

Dlouhodobý hmotný majetek a jeho sledování ve společnosti Consulting s.r.o.

Renáta Svobodová

Bakalářská práce
2018



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Renáta Svobodová
Osobní číslo: M14493
Studijní program: B6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: Účetnictví a daně
Forma studia: kombinovaná

Téma práce: Dlouhodobý hmotný majetek a jeho sledování ve společnosti Consulting s.r.o.

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši na téma dlouhodobého hmotného majetku.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu dlouhodobého hmotného majetku ve společnosti Consulting s.r.o.
- Na základě provedené analýzy navrhněte doporučení na zlepšení evidence a vykazování dlouhodobého hmotného majetku ve společnosti Consulting s.r.o.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

KING, Alfred M. *Internal control of fixed assets: a controller and auditor's guide*. Hoboken, N.J.: Wiley, c2011, 194 s. ISBN 978-0-470-53940-8.
KNÁPKOVÁ, Adriana, PAVELKOVÁ Drahomíra a Karel ŠTEKER. *Finanční analýza. Komplexní průvodce s příklady*. 3., kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada, 2017, 228 s. ISBN 978-80-271-0563-2.
RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2017*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2017, 1 152 s. ISBN 978-80-7554-061-4.
SKÁLOVÁ, Jana et al. *Podvojně účetnictví 2017*. Dvacáté třetí vydání. Praha: Grada, 2017, 192 s. ISBN 978-80-271-0423-9.
ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016, 288 s. ISBN 9788027100484.

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Marie Paseková, Ph.D.
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: 15. prosince 2017
Termín odevzdání bakalářské práce: 14. května 2018

Ve Zlíně dne 15. prosince 2017


doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan




prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské 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 obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou 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. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užit své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s příjmem – tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 19. 4. 2018


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem práce je doporučit společnosti Consulting s.r.o. vhodný způsob evidence a vykazování dlouhodobého hmotného majetku, včetně stanovení pořizovací ceny, zařazení majetku na jednotlivé majetkové účty a zařídění do odpisových skupin. Důvodem je skutečnost, že společnost eviduje nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, který zatím nebyl zařazen a nebyl tak ani oceněn pořizovací cenou. V teoretické části práce jsou vymezeny pojmy jako rozvaha, výkaz zisku a ztráty, dlouhodobý hmotný majetek, jeho pořízení, oceňování, inventarizace a odpisování. Je uvedena platná legislativa týkající se dlouhodobého majetku, příklady účtování a vykazování v rozvaze společnosti. V praktické části práce je představena společnost Consulting s.r.o. a je provedena analýza jejího nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku. Na základě této analýzy je vypracováno doporučení na stanovení pořizovací ceny majetku, zařazení majetku na jednotlivé majetkové účty a zařídění do odpisových skupin, vše s ohledem na platnou legislativu.

Klíčová slova: dlouhodobý hmotný majetek, pořízení, oceňování, odpisy, rozvaha, inventarizace

ABSTRACT

The aim of this thesis is to recommend an appropriate system for the monitoring and reporting of tangible fixed assets to the company Consulting s.r.o., including the proper classification of the asset and determination of its cost. The reason is that the company records unfinished tangible assets which have not been classified as yet and its acquisition cost has not been valued. The theoretical section of the paper defines terms such as balance sheet, income statement, tangible fixed assets, acquisition, valuation, stocktaking and depreciation. The current legislation, with regards to long-term assets, is cited in conjunction with accounting principles. The company Consulting s.r.o. is presented in the practical section of the paper and an analysis of its long-term fixed assets is carried out. Based on this analysis, a recommendation is made for the classification, valuation and reporting of the long-term assets, all in accordance with the current legislation.

Keywords: Tangible Fixed Assets, Acquisition, Valuation, Depreciation, Balance Sheet, Stocktaking

Poděkování:

Děkuji doc. Ing. Marii Pasekové, Ph.D. za její vstřícný přístup a podnětné připomínky při vedení mé bakalářské práce.

Upřímné poděkování patří Ing. Jiřímu Dragovi, CSc. za jeho trpělivé předávání celoživotních odborných zkušeností a umožnění mi zpracovat tuto bakalářskou práci.

Děkuji rovněž všem, kteří mě podporovali během studia.

Motto:

„Úspěch je z 99 % výsledkem tvrdé práce. Ale úspěch v práci není dán jejím množstvím, ale systémem, kterým ji provádíme.“

(Křeček et al., 2015, s. 8)

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	13
1 LEGISLATIVNÍ RÁMEC	14
1.1 ZÁKON Č. 563/1991 SB., O ÚČETNICTVÍ	14
1.2 VYHLÁŠKA Č. 500/2002 SB.	17
1.3 ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY.....	18
1.4 VAZBA ÚČETNICTVÍ NA DAŇOVÉ A OSTATNÍ PRÁVNÍ PŘEDPISY	19
1.4.1 Zákon o daních z příjmů	19
1.4.2 Zákon o rezervách	21
1.4.3 Zákon o DPH.....	22
1.4.4 Občanský zákoník	22
2 ÚČETNÍ VÝKAZY	23
2.1 ROZVAHA	23
2.2 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	24
2.2.1 Druhové členění	26
2.2.2 Účelové členění	27
2.3 PŘÍLOHA.....	27
2.4 PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH	28
2.5 PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU	28
3 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK	30
3.1 SMĚRNÁ ÚČTOVÁ OSNOVA	30
3.2 TŘÍDĚNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU	31
3.3 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ HMOTNÉHO MAJETKU	34
3.4 POŘÍZENÍ A VYŘAZENÍ MAJETKU	35
3.4.1 Pořízení	35
3.4.2 Vyřazení	36
3.5 OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	36
3.5.1 Pořizovací cena	37
3.5.2 Vlastní náklady.....	38
3.5.3 Reprodukční pořizovací cena	38
3.6 UVEDENÍ DHM DO UŽÍVÁNÍ.....	38
3.7 ODPISOVÁNÍ MAJETKU	39
3.7.1 Účetní odpisy	39
3.7.2 Daňové odpisy.....	40
3.8 INVENTARIZACE	41
II PRAKTICKÁ ČÁST	43
4 CONSULTING S.R.O. A JEJÍ ZAŘAZENÍ	44
4.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	44
4.2 ZAŘAZENÍ SPOLEČNOSTI DLE PLATNÉ LEGISLATIVY	45
5 VÝKAZY SPOLEČNOSTI A ZVEŘEJŇOVÁNÍ	47

5.1	ROZVAHA SPOLEČNOSTI	47
5.2	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	49
5.3	PŘÍLOHA V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE	49
6	ANALÝZA DLOUHODOBÉHO HNOTNÉHO MAJETKU	50
6.1	POŘIZOVÁNÍ MAJETKU A JEHO ZACHYCENÍ NA KALKULAČNÍCH ÚČTECH	50
6.1.1	Rok 2013	50
6.1.2	Rok 2014	51
6.1.3	Rok 2015	53
6.1.4	Rok 2016	54
6.1.5	Rok 2017	55
6.2	OCENĚNÍ DHM SPOLEČNOSTI	58
6.2.1	Polyfunkční dům	58
6.2.2	Bytový dům	59
6.2.3	DPH ve vztahu k ceně pořízení budov	59
6.2.4	Ostatní nedokončený majetek společnosti	60
6.3	UVEDENÍ DHM DO UŽÍVÁNÍ A JEHO ZAŘAZENÍ NA MAJETKOVÉ ÚČTY	60
6.3.1	Účtová skupina 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	61
6.3.2	Účtová skupina 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	62
6.4	ODPISOVÁNÍ MAJETKU	63
6.4.1	Polyfunkční a bytový dům	64
6.4.2	Převážník na koně	64
6.4.3	DDHM – sedací nábytek	64
6.4.4	Stroj na čištění podlah	64
6.4.5	Koně	65
6.4.6	Pozemky	65
6.5	INVENTARIZACE	65
6.6	TVORBA REZERV	66
	ZÁVĚR	67
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	69
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	71
	SEZNAM OBRÁZKŮ	72
	SEZNAM TABULEK	73

ÚVOD

Dlouhodobý hmotný majetek tvoří často významnou položku v rozvaze společnosti a je tedy v zájmu účetní jednotky věnovat mu náležitou pozornost. Je třeba ho správně zařadit, ocenit, stanovit jeho životnost a způsob odpisování, provádět pravidelnou inventarizaci, sledovat jeho stav, případně rozhodnout o tvorbě rezerv.

Společnost Consulting s. r. o. v době vzniku této práce eviduje nedokončený dlouhodobý hmotný majetek různého druhu. Práce si klade za cíl rozhodnout o správnosti přiřazených položek na jednotlivých účtech nedokončeného dlouhodobého majetku, upravit případné nesrovnalosti v účetním období r. 2017, které ještě nebylo uzavřeno, stanovit pořizovací cenu majetku, zařadit dlouhodobý majetek na příslušné majetkové účty v rozvaze a zařadit majetek do jednotlivých odpisových skupin.

V první kapitole teoretické části se práce zaměřuje na platnou legislativu ve vztahu k dlouhodobému hmotnému majetku. Podává přehled o zákonu o účetnictví, vyhlášce pro podnikatele a českých účetních standardech. Zabývá se vztahem účetnictví k ostatním právním předpisům, zejména k zákonu o daních z příjmů, zákonu o dani z přidané hodnoty, zákonu o rezervách a občanskému zákoníku.

Ve druhé kapitole teoretické části jsou popsány výkazy účetních jednotek, tj. rozvaha, výkaz zisku a ztráty v druhovém a účelovém členění, příloha v účetní závěrce, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Třetí kapitola se věnuje problematice dlouhodobého hmotného majetku, jeho zobrazení v rozvaze a třídění v rámci směrné účtové osnovy. Přibližuje možné způsoby pořízení a vyřazení majetku, metody jeho oceňování. Uvádí, kdy je majetek možné zařadit do užívání, jakým způsobem ho odepisovat a následně inventarizovat.

V praktické části práce je představena společnost Consulting s.r.o. a je provedeno její zařazení do kategorie účetních jednotek dle platné legislativy. Jsou popsány účetní výkazy společnosti a způsob, jakým jsou zveřejňovány.

Analytická část práce zachycuje proces pořizování dlouhodobého hmotného majetku ve společnosti od jejího vzniku až po současnost. Na základě této analýzy je provedeno ocenění jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku, je stanoveno datum uvedení majetku do užívání, majetek je zařazen na jednotlivé majetkové účty v rámci směrné účtové osnovy a zatříděn do jednotlivých odpisových skupin v souladu se zákonem o daních z příjmů. Je

rovněž posouzena skutečná životnost jednotlivého majetku a na jejím základě jsou stanoveny účetní odpisy. Společnosti je doporučen možný postup následné inventarizace dlouhodobého hmotného majetku a tvorby rezerv.

Provedené úkony usnadní společnosti uzavření účetního období r. 2017, sestavení účetní závěrky a stanovení základu daně z příjmů právnických osob.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Povinnost vést účetnictví, sestavit účetní závěrku za dané účetní období, dodržovat směrnou účtovou osnovu, na jejím podkladě vypracovat účtový rozvrh obsahující účty pro zaúčtování veškerých účetních případů jednotky, je daná zákony České republiky. Bez ohledu na administrativní zátěž, kterou mnohdy společnostem přináší, je bezpodmínečně nutné ji dodržet.

Pro samotné společnosti, účetní jednotky, je ovšem z důvodu jejich hospodářské prosperity rovněž nezbytné mít přehled o svém majetku, závazcích, nákladech a výnosech.

Tato práce zkoumá problematiku dlouhodobého hmotného majetku, jeho vymezení v rámci platné legislativy. Analyzuje dlouhodobý hmotný majetek konkrétní společnosti, řeší proces jeho pořízení, okamžik zařazení do užívání, ocenění pořizovací cenou, evidování majetku na příslušných rozvahových účtech, vztah účetních předpisů k ostatním zákonům při určení pořizovací ceny majetku, zařídění do odpisových skupin a inventarizaci.

Řešení je prováděno pro společnost s ručením omezeným, která v rámci své ekonomické činnosti pořizuje dlouhodobý hmotný majetek, který není určen k prodeji, ale společnost ho využívá pro své podnikání. Výsledky této práce jsou určeny statutárnímu orgánu společnosti, který je využije ve svém systému účetnictví a rovněž jako podklad pro účetní závěrku společnosti za rok 2017.

Stěžejním obdobím pro tuto práci je rok 2017. Sběr dat týkající se dlouhodobého hmotného majetku však probíhá od vzniku společnosti v r. 2013 až po současnost. Roky 2013 až 2016 jsou z účetního pohledu již uzavřeny. Účetní závěrka a přiznání k dani z příjmů právnických osob za období 2017 proběhne na konci června 2018, tedy za účetní období 2017 je možné v rámci zjištění vyplývajících z této práce provádět opravy v účetnictví a další operace, jako ocenění majetku pořizovací cenou, zařazení majetku na rozvahové účty, zařídění do odpisových skupin.

Hlavním zdrojem dat pro teoretickou část této práce je platná legislativa České republiky, především Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, České účetní standardy pro podnikatele, daňové zákony České republiky, zejména Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu

daně z příjmů, Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Využita je rovněž odborná literatura zabývající se dlouhodobým hmotným majetkem, účetní problematikou, účetními výkazy a účetní závěrkou.

Praktická část práce využívá data z účetnictví společnosti od doby jejího vzniku v r. 2013 až po současnost. Dalšími podklady jsou účetní závěrky z let 2013 – 2016, daňová přiznání společnosti, znalecké posudky na odhad ceny nemovitosti, rozhodnutí stavebního úřadu o kolaudaci, výpisy z veřejných rejstříků, konkrétně výpis z obchodního rejstříku, výpis z živnostenského rejstříku, výpis z katastru nemovitostí.

V teoretické části práce je provedena literární rešerše na téma dlouhodobého hmotného majetku, která podává přehled o současných znalostech daného tématu. Dále jsou v práci použity účetní metody oceňování, odpisování, tvorba rezerv a inventarizace. Jsou zahrnuty techniky jak správně účtovat, vykazovat a zveřejňovat. V práci je použito odborné názvosloví z oblasti účetnictví.

Co se postupu prací týká, nejprve je vytipována a shromážděna potřebná odborná literatura a provedena literární rešerše. Poté se pracuje s veřejnými rejstříky za účelem podání přehledu o společnosti. Následuje sběr dat z účetních záznamů společnosti, účetních závěrek, znaleckých posudků a daňových přiznání. Je provedena analýza dat, jejich vyhodnocení a na základě tohoto vyhodnocení vypracováno doporučení na úpravy v zaúčtování, ocenění, zařazení majetku, jeho odpisování a inventarizaci.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 LEGISLATIVNÍ RÁMEC

Dlouhodobý hmotný majetek (DHM) řeší především následující zákonné předpisy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“)
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška“)
- České účetní standardy pro podnikatele (dále jen „ČÚS“)
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“)
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“)

Na tento základ navazuje řada dalších předpisů, jako např. občanský zákoník, zákon o obchodních korporacích, zákon o veřejných rejstřících, zákon o DPH a další. Všechny zmíněné zákony doplňují povinnosti účetních jednotek při vedení podvojného účetnictví (Ryneš, 2017, s. 14). Rovněž vnitřní směrnice účetní jednotky by měly věnovat náležitou pozornost dlouhodobému hmotnému majetku.

