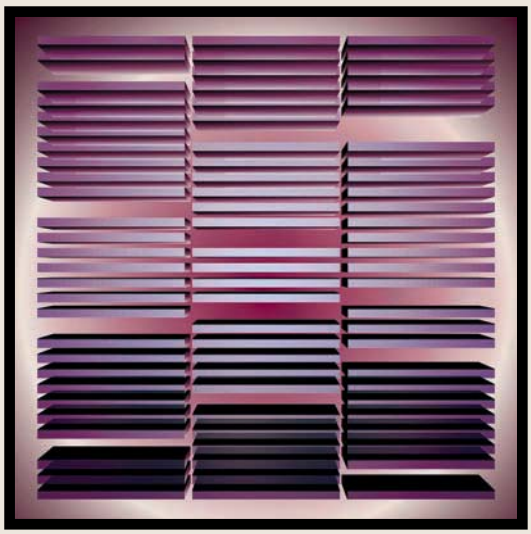
EDICE UČEBNÍCH TEXTŮ

FINANCE

FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ

PAVEL NOVOTNÝ



VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Finanční účetnictví

Pavel Novotný

Finanční účetnictví

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU
Praha 2007

Úvod

Předmět Finanční účetnictví navazuje na obor Základy účetnictví, jehož znalosti jsou východiskem, které se dále prohlubuje. Rozšiřování teoretických vědomostí je zaměřeno na prohloubení znalostí metodiky a postupů účtování v jednotlivých účetních třídách a seznámení se s problematikou účetní závěrky a pracemi jí předcházejících.

K dosažení tohoto cíle má sloužit především tento učební text spolu se cvičebnicí, ve které jsou příklady s řešeními od nejjednodušších problémů účetních případů až po složitější účetní případy.

Vypracováním učebního textu se autor snaží poskytnout studentům nejen nejzákladnější informace pro studium finančního účetnictví, ale seznámit je i s některými praktickými problémy, které mohou někteří využít již nyní nebo se k nim mohou vrátit i později. Z tohoto důvodu je učební text napsán v plné návaznosti na platnou metodiku, která je vymezena nejen zákonem o účetnictví, ale i prováděcí vyhláškou a Českými účetními standardami. Autor doufá, že učební text studentům pomůže zvládnout problematiku finančního účetnictví bez větších potíží.

Rozšiřující prameny

Pro lepší porozumění se doporučuje:

KOVANICOVÁ, D.: *Abeceda účetních znalostí.* Praha, Polygon 2004.

RYNEŠ, P.: *Podvojné účetnictví a účetní závěrka.* Praha, Anag 2006.

ÚČETNICTVÍ PODNIKATELŮ 2006 (zákony, vyhlášky, standardy). ÚZ, Sagit 2006.

NOTIA, PODVOJNÉ ÚČETNICTVÍ 2006. Praha, Grada Publishing 2006.

Všechny tyto publikace jsou průběžně, tj. prakticky každoročně aktualizovány.

Finanční účetnictví

Pavel Novotný

Copyright © Vysoká škola ekonomie a managementu 2007.

Vydání první. Všechna práva vyhrazena.

ISBN 978-80-86730-16-5

Vysoká škola ekonomie a managementu

www.vsem.cz

Žádná část této publikace nesmí být publikována ani šířena žádným způsobem a v žádné podobě bez výslovného svolení vydavatele.

Obsah

1. Dlouhodobý majetek 5

1.1 Obsahové vymezení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (DNHM) 7
1.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM) 7
1.1.2 Drobný nehmotný majetek (DrNM) 9
1.1.3 Dlouhodobý hmotný majetek (DHM) 9
1.1.4 Drobný hmotný majetek (DrHM) 11
1.2 Oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku 13
1.2.1 Pořizovací cena 13
1.2.2 Vlastní náklady 15
1.2.3 Reprodukční pořizovací cena 16
1.3 Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a jeho zařazení do užívání 18
1.3.1 Zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání 19
1.3.2 Zařazení dlouhodobého nehmotného majetku do užívání 20
1.4 Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku 24
1.5 Odpisování DNHM 27
1.5.1 Metody účetních odpisů 29
1.6 Vyřazování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku 32
1.7 Dlouhodobý finanční majetek (DFM) 34
1.7.1 Obsahové vymezení 34
1.7.2 Účtování 36
1.8 Analytické a podrozvahové účty (ČÚS č. 013 a 014) 37
1.9 Vykázání dlouhodobého majetku v účetní závěrce 39
1.10 Problematika účtování softwaru (informačního systému) 41
1.10.1 Software (informační systém) jako dlouhodobý nehmotný majetek 42
1.10.2 Software (informační systém) jako náklad 44
1.10.3 Vyřazení softwaru (informačního systému) z majetku 46

2. Zásoby 57

2.1 Obsahové vymezení zásob 58
2.2 Oceňování zásob 60
2.3 Účtování zásob 62
2.3.1 Způsob A 62
2.3.2 Způsob B 64
2.4 Analytické a podrozvahové účty 68
2.5 Vykázání zásob v ÚZ 69

