Evidence dlouhodobého majetku se zaměřením na technické zhodnocení ve společnosti Gumárny Zubří, a.s.

Monika Galčanová

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:	**Monika Galčanová**
Osobní číslo:	**M15016**
Studijní program:	**B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor:	**Účetnictví a daně**
Forma studia:	**prezenční**

Téma práce: **Evidence dlouhodobého majetku se zaměřením na technické zhodnocení ve společnosti Gumárny Zubří, a.s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- **Vypracujte rešerši literárních zdrojů týkající se evidence dlouhodobého majetku.**

II. Praktická část

- **Proveďte analýzu evidence dlouhodobého majetku ve společnosti Gumárny Zubří, a.s.**
- **Analyzujte rekonstrukci budovy a navrhněte účtování a vykazování tohoto majetku.**
- **Na základě provedené analýzy navrhněte doporučení pro zlepšení stávajícího stavu vykazování dlouhodobého majetku ve společnosti.**

Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**

Rozsah příloh:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

CHALUPA, Rostislav et al. Abeceda účetnictví pro podnikatele. 15. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2017, 448 s. ISBN 9788075540683.
MACHÁČEK, Ivan. Technické zhodnocení majetku v otázkách a odpovědích. Praha: Aspi, 2005, 95 s. ISBN 80-7357-135-8.
SKÁLOVÁ, Jana. Podvojné účetnictví. 23. 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, 284 s. ISBN 978-80-271-0048-4.
WEYGANDT, Jerry J., Paul D. KIMMEL a Donald E. KIESO. Accounting principles: international student version. 11th ed. Hoboken: John Wiley and Sons, 2014, 1075 s. ISBN 978-1-118-32366-3.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Bohumila Svitáková, 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

L.S.

UNIVERZITA TOMÁŠE BATI VE ZLÍNĚ
Fakulta managementu a ekonomiky
1

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 užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li 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 7.5.2018

Jméno a příjmení: MONIKA GALČANOVÁ

Galčanová

podpis diplomanta

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se zabývá evidencí dlouhodobého majetku, avšak hlavní důraz je kladen na technické zhodnocení dlouhodobého majetku a opravy. Mezi těmito pojmy je občas velmi tenká hranice. Práce je zpracována ve společnosti Gumárny Zubří, a.s. Cílem v teoretické části je objasnit pojmy související s evidencí dlouhodobého majetku a ujasnit si rozdíl mezi technickým zhodnocením a opravami. Na začátku praktické části je představena společnost Gumárny Zubří, a.s. Následně je v praktické části provedena analýza evidence dlouhodobého majetku ve společnosti a analýza rekonstrukce budovy, která proběhla v roce 2017. Jsou analyzována určitá možná řešení rekonstrukce budovy a jejich srovnání i s dopadem na daň z příjmů. Na základě provedené analýzy jsou navržena doporučení pro zlepšení stávajícího stavu vykazování dlouhodobého majetku, a to včetně návrhu na vykazování a účtování rekonstrukce budovy ve společnosti.

Klíčová slova: technické zhodnocení, opravy, dlouhodobý majetek, inventarizace, evidence dlouhodobého majetku

ABSTRACT

This bachelor thesis deals with recording of long-term assets, however the main emphasis is put on technical improvement of fixed assets and repairs. There is a very thin line between these terms sometimes. The bachelor thesis has been made in the company Gumárny Zubří, a.s. The aim of the theoretical part is to explain terms relating to recording of long-term assets and to clarify the difference between technical improvement and repairs. At the beginning of the practical part Gumárny Zubří, a.s. company is introduced. The practical part also contains the long-term assets recording analysis in the company and the reconstruction of the building analysis which was realized in 2017. Some possible solutions for the reconstruction of the building and comparison of these solutions with the impact on the income tax are analyzed in the practical part. Based on the carried out analysis, recommendations are proposed to improve the current state of the presentation of fixed assets, including the proposal for reporting and accounting for the reconstruction of the building in the company.

Keywords: technical improvement, repairs, long-term assets, inventory, recording of long-term assets

Tímto bych chtěla poděkovat hlavně mé vedoucí práce paní Ing. Bohumile Svitákové, Ph.D. za její velkou ochotu, významnou pomoc a připomínky při zpracování. Moc si toho vážím.

Dále chci poděkovat mé rodině za podporu a nervy, které se mnou po celý čas měli.

Mé poděkování směřuje také do společnosti Gumárny Zubří, a.s. Konkrétně panu Ing. Lubomíru Mičkovi, finančnímu řediteli, paní Ing. Zuzaně Vavřinové, MBA, vedoucí odboru účetnictví a paní Evě Kopecké, účetní majetku. Děkuji za poskytnuté informace a možnost zpracovat bakalářskou práci právě v této firmě.