1.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Jedná se o nejvyšší právní předpis upravující účetnictví na území České republiky. V případě DHM stanoví mimo jiné povinnost účtovat o stavu a pohybu majetku, prostřednictvím směrné účtové osnovy o něm účtovat v konkrétní účtové třídě, ukládá povinnost oceňovat majetek a provádět jeho inventarizaci. ZoÚ je členěn na devět částí.

Část první je věnována obecným ustanovením. Stanoví, kdo je účetní jednotkou. Jsou to:

- právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- organizační složky státu,
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- ostatní fyzické osoby, pokud jejich obrat podle zákona o DPH, včetně plnění osvobozených od této daně, přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,

- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí nebo kterým povinnost vést účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,
- svěřenské fondy, fondy obhospodařované penzijní společností, investiční fondy.

Kompletní výčet je obsažen v § 1, odst. 2, ZoÚ.

Novela ZoÚ zavedla s účinností od 1. 1. 2016 členění účetních jednotek do kategorií účetních jednotek a skupin účetních jednotek. Účetní jednotky jsou děleny na mikro, malé, střední a velké. Skupiny účetních jednotek se člení na malé, střední a velké. Od zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie se odvíjí její povinnosti týkající se způsobu vedení účetnictví, rozsahu a obsahu účetní závěrky, zveřejňování informací z účetnictví apod. Kritérii pro zařazení účetní jednotky do jednotlivých kategorií jsou:

- aktiva celkem netto,
- roční úhrn čistého obratu,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období.

Tabulka 1: Kritéria kategorií účetních jednotek (upraveno podle Skálové, 2017)

Účetní jednotka	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro	do 9 mil. Kč	do 18 mil. Kč	do 10
Malá	do 100 mil. Kč	do 200 mil. Kč	do 50
Střední	do 500 mil. Kč	do 1 000 mil. Kč	do 250
Velká	nad 500 mil. Kč	nad 1 000 mil. Kč	nad 250

Mikro, malá a střední účetní jednotka nepřekračuje k rozvahovému dni dvě z uvedených kritérií, velká účetní jednotka překračuje k rozvahovému dni alespoň dvě kritéria pro střední účetní jednotku. Jak již bylo zmíněno výše, kategorizace účetních jednotek určuje povinnost vykazování a zveřejňování účetních informací. Mikro účetní jednotky zveřejňují jen rozvahu a přílohu, střední a velké jednotky zveřejňují kromě rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy ještě přehled o peněžních tocích a změnách ve vlastním kapitálu. Jejich účetní závěrka tak povinně obsahuje pět výkazů (Skálová, 2017, s. 12).

§ 2 ZoÚ vymezuje předmět účetnictví a předmět jednoduchého účetnictví:

- (1) Účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu, účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závaz-

ků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.

(2) Předmětem jednoduchého účetnictví jsou výdaje a příjmy, majetek a závazky.

Část druhá řeší rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v plném rozsahu, nestanoví-li ZoÚ nebo jiný zvláštní předpis jinak (§ 9, odst. 1 ZoÚ). Obchodní společnosti typu s.r.o. musí vést účetnictví v plném rozsahu.

Účetní doklady musí v souladu se ZoÚ obsahovat:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníky,
- peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- okamžik uskutečnění účetního případu,
- podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování (§ 11, odst. 1 ZoÚ).

§ 13 ZoÚ specifikuje účetní knihy:

- **deník** – účetní zápisy jsou zde uspořádány z hlediska časového (chronologicky),
- **hlavní kniha** – zaznamenává účetní zápisy z hlediska věcného (systematicky),
- **knihy analytických účtů** – podrobně rozvádějí účetní zápisy hlavní knihy,
- **knihy podrozvahových účtů** – obsahují účetní zápisy, které nejsou zaznamenány v deníku a hlavní knize.

Část třetí se věnuje účetní závěrce. Stanoví, co musí účetní závěrka povinně obsahovat, specifikuje pojem rozvahový den (§ 19 ZoÚ). Rozvahovým dnem je den, kdy se uzavírají účetní knihy. Informace obsažené v účetní závěrce musí být „spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti“ (§ 19, odst. 7, ZoÚ). § 19, odst. 8 ZoÚ člení majetek na dlouhodobý a krátkodobý, přičemž „dlouhodobým se rozumí takový majetek, kde doba použitelnosti je delší než 1 rok, ostatní majetek je považován za krátkodobý. Pro účely vykazování v účetní závěrce se aktiva mohou člení na stálá a oběžná. Pokud s ohledem na charakter majetku nelze objektivně použít uvedená hlediska členění, je rozhodující záměr účetní jednotky projevený při jejich pořízení“.

Část čtvrtá ZoÚ se zabývá způsoby oceňování majetku a závazků. § 24, odst. 1 ukládá účetním jednotkám povinnost oceňovat majetek podle tohoto zákona. Konkrétní metody oceňování majetku budou předmětem další části této práce.

Část pátá řeší inventarizaci majetku a závazků. Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zdali zjištěný skutečný stav odpovídá stavu účetnímu. Pilátová (2017, s. 25) uvádí, že inventarizace se provádí k 31. 12.

Obsahem *šesté části* ZoÚ je úschova účetních záznamů. Dle § 31, odst. 2 ZoÚ, je třeba uschovávat účetní závěrku a výroční zprávu po dobu 10 let od konce účetního období, kterého se týkají. Účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh, přehledy a účetní záznamy musí účetní jednotka uschovávat po dobu 5 let od konce účetního období, kterého se týkají.

Část sedmá a osmá ZoÚ se týká pouze velkých účetních jednotek, případně subjektů veřejného zájmu. Dle sedmé části ZoÚ musí účetní jednotky, vymezené v rozsahu působnosti, sestavovat zprávu o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země, přičemž je mimo jiné předepsán obsah zprávy o platbách a zveřejňování. Část osmá ZoÚ specifikuje uvádění nefinančních informací.

Část devátá ZoÚ obsahuje ustanovení společná, přechodná a závěrečná. Věnuje se kromě jiného účetnímu záznamu, jeho obsahu a formě, průkaznosti účetního záznamu a opravám v účetních záznamech.

1.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, upravuje:

- účetní závěrku a její rozsah, tj. rozsah výkazů – rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy v účetní závěrce, přehledu o peněžních tocích, přehledu o změnách vlastního kapitálu,
- obsahové vymezení vybraných položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy,
- formát účetních výkazů (rozvahy a výkazu zisku a ztráty),
- uspořádání a označení položek účetní závěrky,
- směrnou účtovou osnovu na úrovni skupin účtů,
- účetní metody a jejich použití, včetně oceňování majetku a odpisování,

- konsolidovanou účetní závěrku (Ryneš, 2017, s. 17; Skálová, 2017, s. 13).

Vyhláška v § 7 obsahově vymezuje pojem Dlouhodobý hmotný majetek, § 16 odst. 1 odkazuje na rozvahovou položku Rezervy, kdy podle zvláštních právních předpisů lze vytvářet rezervy na opravu DHM. § 23 Aktivace řeší snížení nákladů ve výkaze zisku a ztráty v případě vytvoření DHM vlastní činností. Vyhláška uvádí směrnou účtovou osnovu, kdy dlouhodobému majetku je určena třída 0 – Dlouhodobý majetek. V části věnované vybraným účetním metodám stanoví způsoby oceňování DHM, vymezuje náklady související s pořízením DHM, určuje postup tvorby a použití opravných položek, odpisování majetku a postup tvorby a použití rezerv.

Ryneš (2017, s. 17) podává přehled o účetních jednotkách podléhajících vyhlášce. Vyhláška se vztahuje na právnické osoby se sídlem na území České republiky, které podnikají zejména dle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník a dle zákona č. 77/1997 Sb., o státním podniku, na fyzické osoby zapsané do obchodního rejstříku, zahraniční právnické osoby podnikající na území České republiky, svěřenské fondy podle občanského zákoníku. Nevztahuje se na účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku podle IFRS, fyzické osoby, které vedou daňovou evidenci, banky, pojišťovny, fondy národního majetku, organizační složky státu aj. Tyto subjekty postupují podle zvláštních vyhlášek k vedení účetnictví.

1.3 České účetní standardy

České účetní standardy mají za cíl dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek, což je zakotveno v § 36 ZoÚ. Za vydání ČÚS je zodpovědné Ministerstvo financí, které rovněž vede registr vydaných standardů. Standardy popisují jednotlivé účetní metody a postupy účtování. Jejich obsah nesmí odporovat ZoÚ ani jiným právním předpisům.

Ryneš (2017, s. 18) doplňuje, že „pokud účetní jednotka bude postupovat podle standardů, předpokládá se současně, že plní ustanovení o účetních metodách podle zákona o účetnictví“.

Primárně se dlouhodobému majetku věnuje ČÚS č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, ovšem i další standardy řeší problematiku spojenou s dlouhodobým majetkem. Jedná se o ČÚS č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, který se zabývá zaúčtováním zjištěných inventarizačních rozdílů dlouhodobého ma-

jetku odpisovaného i neodpisovaného. ČÚS č. 005 Opravné položky stanoví postup účtování přechodného snížení hodnoty dlouhodobého majetku. ČÚS č. 004 Rezervy stanoví postupy účtování o tvorbě a použití rezerv. Tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku řeší § 7 Zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. ČÚS č. 003 Odložená daň vymezuje odlišný účetní a daňový pohled na některé položky v účetnictví. ČÚS č. 001 Účty a zásady účtování na účtech, kdy účetní jednotka bere mimo jiné v úvahu v rámci syntetických, případně analytických účtů, členění podle jednotlivých druhů majetku.

1.4 Vazba účetnictví na daňové a ostatní právní předpisy

Ačkoliv je v České republice účetnictví formálně nezávislé na daňovém systému, ve skutečnosti je s daňovými zákony velice úzce spjato.

Ryneš (2017, s. 21) uvádí, že účetní předpisy a účetní praxe jsou silně ovlivňovány nejen prostřednictvím samotných daňových zákonů, ale zdůrazňuje také fakt, že tvorba a výklad daňových a účetních předpisů jsou soustředěny pod Ministerstvo financí, čímž se dále prohlubují vzájemné vazby mezi oblastí účetnictví a daní.

Knápková et al. (2017, s. 191) doplňuje, že následkem toho se v praxi dělá mnoho odhadů při zpracovávání účetních výkazů s ohledem na možné daňové důsledky, což může vést k přijetí účetního postupu založeného na daňových aspektech, nikoliv na tom, jak má vypadat věrné a poctivé zobrazení účetní operace v její podstatě. Příkladem z praxe může být sladování účetních a daňových odpisů účetními jednotkami.

Problematiky dlouhodobého hmotného majetku se významně dotýká mimo jiné zákon o daních z příjmů, zákon o rezervách, zákon o DPH a mnoho dalších právních předpisů.

1.4.1 Zákon o daních z příjmů

Zásadní vazba mezi vedením účetnictví a zákonem o daních z příjmů vyplývá ze skutečnosti, že účetně zjištěný výsledek hospodaření není zároveň základem daně. Účetní výsledek hospodaření slouží pouze jako východisko pro výpočet základu daně z příjmů a za tím účelem je třeba ho upravit v souladu s ustanoveními ZDP. V případě DHM je třeba rozlišovat mezi účetním a daňovým pojetím odpisů.

Způsob, jakým se stanoví základ daně u poplatníků, kteří vedou účetnictví, určuje § 23 ZDP. Vychází se přitom z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), zjištěného z účetního výkazu zisku a ztráty.

Ryneš (2017, s. 23) shrnuje úpravu účetního hospodářského výsledku pro stanovení základu daně:

- zvýší se o náklady, které nelze podle zákona o daních z příjmů zahrnout do nákladů nebo jsou do nich zahrnuty v nesprávné výši (např. výdaje na pořízení hmotného majetku),
- zvýší se o veškeré částky neoprávněně zkracující výnosy,
- sníží se o výnosy nezahrnované do základu daně z příjmů,
- upraví se o další položky ve smyslu ZDP.

Pilařová (2016, s. 36) k transformaci výsledku hospodaření na základ daně uvádí následující úpravy:

- položky zvýšující účetní výsledek hospodaření
 - účetně zachycené, avšak daňově neuznatelné náklady
 - účetně nezachycené, avšak daňově uznatelné výnosy
- položky snížující účetní výsledek hospodaření
 - zaúčtované výnosy, které nejsou zahrnovány do základu daně
 - nezaúčtované, avšak daňově uznatelné náklady.

Ryneš (2017, s. 23) k dané problematice uvádí, že velká část výdajů (nákladů), které z pohledu ZDP nelze považovat za výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, není rovněž v účetnictví zahrnuta do účtové třídy 5 – *Náklady*, např.:

- vyplacené podíly na zisku,
- pořízení dlouhodobého majetku včetně záloh na pořízení dlouhodobého majetku (účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek),
- tvorba rezervních a ostatních fondů,
- technické zhodnocení,
- vklady na zvýšení základního kapitálu.

Existují ovšem i účetní náklady nezahrnované do základu daně z příjmu, v případech spojených s dlouhodobým majetkem např.:

- kladný nebo záporný rozdíl mezi účetními odpisy dlouhodobého majetku (hmotného i nehmotného) dle odpisového plánu a daňovými odpisy dle ZDP,
- kladný nebo záporný rozdíl mezi účetní zůstatkovou cenou a daňovou zůstatkovou cenou u vyřazeného dlouhodobého majetku,
- tvorba a čerpání či zrušení rezervy, která není upravena zákonem o rezervách, případně tvorba zákonné rezervy nad zákonem stanovenou výši.

Pilařová (2016, s. 38) vyjmenovává základní zásady pro posouzení daňově účinných a daňově neúčinných nákladů a uvádí situace, kdy dochází k častým chybám:

- daňové odpisy majetku uplatňuje poplatník, který k rozvahovému dni není odpisovatelem, tj. vlastníkem majetku, ale např. nájemcem či budoucím vlastníkem, na kterého vlastnické právo dosud nepřešlo,
- uplatňují se daňové odpisy dosud nezařazeného majetku či nedokončeného technického zhodnocení,
- opomenutí pravidla obvyklých cen v případě uzavírání obchodů, úvěrů a zápůjček mezi spojenými osobami.

Pilařová v této souvislosti zmiňuje i bohužel množící se podvodná jednání a četné případy zneužití práva.

1.4.2 Zákon o rezervách

Zákon o rezervách uznává tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku za výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nebo položku snižující základ daně z příjmů u poplatníků daní z příjmů. Daňově uznatelnou rezervu na opravy hmotného majetku lze vytvářet na majetek, jehož doba odpisování stanovená ZDP je pět a více let. ZDP rovněž stanoví, že rezerva na opravy u jednotlivého hmotného majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období a specifikuje rovněž maximální dobu tvorby rezervy u majetku zatříděného do jednotlivých odpisových skupin.

Tabulka 2: Doba tvorby rezervy na opravy DHM (zpracováno podle zákona o rezervách)

Odpisová skupina	Maximální počet období tvorby rezervy
2.	3 roky
3.	6 let
4.	8 let
5. a 6.	10 let

1.4.3 Zákon o DPH

V souvislosti s DHM je podstatný § 51 zákona o DPH - Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Vzhledem k tomu, že např. nájem nemovité věci je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet, vstupuje tak hodnota DPH, případně její část, do pořizovací ceny tohoto majetku, a to i u plátců.