3. Krátkodobý finanční majetek 79

3.1 Obsahové vymezení KMF 81
3.2 Oceňování 86
3.3 Vykazování 87
3.4 Problematika pokladny, její organizace, vedení a účtování 87

4. Zúčtovací vztahy 99

4.1 Zobrazení pohledávek ve finančním účetnictví a vykázání v účetní závěrce 101
4.1.1 Pohledávky 101
4.1.2 Účtování pohledávek 101
4.1.3 Vykazování pohledávek 103
4.1.4 Oceňování pohledávek 104
4.2 Zobrazení závazků ve finančním účetnictví a vykázání v účetní závěrce 106
4.2.1 Účtování závazků 106
4.2.2 Vykazování závazků 108
4.2.3 Oceňování závazků 108
4.3 Pohledávky a závazky v cizí měně 109
4.3.1 DPH a cizí měny 111
4.3.2 Příklady 112
4.4 Problematika pohledávek a závazků z obchodních vztahů 114
4.4.1 Vznik, promlčení a zánik pohledávek 114
4.4.2 Zajištění pohledávek 117
4.4.3 Účtování dobropisů z reklamací, poskytování různých druhů slev 122
4.4.4 Účtování odpisů pohledávek a opravných položek k pohledávkám 125
4.4.5 Postoupení pohledávek 128
4.4.6 Vzájemný zápočet pohledávek a závazků 131

5. Časové rozlišení 141

5.1 Obsahové vymezení 142
5.2 Náklady příštích období 143
5.3 Komplexní náklady příštích období 144
5.4 Výdaje příštích období 144
5.5 Výnosy příštích období 145
5.6 Příjmy příštích období 145

6. Opravné položky k majetku a odpisy majetku 153

6.1 Opravné položky 154
6.2 Odpisy majetku 156
6.3 Vykazování opravných položek k majetku a odpisy majetku 157

7. Náklady a výnosy 163

7.1 Základní charakteristika nákladů 165
7.1.1 Základní charakteristika nákladů zaúčtovaných v účtové třídě 5 – náklady 165
7.1.2 Obsahové vymezení jednotlivých účtových skupin nákladů v účtové třídě 5 – náklady 166
7.2 Základní charakteristika výnosů 171
7.2.1 Základní charakteristika výnosů zaúčtovaných v účtové třídě 6 – výnosy 171
7.2.2 Obsahové vymezení jednotlivých účtových skupin výnosů v účtové třídě 6 – výnosy 172

8. Rezervy 181

8.1 Postup tvorby a použití rezerv 182
8.2 Zákonné rezervy podle zákona o účetnictví 183
8.3 Zákonné rezervy podle zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů 185
8.4 Vykazování rezerv 186

9. Kapitálové účty a dlouhodobé závazky 193

9.1 Obsahové vymezení 194
9.2 Postupy účtování 194
9.3 Vykázání kapitálových účtů a dlouhodobých závazků 198
9.4 Nejčastější okruhy účtování o vlastním kapitálu 199

10. Odložená daň z příjmu 205
10.1 Obsahové vymezení 206
10.2 Tituly pro účtování o odložené dani 207
10.3 Účtování o odložené dani 208
10.4 Vykazování odložené daně 211

11. Inventarizace majetku a závazků 219
11.1 Obsahové vymezení 221
11.2 Typy inventarizací 222
11.3 Druhy inventur 223
11.4 Inventarizační rozdíly 224
11.5 Účtování inventarizačních rozdílů 225

12. Účetní uzávěrka a účetní závěrka 233
12.1 Účetní uzávěrka 235
12.2 Účetní závěrka 236
12.2.1 Základní charakteristika účetní závěrky 237
12.2.2 Výkaz zisku a ztráty v účelovém členění 239
12.2.3 Obsahové vymezení přílohy 240
12.2.4 Přehled o peněžních tocích (cash flow) 242
12.2.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu 242
12.2.6 Výroční zpráva 243
12.2.7 Schvalování a ověřování účetní závěrky 244
12.2.8 Zveřejňování účetní závěrky 245

Přílohy 251
Glosář 252
Seznam použitých zkratek 258
Seznam použité literatury 259
Seznam právních předpisů 259
Vzor směrné účtové osnovy 260
Vzorový test 269
Řešení vzorového testu 270

Jak používat tuto učebnici

Tuto knihu můžete jednoduše přečíst od začátku do konce, ale mnohem užitečnější vám bude s perem a papírem. Nejefektivnější formou učení je aktivní učení, a proto jsme naplnili text cvičeními, abyste se přesvědčili, jak učivo zvládáte. Každá kapitola také obsahuje cíle, souhrn kapitoly a rychlý kviz. Následující body vám objasní, jak s knihou pracovat co nejefektivněji:

a) Vyberte si kapitolu, kterou budete studovat, přečtěte si úvod a cíle na začátku kapitoly.

b) Potom si přečtěte souhrn kapitoly na jejím konci (před rychlým kvizem a odpověďmi ke cvičením). Neočekávejte, že tento krátký závěr znamená v této fázi příliš mnoho, ale zkuste, zda můžete spojit některý z probraných bodů s některým z cílů.

