013	80 197	91 012
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050	0	0	0	0
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051	0	0	0	0
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052	0	0	0	0
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0	0	0
	6. Stát - daňové pohledávky	054	3 690	0	3 690	0
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	506	0	506	488
	8. Dohadné účty aktivní	056	4 573	0	4 573	4 306
	9. Jiné pohledávky	057	282	0	282	184
c. IV.	Krátkodobý finanční majetek	058	9 129	0	9 129	1 666
c. IV. 1.	Peníze	059	649	0	649	776
	2. Účty v bankách	060	8 480	0	8 480	890
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061	0	0	0	0
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0	0	0
d. I.	Časové rozlišení	063	8 622	0	8 622	12 792
d. I. 1.	Náklady příštích období	064	8 600	0	8 600	12 647
	2. Komplexní náklady příštích období	065	0	0	0	0
	3. Příjmy příštích období	066	22	0	22	145
	Kontrolní číslo	999	1 200 682	-420 700	779 982	811 080

Označ.	PASIVA	č.ř.	Stav v běžném období	Stav v minulém období
a	b	c	6	7
	PASIVA CELKEM	067	197 151	205 968
A.	Vlastní kapitál	068	79 867	77 033
A. I.	Základní kapitál	069	5 000	5 000
A. I. 1.	Základní kapitál	070	5 000	5 000
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	071	0	0
	3. Změny základního kapitálu	072	0	0
A. II.	Kapitálové fondy	073	0	0
A. II. 1.	Emisní ažio	074	0	0
	2. Ostatní kapitálové fondy	075	0	0
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	0	0
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077	0	0
	5. Rozdíly z přeměn společností	0	0	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělit. fond a ost. fondy ze zisku	079	71 452	61 453
III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080	70 500	60 000
	2. Statutární a ostatní fondy	081	952	1 453
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	082	0	0
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	083	0	0
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	084	0	0
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	085	3 415	10 580
B.	Cizí zdroje	086	116 377	127 913
B. I.	Rezervy	087	0	0
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088	0	0
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	089	0	0
	3. Rezerva na daň z příjmů	090	0	0
	4. Ostatní rezervy	091	0	0
B. II.	Dlouhodobé závazky	092	28 862	33 349
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	093	0	0
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	094	0	0
	3. Závazky - podstatný vliv	095	0	0
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096	0	0
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	097	3 338	4 177
	6. Vydané dluhopisy	098	0	0
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	099	0	0
	8. Dohadné účty pasivní	100	0	0
	9. Jiné závazky	101	22 240	25 120
10.	Odložený daňový závazek	102	3 284	4 052

Označ.	PASIVA	č.ř.	Stav v běžném období	Stav v minulém období
a	b	c	6	7
B. III.	Krátkodobé závazky	103	60 573	74 329
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	104	40 502	48 772
2.	Závazky - ovládající a řídící osoba	105	0	0
3.	Závazky - podstatný vliv	106	0	0
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107	0	0
5.	Závazky k zaměstnancům	108	5 932	6 173
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdrav. pojištění	109	3 776	3 874
7.	Stát - daňové závazky a dotace	110	2 099	6 734
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	111	2 385	2 277
9.	Vydané dluhopisy	112	0	0
10.	Dohadné účty pasivní	113	5 576	6 019
11.	Jiné závazky	114	303	480
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	115	26 942	20 235
IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116	6 942	0
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	117	20 000	20 235
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	118	0	0
C. I.	Časové rozlišení	119	907	1 022
C. I. 1.	Výdaje příštích období	120	545	29
2.	Výnosy příštích období	121	362	993
	Kontrolní číslo	999	784 282	812 270

Okamžik sestavení: 27.8.2010	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou:  plná moc
Předmět podnikání: velkobchod, služby	Právní forma účetní jednotky: společnost s ručením omezeným

PŘÍLOHA P II: POROVNÁNÍ MĚSÍČNÍCH DEGRESIVNÍCH A LINEÁRNÍCH ÚČETNÍCH ODPISŮ

Vstupní cena	100 000	
Výpočet podle Gaussova vzorce	666	
Celková doba odpisování	36	
měsíc	Degresivní účetní odpisy	Lineární účetní odpisy
1	5 405	2 778
2	5 255	2 778
3	5 105	2 778
4	4 955	2 778
5	4 805	2 778
6	4 655	2 778
7	4 505	2 778
8	4 354	2 778
9	4 204	2 778
10	4 054	2 778
11	3 904	2 778
12	3 754	2 778
13	3 604	2 778
14	3 453	2 778
15	3 303	2 778
16	3 153	2 778
17	3 003	2 778
18	2 853	2 778
19	2 703	2 778
20	2 553	2 778
21	2 402	2 778
22	2 252	2 778
23	2 102	2 778
24	1 952	2 778
25	1 802	2 778
26	1 652	2 778
27	1 502	2 778
28	1 351	2 778
29	1 201	2 778
30	1 051	2 778
31	901	2 778
32	751	2 778
33	601	2 778
34	450	2 778
35	300	2 778
36	150	2 778
Σ	100 000	100 000