1.4.4 Občanský zákoník

Pozemky a stavby tvoří významnou majetkovou položku mnoha účetních jednotek. Je zde ovšem rozdílný pohled soukromého práva a účetních předpisů na tuto problematiku. Z pohledu soukromého práva je stavba součástí pozemku. Tato skutečnost však není převzata účetními předpisy, což se promítá do ocenění nemovité věci v účetnictví společnosti. Jak již bylo zmíněno, považuje občanský zákoník stavbu za součást pozemku a v souladu s tím je v kupní smlouvě stanovena i cena. V účetnictví je ovšem nezbytné celkovou kupní cenu nemovitosti rozdělit na cenu pozemku a stavby poměrným rozúčtováním podle § 61 vyhlášky pro podnikatele (Kout a Líbal, 2015, s. 30).

Ryneš (2017, s. 104) k této problematice rovněž uvádí, že „ačkoliv občanské právo považuje stavbu za součást pozemku, účetnictví důsledně odděluje, eviduje, oceňuje a samostatně vykazuje pozemek, stavbu a pěstitelské celky“. Pořídí-li si tedy účetní jednotka pozemek a stavbu za jednu cenu, je třeba ji v účetnictví pomocí vhodné metody rozdělit na dvě samostatné části – stavbu a pozemek. Lze použít např. poměrné rozdělení podle výše znaleckého posudku na pozemek a stavbu, případně provést kvalifikovaný odhad ocenění pozemku v souladu s cenovou mapou dané lokality a zbylou část přiřadit k ocenění stavby.

2 ÚČETNÍ VÝKAZY

Dlouhodobý hmotný majetek se promítá do všech hlavních účetních výkazů podniku. V rozvaze má v rámci majetkové struktury podniku vyčleněn svůj samostatný řádek. Odpisy a vytváření rezerv mají dopad na výsledek hospodaření a tedy výkaz zisku a ztráty, ovlivňují rovněž peněžní toky (cash flow). V příloze je třeba popsat metodu oceňování majetku, inventarizaci, odpisový plán aj.

2.1 Rozvaha

Rozvaha je základním účetním výkazem podniku. Podává přehled o majetkové struktuře podniku a o výši majetku na straně aktiv a o zdrojích financování majetku na straně pasiv. Majetek je v rozvaze zachycen v peněžním vyjádření. Rozvaha se sestavuje k určitému datu, které se nazývá *rozvahovým dnem*. Bilanční princip znamená, že aktiva (netto) se vždy musí rovnat pasivům.

Tabulka 3: Základní struktura rozvahy (upraveno podle Knápkové et al., 2017)

ROZVAHA			
AKTIVA		PASIVA	
A.	Pohledávky za upsaný ZK	A.	Vlastní kapitál
B.	Dlouhodobý majetek	A.I.	Základní kapitál
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	A.II.	Ážio a kapitálové fondy
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	A.III.	Fondy ze zisku
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	A.IV.	VH minulých let
C.	Oběžná aktiva	A.V.	VH běžného účetního období
C.I.	Zásoby	A.VI.	Rozhodnuto o zálohách na výplatě podílu na zisku
C.II.	Pohledávky	B. + C.	Cizí zdroje
C.II.1	<i>Dlouhodobé pohledávky</i>	B.	Rezervy
C.II.2	<i>Krátkodobé pohledávky</i>	C.	Závazky
C.III.	Krátkodobý finanční majetek	C.I.	<i>Dlouhodobé závazky</i>
C.IV.	Peněžní prostředky	C.II.	<i>Krátkodobé závazky</i>
D.	Časové rozlišení aktiv	D.	Časové rozlišení pasiv

Od 1. 1. 2016 došlo k řadě změn v oblasti účetnictví, které mají vliv i na účetní výkazy. Co se rozvahy týká, zdůrazňuje Knápková et al. (2017, s. 25) osamostatnění položky „peněžní

prostředky“ na straně aktiv a „rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku“ na straně pasiv. Dále na straně pasiv došlo k zařazení bankovních úvěrů přímo do položek krátkodobých nebo dlouhodobých závazků.

Další novinku týkající se kategorií mikro nebo malých účetních jednotek bez povinného auditu uvádí Běhounek (2016, s. 226). Tyto účetní jednotky mohou sestavit rozvahu ve zkráceném rozsahu, přičemž „míra zkrácení“ je odlišná pro účetní jednotky kategorie mikro a malá. Mikro účetní jednotky mohou počínaje rokem 2016 sestavit rozvahu velmi stručnou (viz tab. 4), zatímco obsah rozvahy ve zkráceném rozsahu pro malé účetní jednotky bez povinného auditu je podobný rozvaze ve zjednodušeném obsahu podle platných pravidel před datem 1. 1. 2016.

Tabulka 4: Rozvaha pro mikro účetní jednotky (upraveno podle Běhouneka, 2016)

ROZVAHA			
AKTIVA		PASIVA	
A.	Pohledávky za upsaný ZK	A.	Vlastní kapitál
B.	Dlouhodobý majetek	B. + C.	Cizí zdroje
C.	Oběžná aktiva	B.	Rezervy
D.	Časové rozlišení aktiv	C.	Závazky
		D.	Časové rozlišení pasiv

Jak je patrné z tab. 2 a 3, dlouhodobý majetek se nachází v části B rozvahy. Dělí se na nehmotný, hmotný a finanční. Tato práce se bude nadále zabývat dlouhodobým majetkem hmotným.

2.2 Výkaz zisku a ztráty

Obsahem výkazu zisku a ztráty jsou *výnosy* a *náklady*. Rozdílem mezi celkovými výnosy a celkovými náklady podniku získáme *výsledek hospodaření*.

Březinová (2017, s. 62) charakterizuje výkaz zisku a ztráty jako rozpis výsledku hospodaření, který tvoří položku vlastního kapitálu v části pasiv rozvahy. Výsledek hospodaření je významným vlastním zdrojem financování majetku podniku.

Šteker a Otrusinová (2016, s. 205) poukazují ve své práci na problém českého účetnictví, kterým je absence definic základních pojmů, se kterými účetní výkazy pracují. Jedná se nejen o pojmy z výkazu zisku a ztráty (náklady, výnosy), ale i z rozvahy (aktiva, pasiva).

Šteker a Otrusinová definují *náklady* jako vstupy do hospodářské činnosti účetní jednotky, které snižují její ekonomický prospěch, a to snížením aktiv nebo zvýšením závazků. Náklady tak snižují výsledek hospodaření za účetní období a tím snižují i vlastní kapitál jiným způsobem než odčerpáním vlastníky. V účetnictví jsou náklady přiřazovány k souvisejícím výnosům. *Výnosy* na druhé straně představují výstupy z hospodářské činnosti podniku. Výnosy zvyšují ekonomický prospěch zvýšením aktiv nebo snížením závazků. Výnosy zvyšují výsledek hospodaření a tím i vlastní kapitál jinak než vkladem vlastníků. O výnosech se účtuje v období, ve kterém byly výkony uskutečněny.

Dle Skálové (2017, s. 22) představují *náklady* v „peněžní formě vyjádřené účelové vynaložení hospodářských prostředků a práce“. Vznikají jako důsledek jednotlivých procesů v rámci podnikatelské činnosti. Naproti tomu *výnosy* jsou peněžním ekvivalentem prodaných výkonů závodu, což jsou výrobky, zboží či služby.

Knápková et al. (2017, s. 40) definuje *výnosy* jako peněžní částky, které podnik získal v daném účetním období z veškerých svých činností, přičemž nezáleží na tom, zdali v tomto období došlo i k jejich přijetí (inkasu). *Náklady* jsou peněžní částky, které podnik účelně vynaložil za účelem získání výnosů, přestože k vydání těchto prostředků nemuselo v daném období dojít.

Podle Březinové (2017, s. 63) je *náklad* uznán tehdy, pokud představuje snížení budoucího ekonomického prospěchu a lze ho spolehlivě ocenit. Vznik nákladu je vždy spojen se snížením aktiv nebo se zvýšením závazku. *Výnos* je naproti tomu položkou, která představuje zvýšení budoucího ekonomického prospěchu a je stejně jako náklad spolehlivě ocenitelná. Výnos nastává v souvislosti se zvýšením aktiv nebo snížením závazků.

Výkaz zisku a ztráty se sestavuje za časový interval, nejčastěji za účetní období, které je kalendářním rokem, tj. od 1. 1. do 31. 12. daného roku.

V souvislosti s novelou ZoÚ a vyhlášky s účinností od 1. 1. 2016 je vhodné zmínit nejvýznamnější změny ve výkaze zisku a ztráty. Položky jako „obchodní marže, výkony a přidaná hodnota“ byly zrušeny. Položky „změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace“ se již neúčtují do provozních výnosů, ale prostřednictvím příslušného účtu účtové skupiny 58 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace* (náklady nebo snížení nákladů). Pojmy „odpisy a opravné položky“ byly změněny na „úpravy hodnot majetku – trvalé (odpisy) a dočasné (opravné položky)“. Činnost účetní jednotky je nově rozdělena na oblast provozní a finanční. Zrušena byla činnost mimořádná, v jejímž rámci byly do r. 2015 vykazovány

činnosti neobvyklé, nepravidelné (např. živelní pohroma, prodej části závodu). Od r. 2016 jsou tyto události dle jejich charakteru vykázány v provozní nebo finanční oblasti.

Výkaz zisku a ztráty lze sestavit v *druhovém* nebo *účelovém* členění.

2.2.1 Druhové členění

Druhové členění nákladů odpovídá na otázku „co bylo spotřebováno, jaká konkrétní aktiva, nakoupené služby nebo práce“. Směrná účtová osnova pro podnikatele v 5. účtové třídě uvádí náklady právě v druhovém členění.

Tabulka 5: Účtová třída 5 – Náklady v druhovém členění (zpracováno podle vyhlášky)

Skupina	Popis
50	Spotřebované nákupy (např. materiál, zboží)
51	Služby (opravy, cestovné, reprezentace)
52	Osobní náklady (mzdy, sociální pojištění)
53	Daně a poplatky
54	Jiné provozní náklady (pokuty, penále, dary, manka, škody)
55	Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
56	Finanční náklady (úroky, kurzové ztráty)
57	Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti
58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace
59	Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Podle druhů členíme rovněž výnosy, ve směrné účtové osnově je jim věnována 6. třída.

Tabulka 6: Účtová třída 6 – Výnosy v druhovém členění (zpracováno podle vyhlášky)

Skupina	Popis
60	Tržby za vlastní výkony a zboží
64	Jiné provozní výnosy (např. tržby z prodeje majetku, přijaté pokuty a úroky z prodlení)
66	Finanční výnosy (tržby z prodeje cenných papírů, úroky, kurzové zisky)
69	Převodové účty

2.2.2 Účelové členění

Účelové členění nákladů odpovídá na otázku „na jakou činnost, za jakým účelem, kde byl majetek spotřebován“. Náklady lze třídit podle činností, středisek, jednotlivých výrobků, zda byly vynaloženy na správu, odbyt apod. Finanční účetnictví člení náklady i výnosy na oblast provozní a finanční. Podle tohoto členění bývá také vykazován výsledek hospodaření jako součet výsledku hospodaření z provozní činnosti a z finančních operací (Skálová, 2017, s. 22).

2.3 Příloha

Příloha je nedílnou součástí účetní závěrky. Rozsah informací, které musí účetní jednotka v příloze uvádět, stanoví § 39 vyhlášky. Závisí na kategorii, do níž je účetní jednotka zařazena. Ryneš (2017, s. 300) k tomu uvádí, že bez ohledu na to, zda jsou výslovně uvedeny v jednotlivých bodech § 39 vyhlášky, měla by příloha obsahovat veškeré významné informace.

Strouhal (2016, s. 16) podává přehled informací, které musí zveřejnit všechny účetní jednotky bez ohledu na jejich zařazení do příslušné kategorie:

- informace dle § 18 odst. 3 ZoÚ,
- informace o použitých účetních zásadách a metodách, zejména oceňování majetku a dluhů, stanovení odpisů a opravných položek (neboli úprav hodnot majetku), stanovení reálné hodnoty majetku a dluhů,
- informace o použitém oceňovacím modelu pro stanovení reálné hodnoty,
- pohledávky a dluhy s dobou splatnosti delší než 5 let,
- pohledávky a dluhy, které jsou kryty věcnými zárukami,
- výše a povaha jednotlivých výnosů a nákladů, které jsou mimořádné svým objemem nebo původem,
- zálohy, závdavky, zápůjčky a úvěry poskytnuté členům orgánů účetní jednotky včetně uvedení úrokové sazby a hlavních podmínek,
- dluhy a podmíněné dluhy, které nejsou vykázány v rozvaze,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období.

Další a doplňující informace, které jsou povinně uváděny v příloze mikro a malých účetních jednotek s povinným auditem a velkých a středních účetních jednotek, jsou vyjmenovány v § 39a, 39b a 39c vyhlášky.

2.4 Přehled o peněžních tocích

Rozvaha a výkaz zisku a ztráty jsou postaveny na akruálním principu. Rozvaha zobrazuje stav aktiv a pasiv k určitému okamžiku. Výkaz zisku a ztráty sleduje náklady a výnosy v určitém časovém období bez ohledu na to, zdali došlo ke skutečnému vydání nebo příjmu peněžních prostředků. Jak uvádí Knápková et al. (2017, s. 52), „z tohoto důvodu nastává obsahový i časový nesoulad mezi náklady a výdaji, výnosy a příjmy, ziskem a stavem peněžních prostředků, přičemž tento problém pomáhá odstraňovat právě sledování cash flow“.

Výkaz cash flow zobrazuje změny peněžních prostředků účetní jednotky za určité období. Skálová (2017, s. 148) vysvětluje, že je třeba upravit hospodářský výsledek zjištěný ve výkazu zisku a ztráty, kdy místo výnosů zjišťujeme skutečný příjem peněz do pokladny nebo na bankovní účty a místo nákladů skutečně vydané peněžní prostředky. Skálová dále doplňuje, že dle české metodiky znamená „sestavení přehledu o peněžních tocích koncipování výkazu na bázi výsledku hospodaření, který je upravován o změny v rozvaze. Peněžními toky se rozumí přírůstky (příjmy) a úbytky (výdaje) peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů“.

Výkaz cash flow vychází z hospodářského výsledku a sestavuje se za činnost provozní, investiční a finanční, metodou přímou nebo nepřímou.

DHM ovlivňuje cash flow v oblasti provozní, kdy odpisy a tvorba dlouhodobých rezerv jsou nákladovou položkou, ale nikoliv výdajem peněžních prostředků, ovlivňují tak cash flow kladně. Snížení dlouhodobých rezerv naopak ovlivňuje cash flow záporně, protože dochází ke snížení nákladů, které není spojeno s inkasem peněžních prostředků. V investiční oblasti pořízení DHM ovlivní cash flow záporně, neboť nedošlo ke vzniku nákladu, ale došlo k odlivu peněžních prostředků, naopak příjmy z prodeje DHM ovlivní cash flow kladně.

Přehled o peněžních tocích sestavují od roku 2016 povinně střední a velké účetní jednotky. Malé a mikro účetní jednotky bez ohledu na audit nemají povinnost tento výkaz sestavovat.

2.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Uspořádání a obsahové vymezení přehledu o změnách vlastního kapitálu je na rozdíl od jiných účetních výkazů popsáno ve vyhlášce velmi stručně. V § 44 vyhlášky se uvádí, že přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o zvýšení nebo snížení jednotli-

vých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. Účetní jednotky musí rovněž vyčíslit vyplacené podíly na zisku a zdroje, z nichž byly tyto vyplacené podíly uhrazeny. Samostatný přehled o změnách vlastního kapitálu sestavují od 1. 1. 2016 střední a velké účetní jednotky, malých a mikro účetních jednotek bez ohledu na audit se tato povinnost netýká.