c) Poté si přečtěte samotnou kapitolu. Vyřešte jednotlivá cvičení tak, jak jdou za sebou. Největší prospěch ze cvičení získáte, pokud si své odpovědi napíšete předem a poté je zkontrolujete s odpověďmi na konci kapitoly.

d) Při čtení používejte poznámkový sloupec a přidávejte vlastní komentáře, odkazy na další materiál atd. Pokuste se formulovat své vlastní názory. V ekonomii je mnoho věcí otázkou výkladu a často je zde prostor pro alternativní názory. Čím hlubší dialog s knihou provedete, tím více ze svého studia získáte.

e) Až dočtete kapitolu, znovu si přečtěte souhrn kapitoly. Poté se vraťte k cílům na začátku kapitoly a položte si otázku, zda jste jich dosáhli.

f) Nakonec upevněte své znalosti tím, že písemně vyřešíte příklady v závěru kapitoly. Své odpovědi si můžete zkontrolovat tak, že se podíváte zpět do textu. Návrat k textu a hledání významných detailů dále zlepší pochopení předmětu.

g) Nakonec si zkontrolujte svá řešení v přehledu správných odpovědí, který naleznete v závěru publikace.

Značky a symboly v učebním textu

Struktura distančních učebních textů je rozdílná již na první pohled, a to např. v zařazování grafických symbolů – značek.

Specifické grafické značky umístěné na okraji stránky upozorňují na definice, cvičení, příklady s postupem řešení, klíčová slova a shrnutí kapitol. Značky by měly studenta intuitivně vést tak, aby se již po krátkém seznámení s distanční učebnicí dokázal v textu rychle a snadno orientovat.

Poznámky

Označuje místo pro poznámky (vždy na začátku stránky v širším okraji).

Definice

Upozorňuje na definici nebo poučku pro dané téma.

Příklad

Označuje příklad praktické aplikace učiva včetně řešení.

Cvičení

Označuje otázky k procvičování a vzorové otázky ke zkoušce na konci kapitoly.

Klíčová slova

Upozorňuje na důležité výrazy či odborné termíny nezbytné pro orientaci v daném tématu.

Shrnutí kapitoly

Shrnutí kapitoly se zařazuje na konec dané kapitoly. Přehledně, ve strukturovaných bodech shrnuje to nejpodstatnější z předchozího textu.

kapitola 1

Dlouhodobý majetek

1. kapitola
Dlouhodobý majetek

Cíle kapitoly

Naučit se dlouhodobý majetek správně:

- klasifikovat,
- oceňovat,
- účtovat jeho pořízení a technické zhodnocení,
- evidovat na účtech hlavní knihy a v knihách analytických a podrozvahových účtů,
- účtovat trvalé snížení jeho hodnoty,
- účtovat jeho vyřazení,
- vykazovat v účetní závěrce.

V neposlední řadě je též cílem se seznámit s kategorií dlouhodobého finančního majetku a se specifickou problematikou softwaru (informačního systému).

Úvod

Dlouhodobý majetek ve většině účetních jednotek představuje významnou složku jejich aktiv (majetku). Jako každé jiné aktivum:

- je výsledkem minulých transakcí,
- je ocenitelný v peněžních jednotkách,
- má přinášet účetní jednotce ekonomický prospěch.

Již ze samotného termínu „dlouhodobý" vyplývá, že se jedná o majetek, u něhož se předpokládá, že bude mít v účetní jednotce ***dobu použitelnosti více než 12 po sobě jdoucích měsíců***. Ve většině případů tvoří podstatnou část aktiv, která se nazývá **stálá aktiva**.

Doba použitelnosti je definována ve Vyhlášce a „rozumí se jí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost, nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně ověřování nehmotných výsledků". Z této definice je zřejmé, že samotná existence dlouhodobého majetku má v účetní

jednotce svůj účel a smysl. Především se jedná o jeho užívání za účelem dosažení ekonomického prospěchu, ale též o jeho zhodnocování, ke kterému dochází jak přinášením výnosů, čímž se zvyšuje jeho hodnota, tak jeho samotným prodejem.

Dlouhodobý majetek **se člení** na:

- dlouhodobý nehmotný majetek (DNM),
- dlouhodobý hmotný majetek (DHM):
  - odpisovaný,
  - neodpisovaný,
- dlouhodobý finanční majetek (DFM).

Hodnota stálých (fixních) aktiv se po dobu jejich použitelnosti předává postupně (stálá aktiva se postupně opotřebovávají), spotřebovává se postupně. Proto u ***stálých aktiv rozeznáváme*** nejen ***jejich vstupní (pořizovací) hodnotu***, ale i ***výši jejich opotřebení*** ve formě oprávek (s výjimkou neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku). Oprávky jsou kumulovanou hodnotou odpisů v jednotlivých letech životnosti stálých aktiv. ***Rozdíl*** mezi vstupní hodnotou a oprávkami ***vyjadřuje zůstatkovou hodnotu stálých aktiv***. V aktivech rozvahy jsou vykázány obě hodnoty stálých aktiv; oprávky vyjadřují korekci vstupní ceny (brutto hodnota aktiv) na zůstatkovou hodnotu (netto hodnota aktiv). Odpisy na rozdíl od oprávek nejsou vykázány v rozvaze, ale představují nákladovou položku výkazu zisku a ztráty, a tím snižují výsledek hospodaření.