3 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK

Dlouhodobý hmotný majetek má fyzickou podstatu. Vyznačuje se dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Z pohledu ZDP je minimální ocenění ve výši 40 000 Kč. Jak dále uvádí Šteker a Otrusínová (2016, s. 41), dalším kritériem je účel využití dlouhodobého majetku v rámci účetní jednotky. Dlouhodobý majetek není okamžitě spotřebován, ale je určen k dlouhodobému užití v rámci podnikatelské činnosti nebo za účelem zhodnocení vložených finančních prostředků. Jeho postupné opotřebení se vyjadřuje prostřednictvím odpisů, které přenášejí hodnotu majetku postupně do nákladů jednotlivých účetních období. Existuje i dlouhodobý hmotný majetek, který se neodepisuje, jelikož se časem neopotřebovává, ale naopak zhodnocuje, jedná se např. o pozemky, sbírky uměleckých předmětů apod.

3.1 Směrná účtová osnova

Směrná účtová osnova pro podnikatele je členěna do 10 účtových tříd, které se dále dělí do účtových skupin. Dlouhodobý majetek je zařazen do účtové třídy 0 – *Dlouhodobý majetek*. Pro účetní jednotky je závazné respektovat účtové třídy a skupiny, dále si ve svém účtovém rozvrhu doplňují syntetické účty, případně pokračují v ještě podrobnějším členění na úroveň analytických účtů. Účtový rozvrh na úrovni syntetických a analytických účtů sestavuje účetní jednotka s ohledem na potřebu zaúčtovat veškeré účetní případy a sestavit účetní závěrku za dané účetní období. Jednotlivé syntetické a analytické účty je možné doplňovat dle potřeby i v průběhu účetního období.

Tabulka 7: Účtové třídy pro podnikatele (zpracováno podle vyhlášky)

Účtová třída	Název účtové třídy
0	Dlouhodobý majetek
1	Zásoby
2	Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky
3	Zúčtovací vztahy
4	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
5	Náklady
6	Výnosy
7	Závěrkové a podrozvahové účty
8 a 9	Vnitropodnikové účetnictví

Účtová třída 0 – *Dlouhodobý majetek* se dále člení do jednotlivých skupin.

Tabulka 8: Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek (zpracováno podle vyhlášky)

Skupina	Název
01	Dlouhodobý nehmotný majetek
02	Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
03	Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
04	Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
05	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
06	Dlouhodobý finanční majetek
07	Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku
08	Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku
09	Opravné položky k dlouhodobému majetku

3.2 Třídění dlouhodobého hmotného majetku

Účetní jednotky třídí dlouhodobý hmotný majetek na základě závazné směrné účtové osnovy na jednotlivé syntetické a analytické účty. Dále v textu budou představeny typické a v praxi zažité syntetické účty týkající se jednotlivých skupin dlouhodobého hmotného majetku.

02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

021 – Stavby

Na tomto účtu jsou bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti vykazovány:

- stavby včetně budov, hal, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla, inženýrské sítě a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů,
- právo stavby, pokud není zbožím,
- byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky v souladu s § 1159 občanského zákoníku,
- otvírky lomů, pískoven a hlinišť,
- technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak.

Na rozdíl od občanského zákoníku, který považuje stavbu za součást pozemku, z hlediska účetnictví je třeba odděleně ocenit a vykazovat pozemek a stavbu. Jak uvádí Skálová (2017, s. 36), v případě, že je pozemek se stavbou pořízen za jedinou cenu, je nutné řídit se § 61a vyhlášky a tuto cenu rozdělit dle znaleckého posudku nebo kvalifikovaného odhadu.

022 – Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí

Pod pojmem hmotné movité věci a jejich soubory rozumíme:

- předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
- samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou.

V této souvislosti uvádí Kout a Líbal (2015, s. 13), že účetní jednotka si může ve své vnitřní směrnici zavést i tzv. drobný dlouhodobý hmotný majetek (DDHM). DDHM může být vymezen finančním limitem (např. v rozmezí 10 000 Kč až 40 000 Kč). Zavedení této položky DHM je pouze na rozhodnutí účetní jednotky, nejedná se o položku povinnou, je na zvážení účetní jednotky, zdali je tato položka pro ni přínosná a využije ji. Smyslem je, aby účetní jednotka, která má více položek samostatných hmotných movitých věcí za nižší cenu než je stanovená hranice pro DHM, vykázala tuto v součtu významnou hodnotu aktiv v rozvaze. DDHM se promítá do nákladů postupným odpisováním.

025 – Pěstitelské celky trvalých porostů

Pěstitelskými celky trvalých porostů se rozumí:

- ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů,
- trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny

Na účtu se evidují bez ohledu na výši ocenění plemenná zvířata (skot, koně, prasata, psi, ovce, kozy a husy). Dále sem patří základní stáda jiných hospodářsky využívaných zvířat (mufloni, daňci, jeleni, pštrosi).

027 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Jedná se o kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a dluhů v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté dluhy.

029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek

Tento účet obsahuje bez ohledu na výši ocenění zejména ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty, věcná břemena k pozemku a stavbě.

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*031 – Pozemky*

Na tomto účtu se zachycují pozemky včetně porostů bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím. Pro potřeby účetnictví vždy samostatně oceňujeme a vykazujeme pozemek a stavbu.

032 – Umělecká díla a sbírky

Na účtu se evidují umělecká a výtvarná díla, sbírky a umělecké předměty, pokud nejsou součástí stavby.

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek*042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku*

Účet 042 je kalkulačním účtem, na kterém se sledují všechny složky pořizovací ceny hmotného majetku. Evidují se zde náklady vynaložené na pořízení hmotného majetku do doby, kdy je majetek zařazen do užívání.

05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek*052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek*

Na účtu se zachycují pohledávky z titulu poskytnutých záloh na nákup dlouhodobého majetku. Strouhal (2016, s. 38) zmiňuje v praxi častou chybu, kdy účetní jednotky evidují poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek v rámci položky 314. Skálová (2017, s. 38) dodává, že evidování záloh a závdavků poskytnutých dodavatelům na dodávky majetku přímo ve třídě 0 je důležitá informace o očekávaném zvýšení této složky aktiv.

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

Oprávky představují sumu odpisů, tj. částek, které již byly zahrnuty do nákladů a vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku v důsledku jeho používání. Strouhal (2016, s. 52) dále uvádí, že „odpisy jsou odhadem částky vyjádřené jako náklad, která co nejpřesněji vyjadřuje

rozložení výnosů, jež toto aktivum účetní jednotce přináší; nejde tedy výhradně jen o kvantifikaci fyzického a morálního opotřebení“.

09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

Opravné položky k dlouhodobému majetku představují přechodné snížení hodnoty majetku, jsou vyčísleny na základě inventarizace.

3.3 Technické zhodnocení hmotného majetku

Dle § 33 ZDP se technickým zhodnocením rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, jestliže převýšily ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Rekonstrukcí se rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Modernizací se rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Technickým zhodnocením jsou také výdaje hrazené budoucím nájemcem na cizím hmotném majetku v průběhu jeho pořizování za podmínky, že je vlastník majetku nezahrne do vstupní ceny.

Skálová (2017, s. 51) k této problematice dále uvádí, že technické zhodnocení je nově definováno i v § 47 vyhlášky, kdy po věcné stránce je popis obdobný jako v ZDP, ale limit určení v účetnictví musí být totožný s hranicí pro zařazení jednotlivých věcí do dlouhodobého odpisovaného majetku. U staveb pak musí vynaložené náklady dosáhnout významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně stavby.

Ryneš (2017, s. 109) doplňuje, že ačkoliv je určení výše ocenění technického zhodnocení plně v kompetenci účetní jednotky, je v případě menších a středních firem praktické doporučit, aby se držely limitů stanovených ZDP, tedy částky 40 000 Kč.

Prudký a Lošťák (2017, s. 83) shrnují důsledky technického zhodnocení (TZ) vlastního majetku z pohledu ZDP:

- hodnota TZ provedeného v prvním roce odpisování se promítá do vstupní ceny majetku,
- hodnota TZ provedeného v dalších letech odpisování se promítá podle způsobu odpisování do zvýšené vstupní ceny nebo zvýšené zůstatkové ceny (v případě zrychleného odpisování) a dochází ke změně v postupu odpisování,
- TZ provedeným na majetku, který není majetkem vymezeným v ZDP, vzniká kategorie jiného majetku – technické zhodnocení, které se odepisuje samostatně,

- TZ provedené na hmotném majetku s mimořádnými odpisy (v prvním roce i následujících letech odpisování) - vzniká kategorie jiného majetku – technické zhodnocení, které se odepisuje samostatně.

Je třeba také důsledně rozlišovat (z daňových i účetních důvodů) opravy a udržování a technické zhodnocení. *Opravou* se rozumí odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, *udržováním* se zpomaluje fyzické opotřebení, předchází se jeho následkům a odstraňují se drobné závady.

3.4 Pořízení a vyřazení majetku

3.4.1 Pořízení

Dlouhodobý hmotný majetek může být pořízen:

- koupí,
- darem,
- vytvořením vlastní činností,
- vkladem,
- převodem do obchodního závodu z osobního vlastnictví podnikatele.

Účetní vyjádření pořízení dlouhodobého hmotného majetku (Skálová, 2017, s. 40):

Má dáti 042 – *Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek*

Dal 321 – *Dodavatelé – v případě nákupu na fakturu*

 211 – *Pokladna – v případě platby v hotovosti*

 585 – *Aktivace dlouhodobého majetku při výrobě ve vlastní režii*

 413 – *Ostatní kapitálové fondy – při obdržení daru.*

Při uvedení do provozu se majetek převede v pořizovací ceně:

Má dáti 02 – *Dlouhodobý hmotný majetek*

Dal 042 – *Dlouhodobý hmotný majetek.*

3.4.2 Vyřazení

Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku se děje z důvodu prodeje, likvidace, bezúplatného převodu (darování), v důsledku manka nebo škody, přeřazením z podnikatelské činnosti do osobního užívání nebo vkladem do jiné společnosti.

Účetní zachycení vyřazení DHM v pořizovací ceně přibližuje Skálová (2017, s. 48):

Má dáti 08 – Snížení opravek k majetku

Dal 02 – Snížení majetku

Není-li DHM zcela odepsán, zaúčtuje se zůstatková cena následovně:

Má dáti 541 – zůstatková cena v případě prodeje

551 – odpis v případě likvidace majetku

549 – nastane-li vyřazení v případě manka nebo škody

543 – bezúplatný převod – v případě darování majetku

491 – převodem z podnikání do osobního užívání v případě individuálního podnikatele

367 – vkladem do jiné obchodní korporace

Dal 08 – oprávkky k DHM

Strouhal (2016, s. 26) upozorňuje na častou chybu v evidenci DHM, kdy účetní jednotky neevidují plně odepsaný majetek, který však reálně používají. I tento majetek je třeba vykazovat v jeho pořizovací ceně s uvedením opravek ve výši pořizovací ceny, byť je zůstatková cena tohoto majetku nulová.

3.5 Oceňování dlouhodobého majetku

Způsoby oceňování dlouhodobého hmotného majetku jsou obsaženy v § 47 vyhlášky. Dlouhodobý hmotný majetek lze ocenit:

- pořizovací cenou (v případě majetku pořízeného koupí),
- vlastními náklady (v případě bezúplatně nabytého majetku),
- reprodukční pořizovací cenou (v případě majetku vyrobeného vlastní činností).

3.5.1 Pořizovací cena

Ryneš (2017, s. 120) uvádí, že pořizovací cenou dlouhodobého majetku a technického zhodnocení je cena, za kterou byl majetek a technické zhodnocení pořízeny včetně vedlejších pořizovacích nákladů.

Šteker a Otrusinová (2016, s. 43) označují vedlejší pořizovací náklady jako náklady nutné k tomu, aby bylo aktivum způsobilé přinášet užitek.

Přesnou specifikaci vedlejších pořizovacích nákladů uvádí § 47 Vyhlášky. Ryneš (2017, s. 121 – 122) podává souhrn těchto nákladů. Jedná se zejména o:

- clo, montáž a doprava,
- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (např. odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, expertízy, předprojektová příprava),
- úroky z úvěrů, pokud se tak účetní jednotka rozhodne,
- DPH v případě neplátců a neuplatněná část DPH související s pořízením dlouhodobého majetku; Ryneš (2017, s. 121) navrhuje zahrnout případnou úpravu DPH provedenou na základě skutečného používání aktiva do pořizovací ceny (příkladem mohou být plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet),
- výdaje na průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce,
- umělecká díla tvořící součást stavebních objektů,
- zařízení stavenišť,
- odstranění porostu a terénní úpravy,
- platby za licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování dlouhodobého majetku,
- zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby a náklady spojené s likvidací těchto staveb (např. bourací práce),
- daň z převodu nemovitých věcí,
- náklady na zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a dekonzervační práce v případě dalšího pokračování výstavby,
- náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady za ekologickou újmu v souvislosti s výstavbou nebo pořízením dlouhodobého majetku,
- náklady na zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání.

Kout a Líbal (2015, s. 31) naopak vyjmenovávají, které výdaje nejsou součástí ocenění při pořizování nemovité věci:

- výdaje na opravy a údržbu,
- kurzové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
- náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání.

3.5.2 Vlastní náklady

Vlastními náklady se v souladu s § 25 ZoÚ oceňuje hmotný majetek vytvořený vlastní činností, tj. vlastními zaměstnanci, z vlastních zásob, případně za pomoci externích subdodávek (Ryneš, 2017, s. 125). Do vlastních nákladů vstupují přímé náklady (cena materiálu, mzdy dělníků, subdodávky – např. stolař si nechá nalakovat dvířka jím vyráběné kuchyňské linky), případně nepřímé náklady přiřaditelné k dané výrobě (např. sledování kvality výroby daného produktu).

3.5.3 Reprodukční pořizovací cena

Skálová (2017, s. 40) definuje reprodukční pořizovací cenu jako cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. V případě DHM se reprodukční pořizovací cenou oceňuje:

- DHM bezúplatně nabytý,
- DHM nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený.

Ryneš (2017, s. 125) uvádí, že z hlediska účetnictví je pro stanovení reprodukční pořizovací ceny obvykle dostačující odborný odhad, ovšem daňové předpisy požadují znalecký posudek nebo cenu dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

3.6 Uvedení DHM do užívání

§ 26 odst. 10 ZDP uvádí, že hmotným majetkem se stávají věci uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Totéž platí i pro technické zhodnocení.

Prudký a Lošťák (2017, s. 30) připomínají základní předpoklad pro vznik hmotného majetku a možnost uplatnit daňové odpisy, což je vlastnictví předmětného majetku. Tuto skutečnost zmiňuje i Strouhal (2016, s. 25), který uvádí, že „majetek lze evidovat pouze a jen tehdy, pokud byl reálně pořízen“. Stávají se případy, kdy účetní jednotky účtují o majetku, který reálně nevlastní.