Pro dlouhodobý majetek je ve **směrné účtové osnově rezervována účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek**, ve které jsou, s ohledem na jeho členění, vymezeny následující účtové skupiny:

01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

06 – Dlouhodobý finanční majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

Pokud jde o **účtování o dlouhodobém majetku**, můžeme rozlišit tři fáze, které jsou společné pro všechny druhy dlouhodobého majetku:

- **pořízení** dlouhodobého majetku,
- **užívání** dlouhodobého majetku, kdy dochází ke změně jeho hodnoty,
- **vyřazení** dlouhodobého majetku.

Při užívání dlouhodobého majetku po dobu jeho použitelnosti dochází ke změně jeho hodnoty, a to:

- ***trvalé snížení hodnoty*** formou ročních odpisů, které v kumulované výši vyjadřují oprávky (s výjimkou dlouhodobého hmotného majetku neodpisovaného a dlouhodobého finančního majetku),
- ***přechodné snížení hodnoty*** formou opravných položek,
- u dlouhodobého finančního majetku ke ***zvýšení hodnoty*** (zhodnocení) ve formě úrokových výnosů a ke zvýšení nebo snížení hodnoty při přecenění na reálnou hodnotu nebo při přecenění ekvivalencí.

U dlouhodobého hmotného majetku neodpisovaného může dojít ke změně hodnoty jen formou opravné položky.

1.1 Obsahové vymezení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (DNHM)

DEFINICE

Dlouhodobý majetek

Významná položka aktiv účetní jednotky, která je výsledkem minulých transakcí, je ocenitelná v peněžních jednotkách a má účetní jednotce přinášet ekonomický prospěch. Dlouhodobostí se rozumí doba využitelnosti delší než 12 měsíců, a proto je tento majetek považován za stálé (fixní) aktivum.

DEFINICE

Drobný majetek (nehmotný a hmotný)

Majetek sice s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců, ale jeho cena je nižší než účetní jednotkou stanovená výše ocenění pro dlouhodobý majetek.

1.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM)

DEFINICE

Dlouhodobý nehmotný majetek

Zahrnuje zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill, povolenky na emise a preferenční limity s dobou využití delší než 12 měsíců a od výše ocenění určené účetní jednotkou.

Obsahuje zejména:

a) S dobou použitelnosti delší než 1 rok a **od výše ocenění určené účetní jednotkou** (s výjimkou goodwillu) a při splnění povinností stanovených zákonem, jako je významnost a věrné a poctivé zobrazení majetku:

- **Zřizovací výdaje** – odpisují se nejvýše po dobu 5 let a představují souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku (zejména soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování a poradenské služby a nájemné). Zřizovacími výdaji nejsou zejména výdaje na pořízení dlouhodobého majetku a zásob, na reprezentaci nebo výdaje související s přeměnou společnosti nebo družstva.
- **Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software**, ovšem pokud jsou nabyty od jiných osob nebo jsou vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi.
- **Patenty, licence a ochranné známky**.
- **Ocenitelná práva** (zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva – know-how; opět platí podmínka nabytí od jiných osob nebo vytvoření vlastní činností k obchodování s nimi. (Poznámka: od práv je nutné odlišovat certifikáty za účelem ověření existujícího stavu, protože zde se jedná o službu.)

- **Goodwill** – kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku (nabytý zejména koupí, vkladem nebo v rámci přeměn společností s výjimkou změny právní formy) a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. Odpisuje se rovnoměrně 60 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů, záporný goodwill do výnosů. O případnou následnou změnu kupní ceny podniku nebo jeho části se upraví hodnota goodwillu, a to beze změny doby odpisování.

  Lze jej vyjádřit vzorcem:

$$G = KC - (\sum M - \sum Z),$$

  kde:

  G – goodwill,
  KC – kupní cena,
  $\sum M$ – souhrn individuálně přeceněné složky majetku,
  $\sum Z$ – souhrn převzatých závazků.

- **Povolenky na emise skleníkových plynů**.
- **Preferenční limity** zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv; u prvního držitele pouze v případě, pokud by náklady na získání informace o jejich ocenění reprodukční cenou nepřevýšily jejich významnost.

b) **Technické zhodnocení** od částky stanovené zákonem o daních z příjmů (Kč 40 000,-) a při splnění výše uvedených povinností (u bodu a):

- **u nabyvatele užívacího práva** k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku,
- **drobného nehmotného majetku** (složky majetku v bodě a) a doba použitelnosti delší než 1 rok), nevykazovaný jako dlouhodobý nehmotný majetek, ale v nákladech. (Poznámka: Nutné přesto vést evidenci o tomto majetku, lze použít podrozvahové účty.)

c) **Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek** – je to prakticky kalkulační účet v účtové skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek. Na něm se zachycují postupně vznikající náklady po dobu jeho pořizování až do uvedení do stavu způsobilého používání. Zde vykázaný majetek a technické zhodnocení se neodpisuje.

d) **Poskytnuté zálohy** na dlouhodobý nehmotný majetek jsou zálohy jak krátkodobé, tak dlouhodobé; účtují se na účet v účtové skupině 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek.