Ryneš (2017, s. 111) dále zmiňuje řadu praktických potíží, které se týkají zejména nemovitostí a složitých technologií, kdy z pohledu technického je daná věc již způsobilá k používání, avšak účetní jednotka ještě nezískala veškerá osvědčení, nejčastěji od veřejných institucí. Vždy je třeba individuálního posouzení nastalé situace. Pokud je používání majetku podmíněno vydáním osvědčení od veřejné instituce a bez tohoto osvědčení není z právního hlediska provozování majetku možné, zařadí účetní jednotka majetek do užívání k datu, ke kterému osvědčení o způsobilosti k provozu nabylo účinnosti. V některých situacích je však nutné uvést majetek do užívání už před vydáním kolaudačního rozhodnutí, jedná se např. o prozatímní užívání stavby ke zkušebnímu provozu v souladu se stavebním zákonem. V takovém případě lze majetek zařadit.

3.7 Odpisování majetku

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku jsou naplněním jedné z hlavních účetních zásad – akruálního principu. V souladu s tímto principem účtují účetní jednotky o skutečnostech v období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí; o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na jejich zaplacení nebo přijetí (§ 3 ZoÚ). Jak uvádí King (2011, s. 14), dlouhodobý majetek je definován jako majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a tedy je nutné počáteční výdaj na jeho pořízení „rozprostřít“ na celou dobu jeho použitelnosti a tím přiřadit náklad k výnosu daného období.

3.7.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy majetku vychází ze zákona o účetnictví. Dle tohoto zákona odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení jeho hodnoty (§ 26). § 28 ZoÚ dále stanoví, že účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, o něm účtují a odpisují v souladu s účetními metodami. Účtuje se a odepisuje rovněž technické zhodnocení.

Účetní jednotky jsou povinny sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání. Majetek se odepisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví.

§ 56 vyhlášky dále uvádí, že průběh používání majetku může být vyjádřen i jinak než ve vazbě na čas, například na výkony. S ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví může účetní jednotka při odepisování majetku zohlednit rovněž předpokládanou zbytkovou hodnotu aktiva. Účetní jednotka může v souladu s vyhláškou zvolit rovněž komponentní odepisování, přičemž komponentou se rozumí část majetku, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku. Komponenta se odpisuje v průběhu používání samostatně od ostatních komponent a zbylé části majetku.

Šteker a Otrusinová (2016, s. 56) přibližují účetní stránku odepisování majetku. Odpisy se účtují na vrub nákladů a souvztačně ve prospěch oprávek k dlouhodobému majetku. DHM je tak odepisován nepřímo prostřednictvím oprávek, nikoliv přímým snižováním majetkových účtů. Rozdíl mezi vstupní cenou dlouhodobého majetku a výší oprávek je zůstatková cena. V rozvaze jsou tyto údaje zobrazeny ve sloupci brutto (vstupní cena), korekce (oprávky) a netto (zůstatková cena).

3.7.2 Daňové odpisy

Odpisováním hmotného majetku se pro daňové účely rozumí zahrnování odpisů do výdajů (nákladů) k zajištění zdanitelného příjmu poplatníka. Odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého k užívání.

V prvním roce odepisování zatřídí poplatník hmotný majetek do odepisových skupin. ZDP uvádí 6 odepisových skupin s dobou odepisování 3 – 50 let. Tab. 9 uvádí příklady hmotného majetku zařazeného do jednotlivých odepisových skupin a počet let odepisování.

Tabulka 9: *Odpisové skupiny a počet roků odepisování (zpracováno podle ZDP)*

Odpisová skupina	Příklad odepisovaného hmotného majetku	Počet roků odepisování
1	chovná a plemenná zvířata, laboratorní sklo, nástroje a nářadí, měřicí, kontrolní a zkušební přístroje, kancelářské stroje a zařízení	3
2	koně, textilní výrobky, montované stavby ze dřeva a plastů, monitory a projektory, spotřební elektronika, osobní automobily	5

3	montované stavby z betonu, mosty a jejich díly ze železa nebo oceli, klimatizační zařízení, lodě a plavidla, pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky	10
4	budovy ze dřeva a plastů, oplocení, vnější osvětlení budov a staveb, síla, železniční tratě, stanice, stavby elektráren, průmyslové komíny, konstrukce vinic	20
5	budovy, dálnice, silnice, plochy letišť, tunely, podzemní stavby	30
6	budovy hotelů, administrativní budovy, budovy obchodních domů, muzea a knihovny, historické nebo kulturní památky	50

Odpisy lze provádět rovnoměrné nebo zrychlené. Způsob odpisování pro každý nově pořízený hmotný majetek stanoví odpisovatel a nelze jej změnit po celou dobu jeho odpisování. Hmotný majetek se odpisuje nejvýše do vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny.

3.8 Inventarizace

Inventarizace majetku a závazků je zakotvena v páté části ZoÚ, § 29 a § 30. Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví. Účetní jednotky provádějí inventarizaci ke dni, ke kterému sestavují řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku – tzv. *periodická inventarizace*. Pouze u zásob a dlouhodobého hmotného movitého majetku, který nemá v rámci účetní jednotky určené stálé místo, je možné provádět *inventarizaci průběžnou*. Termín průběžné inventarizace si stanoví sama účetní jednotka (§ 29 ZoÚ).

Účetní jednotky zjišťují při inventarizaci skutečné stavy majetku a závazků a zaznamenávají je v inventurních soupisech. Tyto stavy se zjišťují

- a) fyzickou inventurou u majetku, u kterého lze vizuálně zjistit jeho existenci,
- b) dokladovou inventurou u závazků a majetku, u kterého nelze vizuálně zjistit jeho existenci.

Skutečný stav při fyzické inventuře se zjišťuje počítáním, měřením, vážením a dalšími obdobnými způsoby. Při periodické inventarizaci mohou účetní jednotky při zjišťování skutečného stavu stanovit den, ke kterému skutečný stav zjišťují a který předchází rozvahovému dni, tzv. *rozhodný den*. K rozvahovému dni se pak určí skutečný stav podle účetních záznamů.

Pokud porovnáním skutečně zjištěného stavu se stavem v účetnictví zjistí účetní jednotka rozdíly (manko, schodek nebo přebytek), je třeba tyto rozdíly vyčíslit a vypořádat. Inventarizační rozdíly se vyúčtují v účetním období, ve kterém se inventarizací zjišťuje stav majetku a závazků (§ 30 ZoÚ).

K tématu inventarizace Prudký a Lošťák (2017, s 210) dále uvádí, že je ve vlastním zájmu každého subjektu řádně se starat o svůj majetek a ověřovat jeho skutečné stavy fyzickou inventurou, což především platí pro větší subjekty s rozsáhlým majetkem a více zaměstnanci. Při inventuře je možné kromě ověření vlastní existence majetku zjišťovat jeho využití, míru opotřebení, zastarání a jiné skutečnosti potřebné pro řádné hospodaření s majetkem.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 CONSULTING S.R.O. A JEJÍ ZAŘAZENÍ

4.1 Představení společnosti

Společnost Consulting s.r.o. vznikla 22. října 2013, kdy byla zapsaná do obchodního rejstříku, vedeného Krajským soudem v Brně. Plné znění právní formy je „společnost s ručením omezeným“. Jako předmět podnikání má společnost uvedeno „Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“. Přílohy 1 až 3 Zákona č. 455/1991 Sb. – Zákona o živnostenském podnikání, specifikují živnosti řemeslné (Příloha 1), živnosti vázané (Příloha 2) a živnosti koncesované (Příloha 3). Živnostenské oprávnění společnosti Consulting s.r.o. je tedy na živnost ohlašovací volnou, přičemž živnostenské oprávnění bylo vydáno na dobu neurčitou. Jako obory činnosti má společnost uvedeno:

- Zprostředkování obchodu a služeb
- Velkoobchod a maloobchod
- Poradenská a konzultační činnost, zpracování odborných studií a posudků
- Chov zvířat a jejich výcvik (s výjimkou živočišné výroby)

Společnost má jediného společníka, který současně tvoří statutární orgán společnosti a je jejím jednatelem.

Původním záměrem společníka v okamžiku vzniku společnosti bylo poskytování konzultačních služeb, kdy chtěl zúročit své mnohaleté odborné zkušenosti z výrobního sektoru. Za pozdějším rozhodnutím výstavby nemovitosti stála v počátku nespokojenost se stavem nabízených kancelářských prostor ve městě. Původně tak společnost chtěla především sama sobě zajistit odpovídající sídlo. Ovšem vzhledem ke koupi pozemků v atraktivní lokalitě města se uskutečnil rozsáhlejší projekt výstavby a vznikly tak dva domy, které nejsou určeny k prodeji, ale společnost se rozhodla provozovat je v rámci své ekonomické činnosti. Polyfunkční budova zahrnuje prodejní prostory v přízemí, kancelářské plochy ve dvou podlažích a jedno bytové patro. S výjimkou kanceláře, která slouží jako sídlo společnosti Consulting s.r.o., jsou ostatní prostory pronajímány. Druhý dům je čistě bytový, zahrnuje 8 bytových jednotek, určených rovněž k pronájmu. Oba domy mají podzemní parkovací místa, která jsou taktéž pronajímána nájemníkům bytových i nebytových prostor.

V průběhu pořizování obou budov přibyl obor činnosti „Chov zvířat a jejich výcvik“, kdy společnost pořídila několik kvalitních dostihových koní vhodných pro závodění a poté k zařazení do chovu.

Společnost Consulting s.r.o. řídí její jednatel. Společnost má jediného zaměstnance, který má na starosti účetnictví firmy, správní a organizační záležitosti. Ostatní činnosti nutné pro chod firmy, jako např. úklid prostor, právní záležitosti, daňové poradenství apod. se řeší formou outsourcingu.

Základní kapitál společnosti je ve výši 2 000 000 Kč.

Společnost je plátcem DPH, daňové přiznání podává měsíčně.

4.2 Zařazení společnosti dle platné legislativy

Consulting s.r.o. se při vedení účetnictví řídí platnou legislativou, tj. zejména Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláškou č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, ČÚS, Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, Zákonem č. 235/2004 Sb., o DPH.

Společnost je dle § 1b ZoÚ zařazena do kategorie mikro účetní jednotky. Mikro účetní jednotkou je taková jednotka, která k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot

- a) aktiva celkem 9 000 000 Kč,
- b) roční úhrn čistého obratu 18 000 000 Kč,
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 10.

Consulting s.r.o. k rozvahovému dni překročila pouze kritérium a) a může tak být zařazena mezi mikro účetní jednotky.

Společnost vede účetnictví v plném rozsahu. V souladu s § 2 ZoÚ tak účtuje „podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření“. Účtový rozvrh účetní jednotky je sestaven do úrovně analytických účtů.

Consulting s.r.o. nemá povinnost nechat svoji účetní závěrku ověřit auditorem. Tuto povinnost vymezuje § 20 ZoÚ a týká se ve stručnosti

- a) velkých účetních jednotek s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,
- b) středních účetních jednotek,
- c) malých účetních jednotek, které v případě akciových společností nebo svěřenských fondů k rozvahovému dni překročily nebo dosáhly alespoň jednu z uvedených hodnot a v případě ostatních malých účetních jednotek alespoň dvě z hodnot:

1. aktiva celkem 40 000 000 Kč,
2. roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč,
3. průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

Vzhledem k tomu, že společnost nemá povinné ověření účetní závěrky auditorem, nemusí také v souladu s § 21 ZoÚ vyhotovit výroční zprávu.

5 VÝKAZY SPOLEČNOSTI A ZVEŘEJŇOVÁNÍ

Účetní závěrka musí dle § 18 ZoÚ bez ohledu na rozsah obsahovat minimálně tyto údaje:

- obchodní firmu u právnické osoby,
- jméno a příjmení u fyzické osoby,
- sídlo společnosti nebo bydliště a místo podnikání,
- identifikační číslo,
- v případě právnické osoby právní formu účetní jednotky,
- předmět podnikání nebo jiné činnosti,
- rozvahový den,
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- podpis statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpis fyzické osoby – podnikatele (Ryneš, 2017, s. 277).

Consulting s.r.o. sestavuje v rámci své účetní závěrky rozvahu ve zkráceném rozsahu, výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu, přílohu ve zkráceném rozsahu. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu společnost nesestavuje. Uveřejňuje jen rozvahu a přílohu.

5.1 Rozvaha společnosti

Vzhledem ke svému zařazení mezi mikro účetní jednotky bez povinného auditu sestavuje Consulting s.r.o. v rámci své účetní závěrky v souladu s Vyhláškou č. 500/2002 Sb. rozvahu ve zkráceném rozsahu, kdy uvádí pouze položky označené písmeny dle přílohy č. 1 k Vyhlášce – Uspořádání a označování položek rozvahy.

Rozvaha společnosti ve zkráceném rozsahu podle Přílohy č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., která tvořila část účetní závěrky k 31. 12. 2016, je zobrazena na obr. 1.

Rozvaha podle Přílohy č. 1
vyhlášky č. 500/2002 Sb.

ROZVAHA
ve zkráceném rozsahu

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Consulting s.r.o.

ke dni 31.12.2016
(v celých tisících Kč)

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

Zlín
760 01

Rok	Měsíc	IČ
2016		10101010

Označení a	AKTIVA b	čís. řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM Součet A. až D.	1	44 915		44 915	20 598
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2				
B.	Dlouhodobý majetek	3	42 093		42 093	20 332
C.	Oběžná aktiva	4	2 816		2 816	260
D.	Časové rozlišení aktiv	5	6		6	6

Označení a	PASIVA b	čís. řád. c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
	PASIVA CELKEM Součet A. až D.	6	44 915	20 598
A.	Vlastní kapitál	7	1 278	1 602
B. + C.	Cizí zdroje Součet B. + C.	8	43 626	18 996
B.	Rezervy	9		
C.	Závazky	10	43 626	18 996
D.	Časové rozlišení pasiv	11	11	

Obrázek 1: Rozvaha společnosti ve zkráceném rozsahu k 31. 12. 2016
(zdroj: účetní závěrka společnosti za r. 2016)

5.2 Výkaz zisku a ztráty

Obsah výkazu zisku a ztráty definují přílohy 2 (druhové členění) a 3 (účelové členění) vyhlášky č. 500/2002 Sb. Společnost Consulting s.r.o. sestavuje tento výkaz v druhovém členění a dle § 3a vyhlášky v plném rozsahu, protože se jedná o účetní jednotku, která je obchodní společností. Výkaz zisku a ztráty nezveřejňuje.

5.3 Příloha v účetní závěrce

Přílohu v účetní závěrce sestavuje společnost v souladu s § 39 vyhlášky. Při nahlédnutí do účetních závěrek společnosti je patrné, že postupuje ryze formálně, kdy využívá vzorové přílohy, uveřejněné Komorou auditorů ČR a takto doplněný dokument každoročně aktualizuje. Jelikož Consulting s.r.o. nemá vypracované vnitřní účetní směrnice, v příloze se řídí při popisu účetních metod výhradně legislativou, v případě oceňování DHM např. hranicí uvedenou v ZDP. Doporučuji společnosti vypracovat si vlastní vnitřní účetní směrnice a na jejich základě vypracovat aktuální přílohu v účetní závěrce pro mikro účetní jednotky bez povinného auditu. V důsledku bude takto aktualizovaná příloha i méně obsáhlá a přehlednější.

6 ANALÝZA DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU

Již na počátku analýzy DHM společnosti je zřejmé, že chybí vnitřní účetní směrnice. Consulting s.r.o. se při rozhodování o zařazení DHM řídí ZDP.

V této kapitole bude postupně popsán proces pořízení DHM v jednotlivých letech od vzniku společnosti až po současnost. Roky 2013 – 2016 jsou z pohledu účetnictví již uzavřeny. V době vzniku této práce ještě není ukončená účetní závěrka r. 2017, bude tedy možné provést případné korekce zaúčtování.