Dobou použitelnosti dlouhodobého nehmotného majetku se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost či může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných či jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

1.1.2 Drobný nehmotný majetek (DrNM)

Ve vnitřní směrnici nebo přímo **v odpisovém plánu**, si účetní jednotka **stanoví finanční limit** pořizovací ceny, resp. vlastních nákladů majetku s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců pro jeho uznání za dlouhodobý nehmotný majetek. O tomto majetku se účtuje na účtech účtové skupiny 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek a účetní jednotka jej vykazuje v jednotlivých položkách rozvahy v rámci položky B.II. Dlouhodobý nehmotný majetek.

Jedná-li se pak o pořízení majetku sice s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců, ale pod vymezenou výší, bude se jednat o **drobný nehmotný majetek**. DrNM je účetní kategorie (daňová legislativa rozlišuje jen dlouhodobý majetek a zásoby), jejíž vymezení je plně v kompetenci účetní jednotky. Pořízení drobného nehmotného majetku se účtuje jednorázově do nákladů na účet účtové skupiny 51 – Služby (např. 518 – Ostatní služby) a dále se eviduje na podrozvahovém účtu po celou dobu jeho užívání.

Účetní jednotka se může (obdobně jako u drobného hmotného majetku) rozhodnout, že bude respektovat významnost a pak se bude účtovat na vytvořený analytický účet k syntetickému účtu v účtové skupině 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek. V tomto případě se vede stejná evidence jako k dlouhodobému hmotnému majetku (inventární karty) a provádí se její postupný odpis dle odpisového plánu (minimálně 13 měsíců).

1.1.3 Dlouhodobý hmotný majetek (DHM)

DEFINICE

Dlouhodobý hmotný majetek

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců a od výše ocenění určené účetní jednotkou. Dále jsou dlouhodobým hmotným majetkem, bez ohledu na výši ocenění, pozemky, stavby, pěstitelské celky trvalých porostů, základní stádo a tažná zvířata, předměty z drahých kovů a jiný dlouhodobý majetek (sem patří umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky a předměty kulturní hodnoty) a oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Dlouhodobý hmotný majetek obsahuje následující položky:

1. **Pozemky** – jsou dlouhodobým hmotným majetkem bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím u realitních kanceláří. Pozemky se v souladu se zákonem o účetnictví (ZoÚ) neodpisují a účtují se v účtové skupině 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.

Do ocenění pozemku patří též hodnota lesního porostu nebo osázení keři, pokud nejsou pěstitelským celkem trvalých porostů. Pozemek pod nemovitostí není součástí ocenění budovy.

2. **Stavby** – též bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti se účtují v účtové skupině 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a patří sem:
   - Stavby, včetně budov (dle stavebního zákona), důlní díla a důlní stavby pod povrchem (dle horního zákona), vodní díla (dle vodního zákona) a další stavební díla např. podle zákona o vodovodech a kanalizacích.
   - Otvírky lomů, pískoven a hlinišť.
   - Technické rekultivace (dle horního zákona).
   - Byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zákonem o vlastnictví bytů.
3. **Samostatné movité věci a soubory movitých věcí** – jsou vedeny na účtech v účtové skupině 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a zahrnují:
   - **Předměty z drahých kovů** – bez ohledu na výši ocenění.

- **Samostatné movité věci a soubory movitých věcí** se samostatným technicko ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou, při splnění zákonných povinností – významnost a věrné a poctivé zobrazení majetku. Pokud tyto movité věci nebo jejich soubory nejsou vykázány v této položce, považují se za drobný hmotný majetek, o kterém se účtuje jako o zásobách; totéž platí i pro předměty z drahých kovů s dobou použitelnosti kratší než jeden rok.
- **Soubor movitých věcí** je pouze agregací movitých věcí a funkce jednotlivého komponentu ovlivňuje funkci jiného nebo souboru jako celku, nebo funkcí celku je dána funkce jeho jednotlivých komponentů. Je oceněn jednou částkou, odpisuje se jako celek, jednotlivé komponenty nelze samostatně odpisovat.

4. **Pěstitelské celky trvalých porostů** – účtují se též na účtech v účtové skupině 02 a jsou to následující porosty (v ZoÚ se na rozdíl od zákona o daních z příjmů u nich neuvádí doba plodnosti delší než 3 roky):
   - Ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 ha.
   - Trvalý porost vinic a chmelnic (bez nosných konstrukcí se však jedná o stavbu).
5. **Základní stádo a tažná zvířata** – jejich evidence je rovněž na účtech v účtové skupině 02:
   - **Bez ohledu na výši ocenění** plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat, ovcí, koz a hus.
   - **Podle rozhodnutí účetní jednotky** zvířata základního stáda jiných hospodářsky využívaných chovů, např. muflonů, daňků, jelenů, pštrosů.
   - Položka obsahuje též koně, např. tažné a dostihové, dále zejména osly, muly a mezky.
6. ***Jiný dlouhodobý hmotný majetek*** – obsahuje bez ohledu na výši ocenění:
   - Ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jeho části koupené nebo nabyté vkladem jako součást koupě pozemku po 1. 1. 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínky odpisování stanovené ve Vyhlášce. Ložiska se odpisují, proto jejich účty jsou součástí účtové skupiny 02.
   - Umělecká díla (nejsou-li součástí stavby), sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními předpisy, popřípadě jejich soubory (např. sbírka známek). Neodpisují se, účtují se proto na účtech v účtové skupině 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.
7. **Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek** – jsou prakticky nabíhající náklady po dobu jeho pořizování až do jeho uvedení do stavu způsobilého užívání. Je evidován na účtech v účtové skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek a neodpisuje se. Pokud účetní jednotka nabude věc, která již byla před nabytím uvedena do stavu způsobilého užívání a nevyžaduje montáž, není tato věc považována za nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (např. dům s rozbitými okny, poškozenými médii apod.).
8. **Technické zhodnocení**, které je obsaženo v položkách staveb, samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí, a to od částky stanovené v zákoně o daních z příjmů (40 000,-), a které se týká:
   - **najatého majetku**, tj. majetku, k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku,
   - **drobného hmotného majetku**.
9. **Poskytnuté zálohy** na dlouhodobý hmotný majetek – krátkodobé a dlouhodobé – se účtují na účtech v účtové skupině 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek a neodpisují se.

10. **Oceňovací rozdíl k nabytému majetku** se účtuje v účtové skupině 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku a jedná se o kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávající, vkládající nebo zanikající účetní jednotky sníženým o převzaté závazky. Neprovádí se individuální přeceňování jednotlivých složek majetku znalcem, není finančně náročný.

Odpisuje se rovnoměrně 180 měsíců (aktivní do nákladů, pasivní do výnosů). Neodepsaná část se odepíše jednorázově při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku. O případnou následnou změnu kupní ceny se upraví hodnota oceňovacího rozdílu, beze změny doby odpisování.

Lze jej vyjádřit vzorcem:

$$OR = KC - (\sum ocenění - \sum Z),$$

kde:

OR	–	oceňovací rozdíl,
KC	–	kupní cena,
$\sum$ ocenění	–	ocenění u účetní jednotky prodávající, vkládající nebo zanikající,
$\sum Z$	–	ocenění závazků.

1.1.4 Drobný hmotný majetek (DrHM)

Ve vnitřní směrnici, nejlépe přímo **v odpisovém plánu, si účetní jednotka stanoví finanční limit** pořizovací ceny, resp. vlastních nákladů majetku s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců pro jeho uznání za dlouhodobý hmotný majetek. O tomto majetku se účtuje na účtu účtové skupiny 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a účetní jednotka jej vykazuje v rozvaze v položce „B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí".

Jedná-li se pak o pořízení majetku sice ***s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců, ale pod vymezenou výší***, bude se jednat o **drobný hmotný majetek**. Drobný hmotný majetek je účetní kategorie (daňová legislativa rozlišuje jen dlouhodobý majetek a zásoby), jejíž vymezení je plně v kompetenci účetní jednotky. Účetní jednotka si může stanovit ještě další **dílčí limity**, a tak rozdělit tento drobný hmotný majetek prakticky na jeho podskupiny.

Z toho vyplývají následující varianty účtování o drobném hmotném majetku:

- Výše pořízení je považována za bezvýznamnou, proto se tyto předměty považují ***za spotřební materiál*** a jsou účtovány v účtové skupině 50 – Spotřebované nákupy například na účet 501/1 – Spotřeba materiálu. K této podskupině drobného hmotného majetku ***není třeba vést žádnou další evidenci***.
- Jako o ***zásobách***, tj. na vytvořený účet drobného hmotného majetku v účtové skupině 50 – Spotřebované nákupy (např. 501/2 Spotřeba drobného hmotného majetku), což též představuje jednorázově uplatněný náklad již při jeho pořízení se současným vydáním do užívání. Ale tato podskupina se ***eviduje na podrozvahovém účtu*** po celou dobu jejího používání a ***podléhá inventarizaci***.
- Při respektování významnosti se tato podskupina bude účtovat na vytvořené účty drobného hmotného majetku v účtové skupině 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný (například 022/7 Drobný hmotný majetek). K této podskupině se vede ***stejná evidence jako k dlouhodobému majetku*** (inventární karty) a provádí se její postupný odpis dle odpisového plánu (minimálně 13 měsíců).

Stejným způsobem může přistoupit účetní jednotka k věcem, které přebírá po skončení leasingu do svého majetku a v ceně, která je nižší než jejím rozhodnutím stanovený limit pro zařazování předmětu do dlouhodobého hmotného majetku. [1)]

U dlouhodobého hmotného majetku (v účtové skupině 02), jehož pořizovací cena je **pod limitem stanoveným zákonem o daních z příjmů** pro samostatné movité věci, případně soubory movitých věcí, ***tj. Kč 40 000,- a méně***, se aplikuje zákon o daních z příjmů a ***daňové odpisy*** tohoto majetku jsou ***ve výši účetních*** dle odpisového plánu.