Dlouhodobý hmotný majetek se sleduje na třídách směrné účetní osnovy 02, 03, 04, 05 a tedy právě účtům z těchto tříd bude při analýze DHM společnosti věnována pozornost.

6.1 Pořizování majetku a jeho zachycení na kalkulačních účtech

6.1.1 Rok 2013

V listopadu 2013 zakoupila společnost nemovitost. Jednalo se o starší rodinný dům se zahradou, garáží a malým nádvořím. Pořízení nemovitosti bylo zachyceno na syntetickém účtu 042 a sestává z kupní ceny stavby i pozemku a z odměny realitní kanceláři. Investor zpočátku zvažoval pozdější rekonstrukci nemovitosti s tím, že ji nejprve bude využívat pro potřeby společnosti v neupraveném stavu. Zařazení majetku do užívání a uplatnění daňových odpisů je možné, pokud je majetek ve stavu způsobilém k obvyklému užívání a pokud ho účetní jednotka reálně vlastní. Obě tyto podmínky byly splněny.

V souladu s ČÚS eviduje účetní jednotka odděleně DHM odpisovaný (účtová skupina 02) a DHM neodpisovaný (účtová skupina 03). K určení, v jakém poměru bude rozúčtována celková kupní cena, byl použit znalecký posudek. Ten určil hodnotu stavby ve výši 6 255 551,- Kč, hodnotu pozemku ve výši 2 143 856,- Kč, celková hodnota oceňovaných nemovitostí po zaokrouhlení byla znalcem stanovena na 8 399 410,- Kč. Pořizovací cena byla celkem 8 700 000,- Kč a majetek byl tedy procentuálně rozdělen dle znaleckého posudku, kdy stavba tvoří 74,5 % ceny a pozemek 25,5 % ceny. Zařazení majetku bylo zaúčtováno následně:

Tabulka 10: Účtování zařazení majetku v r. 2013 (vlastní zpracování)

Účetní operace	Částka v Kč	MD	D
Zařazení stavby	6 481 500	021	042
Zařazení pozemku	2 218 500	031	042

Stavba byla zařazena do odpisové skupiny 5, byl sestaven odpisový plán, zvoleno zrychlené odepisování a rozhodnuto, že účetní odpisy budou stejné jako daňové odpisy. Při zrychleném odepisování jsou odpisy v prvních letech vyšší. Vzhledem k zařazení nemovitosti do 5. odpisové skupiny se bude pořizovací cena odepisovat po dobu 30 let.

Pro jednotlivé odpisové skupiny jsou stanoveny odpisové koeficienty, v případě odpisové skupiny 5 je pro první rok určen koeficient 30 a odpis se vypočte dle vzorce:

$$O = PC/k,$$

kde O = roční odpis, PC = pořizovací cena, k = koeficient,

tj. $6\,481\,500 : 30 = 216\,050$. V r. 2013 tedy byl uplatněn odpis ve výši 216 050 Kč a zůstatková cena nemovitosti ke konci roku činila 6 265 450 Kč.

Účetní zachycení odpisu: *MD 551 / D 081*.

6.1.2 Rok 2014

V roce 2014 projevila společnost Consulting s.r.o. zájem o nákup další nemovitosti, sousedící s dříve pořízenou. Započala jednání o koupi, která byla úspěšná a v listopadu 2014 byla zakoupena nemovitost v dezolátním stavu za cenu 7 400 000,- Kč. Současně se začal promýšlet a připravovat projekt dvou staveb. Za účelem lepší účetní evidence byly vytvořeny analytické účty k syntetickému účtu 042 – *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku*. Nově vzniklé analytické účty:

042 100 – Pořízení DHM polyfunkční dům

042 200 – Pořízení DHM bytový dům.

Jak je patrné již z názvů jednotlivých analytických účtů, rozhodla se společnost postavit dvě nové budovy, přičemž jedna z nich bude sloužit jako polyfunkční budova s prodejny, kanceláři a byty, druhý dům bude pouze bytový.

Na účtu 042 100 – *Polyfunkční dům* se započaly evidovat výdaje spojené s projektovou přípravou stavby, konkrétně se jednalo o 9 faktur za projekční činnost od architekta návrhu v rozmezí května až prosince 2014. Stav účtu k 31. 12. 2014 byl ve výši 880 000 Kč.

Analytický účet 042 200 – *Bytový dům* vykazoval k 31. 12. 2014 zůstatek ve výši 7 400 000,- Kč, který sestává výhradně z kupní ceny dané nemovitosti. Majetek tak nebyl zařazen do užívání, ale rovnou se eviduje jako nedokončený.

Zakoupená budova z r. 2013 zůstává po celé účetní období r. 2014 stále zařazená v majetku společnosti na účtu 021 – *Stavby*, protože je využívána k ekonomické činnosti. Je tedy uplatněn roční odpis, kdy u zrychlených odpisů se v dalších letech odepisování postupuje dle vzorce:

$$O = (2 \times ZC) / (k-n),$$

kde O = roční odpis, ZC = zůstatková cena, k = koeficient, n = počet let odepisování.

Zůstatková cena nemovitosti je 6 265 450,- Kč, koeficient pro odpisovou skupinu 5 a další roky odepisování je stanoven 31, počet let odepisování 1, tedy:

$$O = (2 \times 6\,265\,450) / (31-1) = 417\,697.$$

V r. 2014 byl uplatněn odpis ve výši 417 697 Kč, zůstatková cena nemovitosti k 31. 12. 2014 byla ve výši 5 847 753 Kč.

Společnost ke konci roku nadále eviduje rovněž neodpisovaný pozemek na účtu 031 ve výši 2 218 500,- Kč.

Rekapitulace pohybu na aktivních rozvahových účtech týkajících se DHM za účetní období 2014 je pro přehlednost uvedena v tabulce 11.

Tabulka 11: Vybrané účty rozvahy týkající se DHM v r. 2014 v Kč (vlastní zpracování)

Účet	Název	Počáteční stav	Obraty za období MD	Obraty za období D	Koncový stav
021	Stavby	6 481 500	0	0	6 481 500
031	Pozemky	2 218 500	0	0	2 218 500
042	Pořízení DHM	0	8 280 000	0	8 280 000
081	Oprávký ke stavbám	-216 050	0	417 697	-633 747
	CELKEM	8 483 950	8 280 000	417 697	16 346 253

6.1.3 Rok 2015

V r. 2015 proběhla demolice obou nemovitostí. Budovu, která byla doposud zařazená do majetku společnosti, bylo tedy třeba vyřadit. Podle §26 ZDP, odst. 7, pokud dojde k vyřazení majetku před koncem zdaňovacího období, je možné uplatnit odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Pokračovalo se tedy ve zrychleném odepisování (skupina 5, koeficient 31, zůstatková cena 5 847 753,- Kč, doba odepisování 2 roky):

$$O = \frac{1}{2} \times 2 \times 5\,847\,753 / (31-2) = 201\,647 \text{ Kč}$$

Uplatnil se odpis ve výši 201 647 Kč a vyřazovala se tak nemovitost ve zůstatkové hodnotě 5 646 106,- Kč, kdy tato zůstatková cena vstoupila do pořizovací ceny polyfunkčního domu. Účetní zachycení je zobrazeno v tabulce 12.

Tabulka 12: Účtování odpisu zůstatkové ceny a vyřazení z evidence (vlastní zpracování)

Účetní operace	Částka v Kč	MD	D
Odpis zůstatkové ceny domu	5 646 106	042 100	081
Vyřazení domu z evidence	6 481 500	081	021

Mimo výše uvedený odpis zůstatkové ceny domu se v průběhu roku 2015 zachycovaly na oba kalkulační účty nedokončeného majetku náklady související s pořízením obou domů. Konkrétně se jednalo a úhradu projekčních činností, již zmíněné demolice obou objektů a zajištění staveniště.

Konečné stavy účtů rozvahy k 31. 12. 2015 vykazující aktivní zůstatek DHM zobrazuje tabulka 13.

Tabulka 13: Evidovaný DHM a nedokončený DHM k 31. 12. 2015 (vlastní zpracování)

Účet	Název	Stav k 31. 12. 2015 v Kč
031	Pozemky	2 218 500
042 100	Pořízení DHM – polyfunkční dům	7 516 126
042 200	Pořízení DHM – bytový dům	8 947 375
	CELKEM	18 682 001

6.1.4 Rok 2016

V tomto roce se započalo s výstavbou obou domů. Za tím účelem najala společnost stavební firmu. Z pohledu pořizování majetku se v průběhu roku nadále evidovaly náklady spojené s výstavbou na jednotlivé kalkulační účty 042 100 a 042 200. Jednalo se o platby stavební firmě, architektovi za autorský dozor stavby, technickému a bezpečnostnímu doзору na stavbě.

V této fázi se současně začalo hlouběji uvažovat o souvislosti nákladů a DPH. V případě bytového domu byl upraven projekt vnitřního uspořádání tak, aby dům vyhovoval podmínkám pro sociální bydlení. Sociální bydlení specifikuje § 48, odst. 5 zákona o DPH (dále ZDPH), kdy „stavbami pro sociální bydlení se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí stavba bytového domu, v němž není obytný prostor s podlahovou plochou přesahující 120 m²“. Jak se dále uvádí v § 49 ZDPH, při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou stavby, která je určena pro sociální bydlení, se uplatní první snížená sazba daně. V případě bytového domu tak bylo možné poskytovat stavební práce v daňové sazbě 15 %. Stavební a montážní práce podléhají režimu přenesení daňové povinnosti, což dle § 92a ZDPH znamená, že plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno, je povinen přiznat daň. Výši daně tak vypočítá a odvede odběratel služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění a současně si takto vyměřenou daň může uplatnit na vstupu. Ve výsledku tedy k platbě daně nedochází.

V případě polyfunkčního domu se o sociální bydlení nejedná, jelikož část prostor je plánována pro komerční využití a v takovém případě je nutno použít základní sazbu DPH pro dodané stavební práce, tj. 21 %. I zde se jedná o režim přenesení daňové povinnosti.

Stav účtů DHM ke konci účetního období r. 2016 je uveden v tab. 14.

Tabulka 14: Evidovaný DHM a nedokončený DHM k 31. 12. 2016 (vlastní zpracování)

Účet	Název	Stav k 31. 12. 2016 v Kč
031 000	Pozemky	2 218 500
042 100	Pořízení DHM – polyfunkční dům	24 861 655
042 200	Pořízení DHM – bytový dům	15 012 366
	CELKEM	42 092 521

6.1.5 Rok 2017

V r. 2017 rozšířila společnost svůj obor činnosti o chov zvířat, kdy bylo uvažováno o nákupu několika dostihových koní, nejprve na závodění, později pro zařazení do chovu. Takováto zvířata se zařazují do DHM odpisovaného, v případě dostihových a plemenných koní se odpisují individuálně. Navrhují tedy pro každého koně vytvořit separátní analytický účet, kde bude sledováno jeho pořízení. Účtový rozvrh byl rozšířen o účty:

042 300 – Flower of Love

042 400 – Roseinthesand

Oba koně byli zakoupeni v zahraničí, kupní cena tak byla přepočtena dle platného kursu ČNB ke dni nákupu na CZK. Součástí pořizovací ceny obou zvířat byla dále provize agentovi, který zprostředkoval nákup a rovněž náklady na dopravu a pojištění zvířat při cestě do České republiky. DPH do ceny nevstupuje, neboť se jedná o pořízení zboží z jiného státu EU, kdy odběratel přiznává daň a současně si uplatní odpočet.

Dále vznikla potřeba zajistit vhodný transport koní na závody. Byl zakoupen přepravník na koně a jeho pořízení zachyceno na analytickém účtu *042 500 – přepravník na koně*. Na kalkulačním účtu byla zachycena pouze jedna částka, a sice kupní cena automobilu. Přihlášení automobilu do registru vozidel bylo součástí kupní ceny vozu. V tomto případě mohlo být pořízení přepravníku v souladu s ČÚS zachyceno přímo na příslušném účtu účtové skupiny *02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný*, jelikož při pořízení tohoto konkrétního majetku nevznikly náklady související s jeho pořízením.

Posléze bylo zaznamenáno pořízení koní Urana a Brisingra:

042 600 – Uran

042 700 – Brisingr

Pořizovací cena obdobně jako u předešlých zvířat sestávala z kupní ceny a poplatků za zprostředkování nákupu a byla přepočtena na českou měnu dle platného kursu ČNB ke dni nákupu. Rovněž tato zvířata byla zakoupena v zemích EU.

V průběhu roku 2017 pokračovala výstavba obou domů. Na jednotlivých kalkulačních účtech *042 100 – Polyfunkční dům* a *042 200 – Bytový dům* se dále evidují náklady, které byly vynaloženy v souvislosti s pořízením nemovitostí. Vzhledem k tomu, že výstavba domů se chýlí ke konci, analýzou účetnictví firmy a jednotlivých kalkulačních účtů DHM zjišťujeme, že s výjimkou pokračujících stavebních prací, autorského dozoru a stavebního

dozoru, se objevují i nové položky. Konkrétně se jedná o koupelnové zařizovací předměty, stolařské výrobky jako vestavěné skříně a kuchyně, sedací nábytek do veřejných prostor, informační systém budovy a zahradnické práce.

Z revize kalkulačních účtů je zřejmé, že ne všechny vynaložené náklady by měly vstupovat do pořizovací ceny domů. Na kalkulačních účtech nemovitostí navrhuji ponechat vybavení, které je se stavbou pevně spojeno, tj. přisazená svítidla ke stropu, koberce, které jsou přilepeny k podlaze, kuchyňské linky, vestavěné spotřebiče, klimatizační jednotky, zdravotní technika jako toalety, umyvadla, přimontované držáky toaletního papíru, zásobníky na mýdlo, zásobníky na papírové ručníky, vysoušeče rukou. Rovněž tak výdaje za zahradnické práce, spočívající v úpravě zahrádek bytového domu a osázení velkoobjemových květináčů na terase polyfunkčního domu. Tyto úpravy jsou s domy pevně spojeny, nemohou být nikam přemístěny, jsou tedy součástí stavby a vstupují do pořizovací ceny. Výdaje za informační systém v budově, tj. polepy na stěnách domů, také navrhuji ponechat na kalkulačních účtech. Naopak snadno přemístitelné reflexní značky na sloupky a zábradlí v podzemní garáži, které usnadňují orientaci řidičům, doporučuji přeúčtovat do nákladů na spotřební materiál. Jedná se o předměty, které se snadno poškodí a často tak dochází k jejich výměně.

Na pořizovacím účtu polyfunkčního domu 042 100 se nachází i výdaj za sedací nábytek a stolky, který je určený do společných prostor polyfunkčního domu. Zde je třeba zvážit, zdali ponechat tuto položku jako součást pořizovací ceny domu, případně ji zařadit jinam. Jedná se konkrétně o 20 ks nábytku, z čehož 4 ks tvoří konferenční stolky a 16 ks samostatné sedačky různých velikostí a barev. Cenové rozmezí se pohybuje od 10 892,- Kč za nejlevnější kus po 37 128,- Kč za nejdražší kus nábytku. Ceny jsou uvedeny bez DPH.