Naopak, aby mohly být uznány daňové odpisy u majetku, který dle rozhodnutí účetní jednotky nebude zahrnut do dlouhodobého hmotného majetku (není v účtové skupině 02 a účtuje se o něm jako o zásobách) a jehož cena bude **vyšší než limit stanovený zákonem o daních z příjmů**, ***tj. více než Kč 40 000,-***, **je nezbytné** vést takovýto majetek **na podrozvahových účtech**.

Nestačí vést pomocnou neúčetní evidenci (např. operativní evidenci), protože dle zákona o daních z příjmů **musí být o majetku účtováno**. Při splnění této podmínky jej lze daňově odpisovat. Operativní evidence ani využití tabulkového procesoru u nějakého softwaru tuto povinnost nenaplňuje.

---

1) *Z pohledu zákona o daních z příjmů je nutné vést podrobnou evidenci (nejvýhodněji na inventárních kartách současně s účetními odpisy) o výši daňových odpisů u dlouhodobého hmotného majetku, resp. daňově uznatelných nákladů při jednorázovém zaúčtování drobného hmotného majetku do nákladů. Je to dáno tím, že na rozdíl od účetnictví, kde je „limit" pro dlouhodobý hmotný majetek plně na rozhodnutí účetní jednotky, zákon o daních z příjmů pevně tento limit stanoví.*

1.2 Oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

DEFINICE

Oceňování

Přiřazení peněžní hodnoty jednotlivé položce dlouhodobého majetku.

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se oceňuje podle Zákona o účetnictví (ZoÚ) a Vyhlášky.

- **Pořizovací cenou** – úplatně nabytý.
- **Vlastními náklady** – vytvořený vlastní činností.
- **Reprodukční pořizovací cenou** – bezúplatně nabytý nebo v případě, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit.

1.2.1 Pořizovací cena

DEFINICE

Pořizovací cena dlouhodobého majetku

Cena tohoto majetku, včetně všech nákladů, které přímo souvisí s jeho pořízením.

Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení s ohledem na povahu pořizovaného majetku a způsob jeho pořízení do doby stanovené Vyhláškou **jsou zejména náklady na**:

a) přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertizy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce,

b) úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,

c) odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,

d) průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,

e) licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,

f) vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby; zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu,

g) náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovi nebo nájemci nemovitosti nebo za omezení v obvyklém užívání, jakož i náhrady za předčasně smýcený porost v souvislosti s výstavbou,

h) úhradu podílu na oprávněných nákladech provozovatele přenosové nebo distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu,

i) úhrady nákladů zejména na přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikaci,

j) zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání; vzniknou-li při zkouškách použitelné výrobky nebo výkony, jsou výnosy z těchto výrobků nebo výkonů součástí provozních výnosů a náklady na ně (bez odpisů) součástí provozních nákladů; zkouškami nejsou záběh a osvojení, které jako počáteční vícenáklady zahajované výroby jsou součástí nákladů po uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání,

k) zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a dekonzervační práce v případě dalšího pokračování. Pokud je pořizování majetku zastaveno trvale, odepíše se pořizovaný majetek při jeho vyřazení do nákladů.

Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení zejména ***nejsou***:

a) **opravy a údržba**,[2) 3)]

b) **náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu**,

c) **kurzové rozdíly**,

d) **smluvní pokuty a úroky z prodlení,** popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,

e) **daně** spojené s pořízením dlouhodobého majetku, které zákon o daních z příjmů neuznává za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a dále daň z převodu nemovitostí.

f) nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,

g) náklady na zaškolení pracovníků,

h) náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,

i) náklady na biologickou rekultivaci,

j) náklady spojené s přípravou a zabezpečením výstavby vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání.

Ocenění jednotlivého dlouhodobého nehmotného majetku a odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku **se zvyšuje o technické zhodnocení**, k jehož účtování a odpisování je oprávněna účetní jednotka.

V případě finančního leasingu se pořizovací cena majetku převzatého uživatelem do vlastnictví zvýší o technické zhodnocení odpisované uživatelem v průběhu užívání a pokračuje se v odpisování z takto zvýšené pořizovací ceny.

Ocenění pořízeného **pozemku** je včetně lesního porostu nebo osázení stromy a keři, pokud nejsou pěstitelským celkem trvalých porostů.

---

2) ***Opravou*** *se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.*

3) ***Údržbou*** *se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.*

Ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení **se sníží o dotaci** poskytnutou na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku.

Za dotaci se považují **bezúplatná plnění** přímo nebo zprostředkovaně poskytnutá podle zvláštních právních předpisů:

- ze státního rozpočtu,
- státních finančních aktiv,
- Národního fondu,
- ze státních fondů,
- z rozpočtů územních samosprávných celků na stanovený účel.

Za dotaci se rovněž považují bezúplatná plnění poskytnutá účetním jednotkám na stanovený účel:

- ze zahraničí z prostředků Evropského společenství,
- nebo z veřejných rozpočtů cizího státu,
- a granty poskytnuté podle zvláštního právního předpisu.