Z pohledu ZDP se nejedná o samostatné hmotné movité věci, protože vstupní cena jednoho kusu nábytku nepřesahuje 40 000,- Kč. Nábytek by ovšem mohl být posouzen jako soubor hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jehož vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a má provozně-technickou funkci delší než jeden rok. Jednotlivé kusy souboru nábytku však mohou fungovat samostatně, lze je libovolně přemísťovat, kombinovat, případně nahradit jinými obdobnými předměty. Nejedná se tak o celistvý soubor věcí, jako například vybavení pracovního místa v kanceláři. Jako jednorázové uplatnění do nákladů společnosti by neměl být takový nábytek rovněž zařazen, neboť jeho celková cena je poměrně významná a používán bude déle než jeden rok. Navrhuji tedy společnosti vytvořit kategorii drobného dlouhodobého hmotného majetku (DDHM), zařa-

dit každý kus samostatně, opatřit ho inventární kartou a odepisovat po dobu dvou let, přičemž s odpisy by společnost začala v účetním období 2018. Takto by bylo vyhověno smyslu ZoÚ, kdy má být věrně vyjádřena hodnota aktiv. Částka vydaná za nábytek se přeúčtuje z účtu 042 100 – *Polyfunkční dům* na nově vytvořený kalkulační účet 042 800 – *Pořízení DDHM*.

Na tomto místě je opět třeba zmínit neexistenci vnitřních účetních směrnic, kdy doporučení se opírá pouze o intuici, co je pro účetní jednotku významné, nikoliv o jasně stanovené pravidlo. Doporučuji vypracovat vnitřní účetní směrnice se stanovením hodnoty DDHM od 10 000 Kč do 40 000 Kč.

ZDP pojem drobný dlouhodobý hmotný majetek nezná. Smyslem zavedení této položky je, aby účetní jednotky, které mají velké množství samostatných věcí za cenu nižší, než stanoví ZDP pro dlouhodobý hmotný majetek, vykázaly tuto významnou položku v rozvaze (Kout, Líbal, 2015, s. 15). Odpisy DDHM jsou daňově uznatelnými náklady.

Z účetnictví společnosti dále vyplývá, že ačkoliv byly poskytnuty zálohy na pořízení DHM, jsou tyto chybně účtovány na účet 314 – *Poskytnuté provozní zálohy*, přičemž správný postup je zachycovat tyto zálohy na účtu 052 – *Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek*. Navrhuji revizi účtu 314 a poskytnuté zálohy na DHM, které ještě nebyly vypořádány, přeúčtovat na účet 052. Takto bude mít účetní jednotka lepší přehled o budoucích přírůstcích DHM.

S blížícím se koncem stavby přibyl v r. 2017 ještě kalkulační účet 042 900 – *čisticí stroj na podlahy*. Stroj byl zakoupen na snadnější údržbu podlah v podzemní garáži.

Rekapitulace kalkulačních účtů k syntetickému účtu 042 – *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku* s dosud nezařazeným majetkem v r. 2017 je pro větší přehlednost uvedena v tab. 15.

Tabulka 15: Rekapitulace nedokončeného DHM v r. 2017 (vlastní zpracování)

Analytický účet	Popis	Částka v Kč
042 100	Pořízení DHM – polyfunkční dům	64 130 891
042 200	Pořízení DHM – bytový dům	40 793 737
042 300	Pořízení DHM – Flower of Love	1 691 908
042 400	Pořízení DHM – Roseinthesand	392 454
042 500	Pořízení DHM – přepravník na koně	1 397 855

042 600	Pořízení DHM – Uran	828 763
042 700	Pořízení DHM – Brisingr	255 800
042 800	Pořízení drobného DHM	368 116
042 900	Pořízení DHM – čistící stroj na podlahy	85 320
	CELKEM	109 944 844

6.2 Ocenění DHM společnosti

6.2.1 Polyfunkční dům

Polyfunkční dům byl zkolaudován dne 31. 10. 2017. K tomuto datu jej lze tedy zařadit do evidence a přeúčtovat z nedokončeného DHM na příslušný účet skupiny 02, jelikož majetek je ve stavu způsobilém k užívání a jsou splněny technické funkce a povinnosti stanovené právními předpisy. Je však třeba správně stanovit pořizovací cenu. V případě polyfunkčního domu je v účetnictví společnosti již samostatně veden pozemek. Jeho pořizovací cena byla stanovena v době nákupu na základě znaleckého posudku a v této ceně bude tedy nadále ponechán v účetnictví.

I po kolaudaci domu a nastěhování části nájemníků do bytů a některých kanceláří probíhaly nadále stavební úpravy vnitřních prostor. Dokončovaly se některé povrchové úpravy, prováděly se individuální stavební úpravy v kancelářích a prodejnách. Všechny tyto výdaje, které proběhnou ještě v účetním období 2017, budou zahrnuty do pořizovací ceny domu. Fakturace z účetního období 2018, pokud by se týkala prací provedených v r. 2017, bude prostřednictvím časového rozlišení zahrnuta do pořizovací ceny domu za r. 2017.

Jelikož dům byl zkolaudován až koncem října 2017 a výnosy z nájemného budou za tento rok ještě nedostatečné, navrhuji společnosti začít s daňovými odpisy až v účetním období r. 2018, neboť není žádoucí prohlubovat daňovou ztrátu. Případné dobíhající stavební práce, které se budou provádět v následujícím účetním období, tj. v r. 2018, tak mohou být rovněž v souladu s § 29 ZDP zahrnuty do pořizovací ceny domu a nebudou považovány za technické zhodnocení. Teprve úpravy probíhající od r. 2019 a dále již budou považovány za technické zhodnocení a v případě, že překročí částku 40 000,- Kč, dojde tak ke zvýšení vstupní ceny a změní se postup odpisování.

6.2.2 Bytový dům

Bytový dům byl zkolaudován ve stejném termínu jako polyfunkční dům, tedy 31. 10. 2017. V případě tohoto domu nebyl na počátku oddělen a zařazen pozemek, je tedy ho třeba určit k datu zařazení majetku. Ke stanovení ceny pozemku v účetnictví navrhuji vycházet ze znaleckého posudku, který byl k dispozici pro polyfunkční dům. Oba pozemky se kupovaly v rozmezí jednoho roku a sousedí spolu. Z katastru nemovitostí lze přesně zjistit rozměry obou pozemků, v případě polyfunkčního domu je to 928 m², v případě bytového domu 474 m². Pozemek polyfunkčního domu byl na základě znaleckého posudku zařazen v ceně 2 218 500 Kč, tj. 2 391 Kč za m². Stejnou cenu lze tedy použít i u druhého pozemku, tj.

$$474 \times 2\,391 = 1\,133\,334.$$

Pozemek bude zařazen v pořizovací ceně 1 133 334 Kč. Co se týká ceny pořízení stavby, postup by byl obdobný jako u polyfunkčního domu, tj. po vyčlenění ceny pozemku se dům zařadí v hodnotě nedokončeného majetku na účtu 042 200 – *Bytový dům*, přičemž se použije stav ke konci r. 2017. Případné další stavební práce po tomto termínu provedené v r. 2018 budou ještě zahrnuty do pořizovací ceny, úpravy od r. 2019 se budou považovat za technické zhodnocení.

6.2.3 DPH ve vztahu k ceně pořízení budov

Po celou dobu stavby si společnost Consulting s.r.o. uplatňovala plný nárok na odpočet daně na vstupu. Ihned po kolaudaci, tj. od listopadu 2017, začaly být obě stavby používány také k dosažení části nájemného osvobozeného od daně na výstupu bez nároku na odpočet dle §56a ZDPH. Jedná se o nájmy bytů. V případě komerčních a kancelářských prostor bylo už v procesu hledání nájemníků dbáno na to, aby se jednalo o plátce DPH. V takovém případě se dle § 56a, odst. 3 ZDPH „plátce může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatňuje daň.“ Consulting s.r.o. tedy vůči těmto plátcům daň uplatňuje a rovněž místa k parkování vozidel v suterénu domů jsou pronajímána s DPH na výstupu. Dle § 78 ZDPH původní odpočet daně uplatněný u pořízeného dlouhodobého majetku podléhá úpravě, pokud dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně.

Porovnáním ploch, které jsou pronajímány s DPH a ploch, které jsou osvobozeny od DPH a zahrnutím ostatních činností společnosti, byl vypočítán vypořádací koeficient za r. 2017

ve výši 83 %. Jak již bylo zmíněno výše, společnost si po celou dobu pořizování staveb uplatňovala plný nárok na odpočet, tedy 100 %.

Analýzou kalkulačních účtů 042 100 a 042 200 za celou dobu pořizování majetku byla zjištěna celková výše uplatněné daně na vstupu. Jednalo se o částku 17 305 378,04 Kč. Dále bylo postupováno dle § 78a, odst. 1 ZDPH, kdy byla částka úpravy odpočtu stanovena ze součinu jedné desetiny z celkové částky daně na vstupu a rozdílu mezi ukazatelem nároku na odpočet daně ke kalendářnímu roku, v němž se provádí úprava odpočtu daně, a ukazatelem nároku na odpočet daně ke kalendářnímu roku, v němž byl majetek pořízen, pokud plátce nárok na odpočet daně neměl, tj.:

$$1\,730\,537,80 \times -17\% = -294\,192 \text{ Kč,}$$

což je částka úpravy DPH připadající na celých 12 měsíců.

Protože ke změně rozsahu použití majetku došlo od měsíce listopadu 2017, v souladu s § 78a, odst. 5 ZDPH by výše částky úpravy měla odpovídat jen 2/12 z vypočtené částky, tj. $-294\,192 / 6 = -49\,032,-$ Kč. Takto určená částka zvýšila daňovou povinnost společnosti za období 12/2017 a bude rovněž tvořit část pořizovací ceny obou staveb. Rozdělena bude poměrně dle výše pořizovací ceny obou nemovitostí. Pořizovací cena polyfunkčního domu tvoří 62 % z výdajů na obě stavby, bude tedy navýšena o 30 400 Kč, analogicky pořizovací cena bytového domu bude navýšena o 18 632 Kč. Zbylé částky úpravy odpočtu daně, které budou placeny v následujících letech, již bude společnost účtovat do provozních nákladů.

6.2.4 Ostatní nedokončený majetek společnosti

Analýzou ostatních kalkulačních účtů nedokončeného majetku společnosti bylo zjištěno, že je zde správně zaúčtovaná kupní cena jednotlivého majetku a související náklady, které lze dle §47 Vyhlášky zahrnout do ocenění DHM. Pro stanovení pořizovací ceny jednotlivého nedokončeného majetku evidovaného na analytických účtech 042 300 až 042 900 budou tedy bez dalších úprav použity částky na jednotlivých kalkulačních účtech.

6.3 Uvedení DHM do užívání a jeho zařazení na majetkové účty

Na počátku roku 2017 evidovala společnost Consulting s.r.o. jediný zařazený dlouhodobý hmotný majetek a to pozemek na syntetickém účtu 031 000 – *Pozemky*.

Jak již bylo popsáno výše, v průběhu roku pořizovala společnost další druhy DHM. Je tedy třeba analyzovat jednotlivé kalkulační účty a rozhodnout, jestli jsou pořizované věci ve

stavu způsobilém k užívání. Poté je možné je zařadit do dlouhodobého hmotného majetku a začít majetek odepisovat.

6.3.1 Účtová skupina 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

Do této skupiny budou patřit oba domy – syntetický účet 021 – *Stavby*, přepravník na koně – syntetický účet 022 – *Hmotné movité věci a jejich soubory* a čtyři koně – syntetický účet 026 – *Dospělá zvířata a jejich skupiny*.

- *Stavby*

Co se týká nemovitých věcí, je vhodné pro větší přehlednost vykazovat v účetnictví každou nemovitost analyticky zvlášť, vzhledem k tomu, že se jedná o poměrně významné částky. Účtový rozvrh účetní jednotky bude doplněn o účty 021 100 – *Polyfunkční dům* a 021 200 – *Bytový dům*. Již bylo uvedeno, že kolaudační řízení obou staveb proběhlo 31. 10. 2017 a ke stejnému datu byl vydán kolaudační souhlas, který je dokladem o povoleném účelu užívání stavby. Obě stavby tedy budou zařazeny datem 1. 11. 2017, kdy již generovaly tržby.

- *Hmotné movité věci a jejich soubory*

Mezi hmotné movité věci bude zařazen přepravník na koně značky Renault, analytický účet 022 100. Datum zařazení bude vykázáno jako 1. 6. 2017, kdy byl automobil přihlášen do evidence motorových vozidel a byla mu předělena registrační značka.

Pro drobný dlouhodobý hmotný majetek (sedačky) doporučuji vytvořit společný analytický účet 022 200 – *DDHM sedačky* a jednotlivé kusy nábytku (celkem 20 ks) evidovat mimo rozvahu a provádět jejich pravidelnou inventarizaci. Datum zařazení bude ke dni, kdy se nábytek začal používat, tj. 1. 11. 2017.

Mezi hmotné movité věci bude zařazen i stroj na čištění podlah – účet 022 300. Zařazen bude ke dni dodání, tj. 8. 12. 2017.

- *Dospělá zvířata a jejich skupiny*

V rámci tohoto druhu majetku budou vytvořeny čtyři analytické účty pro každého koně zvlášť:

026 100 – *kobyly Flower of Love*

026 200 – *kobyly Roseinthesand*

026 300 – *hřebec Uran*

026 400 – hřebeč *Brisingr*

Datem zařazení každého koně bude den nákupu, kdy se kůň stal majetkem společnosti Consulting s.r.o.

6.3.2 Účtová skupina 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

V této skupině bude společnost evidovat dva pozemky v analytickém členění:

031 100 – Pozemek polyfunkčního domu

031 200 – Pozemek bytového domu

Pozemek polyfunkčního domu již v evidenci je, bude pouze převeden ze syntetického na analytický účet, pozemek bytového domu bude zařazen spolu s bytovým domem ke dni 1. 11. 2017.

Tabulka 16 podává souhrn výše navržených majetkových účtů společnosti, včetně pořizovacích cen a data zařazení majetku.

Tabulka 16: Majetkové účty společnosti k 31. 12. 2017 (vlastní zpracování)

Majetkový účet	Popis	Částka v Kč	Datum zařazení
021 100	Polyfunkční dům	64 161 291	01. 11. 2017
021 200	Bytový dům	39 679 035	01. 11. 2017
022 100	Přepravník na koně Renault	1 397 845	01. 06. 2017
022 200	DDHM sedačky	368 116	01. 11. 2017
022 300	Stroj na čištění podlah	85 320	08. 12. 2017
026 100	Kobyła Flower of Love	1 691 910	13. 02. 2017
026 200	Kobyła Roseinthesand	392 454	13. 02. 2017
026 300	Hřebeč Uran	828 763	20. 10. 2017
026 400	Hřebeč <i>Brisingr</i>	255 800	25. 10. 2017
031 100	Pozemek polyfunkční dům	2 218 500	07. 11. 2013
031 200	Pozemek bytový dům	1 133 334	01. 11. 2017

6.4 Odpisování majetku

Consulting s.r.o. je mikro účetní jednotkou bez povinného auditu a povinnosti vypracovat výroční zprávu. Doposud z praktického hlediska bylo uvažováno o sladění účetních a daňových odpisů. Společnost hodlá odepisovat majetek rovnoměrně.

Z důvodu naplnění smyslu zákona o účetnictví, tj. věrně a poctivě zobrazit předmět účetnictví, doporučuji posoudit každý majetek individuálně a stanovit rovněž účetní odpisy podle odhadu životnosti konkrétního majetku. Současně z důvodu daňové optimalizace doporučuji využít i daňových odpisů, přestože toto bude znamenat krok navíc při úpravě účetního výsledku hospodaření pro stanovení základu daně z příjmů. Společnost ovšem jako mikro účetní jednotka bez povinného auditu nemusí účtovat o odložené dani.

Daňové odpisy hmotného majetku řeší § 30 ZDP. Majetek je třeba zatřídit do jednotlivých odpisových skupin uvedených v příloze 1 ZDP. Při rovnoměrném odpisování hmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny maximální roční odpisové sazby. Jedná se v zásadě o procentuální vyjádření výše odpisu vstupní ceny v jednotlivých letech, protože roční odpis při rovnoměrném odepisování je stanoven ve výši jedné setiny součinu vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby (§ 31 odst. 7 ZDP). V případě technického zhodnocení majetku dojde ke zvýšení vstupní ceny a dále se odepisuje podle odlišné odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu. Odpisové sazby pro jednotlivé odpisové skupiny při rovnoměrném odpisování hmotného majetku jsou uvedeny v tab. 17.

Tabulka 17: Roční odpisové sazby při rovnoměrném odpisování (zpracováno podle ZDP)

Odpisová skupina	Sazba v 1. roce odpisování	Sazba v dalších letech odpisování	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	20,00	40,00	33,30
2	11,00	22,25	20,00
3	5,50	10,50	10,00
4	2,15	5,15	5,00
5	1,40	3,40	3,40
6	1,02	2,02	2,00

Jednotlivý majetek společnosti bude v souladu se ZDP zatříděn do odpisových skupin a současně bude posouzena jeho skutečná životnost pro stanovení účetních odpisů.

6.4.1 Polyfunkční a bytový dům

Obě budovy budou zařazeny do odpisové skupiny 5, doba odepisování 30 let. Do této skupiny patří i polyfunkční budova, přestože část tvoří administrativní prostory (administrativní budovy patří do odpisové skupiny 6). V souladu s § 30 ZDP při užívání budovy k několika účelům je pro zařazení do odpisové skupiny rozhodující převažující podíl užívání na celkové využitelné podlahové ploše. Analýzou účelu využití podlahové plochy se zjistilo, že prodejní plocha, bytová plocha a fitness studio převažují nad administrativním využitím budovy a polyfunkční dům tak může být zařazen do odpisové skupiny 5. Consulting s.r.o. začne s odpisy domů až v účetním období 2018. Oba domy začaly generovat tržby až od listopadu a je tedy zbytečné prohlubovat ztrátu r. 2017.

V případě budov navrhuji účetní odpisy v délce 50 let. Jedná se o nové, technologicky moderní stavby a dá se tedy předpokládat jejich životnost delší než 30 let.

6.4.2 Přepravník na koně

Dle technického průkazu vozidla se jedná o nákladní automobil, zařazen bude do 2. odpisové skupiny, doba odepisování 5 let, počátek odepisování v r. 2017. Účetní odpis navrhuji 8 let. Přepravník není využíván každodenně, jeho životnost tedy předpokládám delší než 5 let.

6.4.3 DDHM – sedací nábytek

V případě DDHM si dobu odpisu zvolí samotná účetní jednotka, odpisy jsou daňově uznatelným nákladem. Jak již bylo zmíněno, ZDP pojem drobného dlouhodobého majetku nezná, účetní jednotka by vzhledem k ceně mohla tyto věci zařadit rovnou do spotřeby, ale vzhledem k předpokládané době použití a relativně významné ceně se rozhodla odepisovat sedačky po dobu 2 let, počátek odpisu v r. 2018.

6.4.4 Stroj na čištění podlah

Stroj na čištění podlah bude zařazen do odpisové skupiny 1 (ruční mechanizovaný nástroj), doba odpisu 3 roky. Počátek odpisu, podobně jako u ostatního majetku spojeného s domy, započne v r. 2018. V případě tohoto majetku doporučuji ponechat účetní odpisy stejné jako daňové. Jedná se o stroj na baterii a dá se předpokládat jeho obměna po 3 letech.

6.4.5 Koně

V souladu s ČÚS pro podnikatele č. 013 se „tažná zvířata, dostihová a plemenní koně odpisují individuálně.“ Každý kůň bude mít tedy vlastní inventární kartu a bude zařazen do odpisové skupiny 2, doba odpisu 5 let.

Co se týká účetních odpisů, navrhuji je rozprostřít do délky patnácti let. Koně byli zakoupeni jako dvou až tříletí. Dá se předpokládat, že příštích 10 let budou závodit a poté mohou být, v případě kladných výsledků na závodišti, zařazeni do chovu. Zde mohou přinášet zisky nejméně dalších 5 let.

6.4.6 Pozemky

Pozemky patří do dlouhodobého hmotného majetku, který se neodepisuje.

Přehled počtu roků daňových a účetních odpisů jednotlivého majetku zobrazuje tab. 18.

Tabulka 18: Přehled doby daňových a účetních odpisů (vlastní zpracování)

Druh majetku	Odpisová skupina podle ZDP	Počet roků daňových odpisů	Počet roků účetních odpisů
Budovy	5	30	50
Přepravník na koně	2	5	8
Čistící stroj	1	3	3
Koně	2	5	15

6.5 Inventarizace

Povinnost inventarizovat majetek je zakotvena přímo v ZoÚ (část pátá, § 29 a 30). O provedené inventuře je třeba vyhotovit inventurní soupis.

Vzhledem k povaze dlouhodobého hmotného majetku společnosti Consulting s.r.o. nebude provádění fyzických inventur nikterak obtížné, neboť spočítat 2 domy, 4 koně a 1 automobil je snadné. Přesto bych společnosti doporučila, aby pravidelně inventarizovala i předměty, které netvoří samostatný hmotný majetek, jelikož jejich hodnota vstoupila do pořizovací ceny domů. Jedná se zejména o vybavení bytů, určených k pronájmu, a sice vybavení kuchyní a koupelen. Místnosti jsou vybaveny kuchyňskými linkami s vestavnými spotřebiči (lednice, myčka, sporák, digestoř, pračka), koupelnovým nábytkem včetně zrcadel, poliček na toaletní potřeby, koupelnovými doplňky (držáky WC papíru, háčky na ručníky, top-

nými žebříky apod.). Obytné místnosti jsou dále vybaveny svítidly a nástěnnými klimati-začními jednotkami. Doporučuji tedy společnosti provést soupis veškerého hodnotnějšího vybavení, které se dá snadno odmontovat, přemístit, případně poškodit a pravidelně fyzicky kontrolovat jeho přítomnost a stav.

6.6 Tvorba rezerv

Consulting s.r.o. může v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách, tvořit rezervy, které jsou výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tj. jsou daňově uznatelné. V případě Consultingu s.r.o. se jedná o rezervy na opravy hmotného majetku. Tuto rezervu lze vytvářet u majetku, jehož doba odepisování v souladu se ZDP je pět a více let. Rezerva nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období, maximální doba tvorby rezervy u majetku zatříděného v 5. odpisové skupině, což jsou domy společnosti Consulting s.r.o., je 10 zdaňovacích období.

Vzhledem k tomu, že oba domy společnosti jsou zcela nové, stavěné moderní technologií, doporučila bych společnosti Consulting s.r.o. počkat přibližně 3 až 4 zdaňovací období a poté se o tvorbě rezerv rozhodnout. Toto rozhodnutí by záviselo na dosaženém hospodářském výsledku a základu daně, kdy by bylo jasné, zdali má společnost prostor pro další zvyšování daňových nákladů.

ZÁVĚR

Cílem práce bylo navrhnout společnosti Consulting s.r.o. vhodný způsob evidence a vykazování jejího dlouhodobého hmotného majetku. Provedená literární rešerše na téma dlouhodobého hmotného majetku a souvisejících právních předpisů sloužila jako nezbytný teoretický základ pro správné vyhodnocení analytické části práce.

V praktické části práce byla představena společnost Consulting s.r.o., bylo provedeno její zařazení do příslušné kategorie účetních jednotek dle platné legislativy a uvedeno, v jakém rozsahu má společnost vypracovat jednotlivé výkazy účetní závěrky a co je povinná zveřejnit.

Následně byl popsán proces pořízení dlouhodobého hmotného majetku společnosti od doby jejího vzniku až po současnost, přičemž stěžejním obdobím pro aplikaci výsledků této práce je účetní období roku 2017, které v době vzniku této práce ještě nebylo uzavřeno.

Z analýzy dlouhodobého hmotného majetku vyplynulo, že společnost eviduje nedokončený hmotný majetek, který je třeba v souladu s platnými zákony správně ocenit, zařadit na majtkové účty a roztřídit do odpisových skupin.

Po revizi účtů nedokončeného DHM bylo společnosti doporučeno vyloučit některé položky z kalkulačních účtů DHM, které se týkaly staveb a přeúčtovat je v jednom případě do spotřebního materiálu, ve druhém případě zařadit jako DDHM s dobou odpisu 2 roky.

Společnosti bylo doporučeno sledovat poskytnuté zálohy na DHM na účtu 052, nikoliv 314, jak společnost chybně činí.

Společnosti bylo doporučeno, k jakému datu zařadit dlouhodobý hmotný majetek do užívání. Byla pro ni stanovena pořizovací cena jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku. V případě staveb bylo navrženo, jak rozdělit v účetnictví cenu pozemku a cenu nemovitosti v případě, jestliže byly pozemek a stavba zakoupeny za jednu cenu a jakým způsobem vstupuje část DPH do pořizovací ceny domů. V souvislosti s nakoupenými zvířaty bylo společnosti doporučeno v souladu s platnou legislativou evidovat a odepisovat každé zvíře zvlášť, nikoliv jako stádo.

Pro společnost byla vypracována přehledná tab. 16, v níž jsou uvedeny všechny navrhované účty dlouhodobého hmotného majetku, jejich popis, konkrétní částka pořizovací ceny a navrhované datum zařazení majetku.

Společnosti bylo doporučeno, do kterých odpisových skupin zatřídit každý majetek v souladu se ZDP a od kterého účetního období začít s daňovými odpisy. Společnosti bylo navrženo ve smyslu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti uplatňovat rovněž účetní odpisy a za tím účelem byla posouzena životnost jednotlivého majetku.

Navržená doporučení hodlá společnost využít ve svém účetnictví a cíl práce byl tedy splněn.

Do budoucna společnosti doporučuji co možná nejrychleji vytvořit vnitřní účetní směrnice. Přestože se jedná o mikro účetní jednotku bez povinného auditu, existence některých vnitřních pravidel, např. sestavení účtového rozvrhu, odpisového plánu, účtování o kurzových rozdílech, vyplývá přímo ze zákona o účetnictví.

Společnosti dále doporučuji zamyslet se nad systémem inventarizace DHM, kdy navrhuji evidovat i položky, které jsou pevnou součástí domů a vstoupily tak do jejich pořizovací ceny. Jedná se především o přimontované doplňky v koupelnách a kuchyních, poličky, svítidla a klimatizační jednotky. Dále by bylo vhodné evidovat samostatně každý kus DDHM a případně i předměty, které byly v minulosti zaúčtovány přímo do spotřeby, ale sledování jejich existence a stavu je žádoucí. Sem patří například jednotlivé kusy kancelářského nábytku.

Společnosti doporučuji promyslet, zda provádět zákonnou tvorbu rezerv na opravu DHM. Toto rozhodnutí bude záviset na dosaženém hospodářském výsledku v budoucích letech a základu daně, kdy by nebylo v zájmu společnosti zvyšovat případnou daňovou ztrátu.

V souvislosti s vlivem na výsledek hospodaření doporučuji rovněž společnosti pronajímat obchodní a kancelářské prostory výhradně plátcům DPH, aby krácení nároku na odpočet DPH bylo co možná nejnižší.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BĚHOUNEK, Pavel, 2016. Společnost s ručením omezeným: prakticky včetně účetnictví a daní. 12. přepracované vydání. Olomouc: ANAG, 368 s. ISBN 978-80-7554-037-9.

BŘEZINOVÁ, Hana, 2017. Rozumíme účetní závěrce podnikatelů. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 232 s. ISBN 978-80-7552-603-8.

Daňové zákony 2018: podle stavu k 1. 1. 2018. Ostrava: Sagit, 320 s. ISBN 978-80-7488-268-5.

KING, Alfred M., c2011. Internal control of fixed assets: a controller and auditor's guide. Hoboken, N.J.: Wiley, 194 s. ISBN 978-0-470-53940-8.

KNÁPKOVÁ, Adriana et al., 2017. Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady. 3., kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada, 232 s. ISBN 978-80-271-0563-2.

KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL, 2015. Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady. 2. vyd. Praha: VOX, 344 s. ISBN 978-80-87480-33-5.

KŘEČEK, Stanislav et al., 2015. Má dáti – dal: účtoval jsem u Baťů. Zlín: Nadace Tomáše Bati ve spolupráci s Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně, 362 s. ISBN 978-80-905896-4-3.

MARKOVÁ, Hana, 2017. Daňové zákony 2017: úplná znění platná k 1. 7. 2017. 27. vydání. Praha: Grada, 288 s. ISBN 978-80-271-0493-2.

PILAŘOVÁ, Ivana, 2016. Účetní a daňové případy řešené v s.r.o. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 184 s. ISBN 978-80-7552-153-8.

PILÁTOVÁ, Jana, 2017. Zákon o účetnictví 2017 s komentářem: s účinností od 1. 1. 2017. Druhé vydání. Praha: Grada, 104 s. ISBN 978-80-271-0430-7.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK, 2017. Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn. 17. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 352 s. ISBN 978-80-7554-063-8.

RYNEŠ, Petr, 2017. Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2017. 17. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 1152 s. ISBN 978-80-7554-061-4.

SKÁLOVÁ, Jana et al., 2017. Podvojně účetnictví 2017. Dvacáté třetí vydání. Praha: Grada, 192 s. ISBN 978-80-271-0423-9.

STROUHAL, Jiří, 2016. Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů. Praha: Wolters Kluwer, 280 s. ISBN 978-80-7552-268-9.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 288 s. ISBN 9788027100484.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČSÚ	České účetní standardy
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
TZ	Technické zhodnocení
VH	Výsledek hospodaření
Vyhláška	Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele
Zákon o rezervách	Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
ZK	Základní kapitál
ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Rozvaha společnosti ve zkráceném rozsahu k 31. 12. 2016	48
--	----

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Kritéria kategorií účetních jednotek	15
Tabulka 2: Doba tvorby rezervy na opravy DHM	21
Tabulka 3: Základní struktura rozvahy	23
Tabulka 4: Rozvaha pro mikro účetní jednotky	24
Tabulka 5: Účtová třída 5 – Náklady v druhovém členění	26
Tabulka 6: Účtová třída 6 – Výnosy v druhovém členění	26
Tabulka 7: Účtové třídy pro podnikatele	30
Tabulka 8: Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek	31
Tabulka 9: Odpisové skupiny a počet roků odpisování	40
Tabulka 10: Účtování zařazení majetku v r. 2013	51
Tabulka 11: Vybrané účty rozvahy týkající se DHM v r. 2014 v Kč	52
Tabulka 12: Účtování odpisu zůstatkové ceny a vyřazení z evidence	53
Tabulka 13: Evidovaný DHM a nedokončený DHM k 31. 12. 2015	53
Tabulka 14: Evidovaný DHM a nedokončený DHM k 31. 12. 2016	54
Tabulka 15: Rekapitulace nedokončeného DHM v r. 2017	57
Tabulka 16: Majetkové účty společnosti k 31. 12. 2017	62
Tabulka 17: Roční odpisové sazby při rovnoměrném odpisování	63
Tabulka 18: Přehled doby daňových a účetních odpisů	65