Dotací se rozumí též **prominutí části poplatků**, pokud to právní předpis umožňuje a příslušný orgán stanovil prominutou část poplatků za dotaci. Nebudou-li úroky zahrnovány do pořizovací ceny, dotace na ně bude představovat finanční výnos.

1.2.2 Vlastní náklady

DEFINICE

Vlastní náklady

Všechny přímé náklady, které bezprostředně souvisí s vytvořením dlouhodobého majetku vlastní činností, a nepřímé náklady (výrobní a správní režie), jestliže vytvoření majetku je delší než 12 měsíců.

Vlastními náklady se rozumí:

- **přímé náklady** vynaložené na výrobu nebo jinou činnost,
- **nepřímé náklady**, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami.

Nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, jsou vymezené v souladu s účetními metodami v ČÚS č. 013:

- výrobní režie, tj. nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého majetku vlastní činností,
- správní režie, tj. nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku je dlouhodobé povahy (přesahuje období jednoho účetního období).

V současnosti neexistuje jednotná metodika pro kalkulaci (vyhláška o kalkulaci byla v roce 1992 zrušena), stanovení vlastních nákladů je otázkou řešení v rámci **vnitropodnikového účetnictví, tj. interní kalkulační směrnicí**.

Příklad struktury kalkulačního vzorce:	
1.	přímý materiál
2.	přímé mzdy
3.	ostatní přímé náklady
4.	výrobní (provozní) režie
	= vlastní náklady výroby (provozní náklady)
5.	správní režie
	= vlastní náklady výkonu

1.2.3 Reprodukční pořizovací cena

DEFINICE

Reprodukční pořizovací cena dlouhodobého majetku

Cena, za kterou by byl tento majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

Ocenění majetku **reprodukční pořizovací cenou** se použije dle ZoÚ v případech:

- bezúplatného nabytí,
- kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit.

Dále se použije i dle ČÚS č. 013 pro:

- **vklad dlouhodobého** majetku s výjimkou případů, kdy je vklad oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak, tj. dle posudku zpracovaného znalcem,
- dlouhodobý majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený, např. **inventarizační přebytek**.

Dlouhodobý hmotný majetek **pořízený směnnou smlouvou** (dle ObčZ nebo OZ) se ocení dle Vyhlášky:

- **pořizovací cenou**, jsou-li ceny ve smlouvě sjednány, nebo
- **reprodukční pořizovací cenou**, nejsou-li ceny ve smlouvě sjednány.[4)]

Metoda ocenění souboru majetku

Nejsou li známy ceny jednotlivých složek, lze vytvářet **soubory** majetku, pokud to metody (Vyhláška) dovolí a podle ZoÚ se ocení jednou cenou:

1. soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, který slouží jednotnému účelu,
2. stroj nebo zařízení, včetně prvního vybavení náhradními díly,
3. soubor jiného dlouhodobého hmotného majetku (např. sbírka známek), s výjimkou ložisek nevyhrazeného nerostu.

---

4) *Reprodukční pořizovací cenou je prakticky* **obvyklá cena** *v místě na konkrétním trhu (tržním oceněním), proto je nutné ji* **odlišovat od daňové** *reprodukční pořizovací ceny, která není tržní a která se zjišťuje podle předpisů pro oceňování. V praxi jejich rozdílné obsahového vymezení způsobí i rozdílné vstupní ceny pro účetní a daňové odpisování.*

Praktické problémy při účtování nákladů souvisejících s pořízením DM

Problém správného ocenění DM závisí již na stanovení okamžiku pořízení nového DM, protože právní předpisy tento okamžik nikde nedefinují. Každá ÚJ však musí respektovat obecnou zásadu věrného a poctivého zobrazení, a to jak při vedení účetnictví, tak v účetní závěrce.

K zajištění správného ocenění si proto ÚJ ve **vnitřním předpisu** stanoví postup pro stanovení okamžiku, od kterého se položky výdajů stávají součástí ocenění DM. Znamená to vymezit **okamžik** (tj. určitý „rozhodný den"), kdy došlo k **rozhodnutí o pořízení DM**. Pro stanovení může sloužit např. zápis z jednání představenstva, písemné rozhodnutí jednatele společnosti či jediného společníka. Dalším důkazním prostředkem může být datum zpracování technické nebo technologické dokumentace.

Na základě vymezení tohoto okamžiku jsou pak veškeré náklady, které jemu věcně a časově předcházejí, provozními náklady.

Bez ohledu na okamžik rozhodnutí o pořízení DM jsou běžnými provozními náklady:

- náklady na zpracování koncepce investičního rozvoje,
- náklady na marketing (na zjišťování neuspokojených potřeb spotřebitelů),
- průzkum tržního potenciálu a odbytových příležitostí,
- výběrové řízení na cenovou dostupnost DM.

Chybné ocenění DM má negativní dopad po dobu jeho užívání zejména do výsledku hospodaření prostřednictvím nesprávné výše odpisů, ale i na rentabilitu a efektivnost řízení ÚJ.