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

„Boj je podstatou života. Kdo nebojuje, nemůže ani zvítězit.“

Tomáš Baťa

OBSAH

ÚVOD **9**
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE **11**
I TEORETICKÁ ČÁST **12**
1 EVIDENCE DLOUHODOBÉHO MAJETKU **13**
1.1 ANALYTICKÁ A SYNTETICKÁ EVIDENCE 13
1.2 OPERATIVNÍ EVIDENCE 14
1.3 PODROZVAHOVÁ EVIDENCE 14
2 VYMEZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU **15**
2.1 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK 15
2.2 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK 16
2.3 DLOUHODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK 17
2.3.1 Ocenění dlouhodobého finančního majetku 18
2.3.2 Pořízení a úbytek dlouhodobého finančního majetku 18
2.4 OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU 18
2.5 POŘÍZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU 19
2.6 ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU 19
2.6.1 Účetní odpisy 20
2.6.2 Daňové odpisy 21
2.6.3 Komponentní odpisování dlouhodobého majetku 22
2.7 VYŘAZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU 22
3 INVENTARIZACE DLOUHODOBÉHO MAJETKU **23**
4 PROBLEMATIKA TECHNICKÉHO ZHODNOCENÍ A OPRAV **24**
4.1 OPRAVY A UDRŽOVÁNÍ 24
4.1.1 Rezervy na opravy hmotného majetku 25
4.2 VYMEZENÍ POJMU TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ 26
4.2.1 Z pohledu daňových předpisů 26
4.2.2 Z pohledu účetních předpisů 28
4.3 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ JAKO SAMOSTATNÝ MAJETEK 29
4.3.1 Technické zhodnocení najatého majetku 30
4.3.2 Technické zhodnocení drobného majetku 31
4.4 ÚČTOVÁNÍ TECHNICKÉHO ZHODNOCENÍ 31
4.5 ODPISY PO PROVEDENÍ TECHNICKÉHO ZHODNOCENÍ 33
4.6 ZÁVĚREM K TECHNICKÉMU ZHODNOCENÍ 34
II PRAKTICKÁ ČÁST **36**
5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI **37**
5.1 VÝROBA A STRATEGIE SPOLEČNOSTI 37
5.2 HISTORIE A SOUČASNOST SPOLEČNOSTI 38
6 DLOUHODOBÝ MAJETEK **39**
6.1 SKLADBA DLOUHODOBÉHO MAJETKU A JEHO ANALÝZA 39
6.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek 41
6.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek 42

6.1.3 Dlouhodobý finanční majetek 42
6.2 JEDNOTLIVÉ DRUHY EVIDENCE VE SPOLEČNOSTI 43
6.2.1 Syntetická a analytická evidence 43
6.2.2 Podrozvahová evidence 43
6.2.3 Operativní evidence 43
6.3 EVIDENCE DLOUHODOBÉHO MAJETKU 43
6.3.1 Dlouhodobý nehmotný majetek 44
6.3.2 Drobný dlouhodobý nehmotný majetek 44
6.3.3 Dlouhodobý hmotný majetek 44
6.3.4 Drobný dlouhodobý hmotný majetek 44
6.3.5 Dlouhodobý finanční majetek 45
6.3.6 Pořizování a oceňování dlouhodobého majetku 45
6.3.7 Odpisování dlouhodobého majetku ve společnosti 46
6.3.8 Vyřazení majetku 47
6.3.9 Inventarizace majetku 47
7 UVEDENÍ DO PROBLEMATIKY REKONSTRUKCE BUDOVY 49
7.1 POSTUP PŘI REKONSTRUKCI 49
8 POSTUP ŘEŠENÍ REKONSTRUKCE 51
8.1 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ A OPRAVY NA BUDOVĚ 51
8.1.1 Rozbor jednotlivých činností a zaúčtování 51
8.2 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ BUDOVY 55
8.3 OPRAVA BUDOVY 58
8.3.1 Rezerva na opravy hmotného majetku 60
8.4 SROVNÁNÍ JEDNOTLIVÝCH MOŽNOSTÍ 63
9 NÁVRHY A DOPORUČENÍ 67
9.1 ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU 67
9.2 ZLEPŠENÍ STÁVAJÍCÍHO STAVU V INVENTARIZACI 67
9.3 OPERATIVNÍ EVIDENCE 68
9.4 OSTATNÍ NÁVRHY VE VYKAZOVÁNÍ MAJETKU 68
9.5 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ A OPRAVY 69
ZÁVĚR 73
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY 75
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK 79
SEZNAM OBRÁZKŮ 80
SEZNAM TABULEK 81
SEZNAM PŘÍLOH 82

ÚVOD

Společnost Gumárny Zubří, a.s. je opravdu velkou výrobní společností, která by bez dlouhodobého majetku existovat ani nemohla. Díky kvalitě svých výrobků a celkové vyspělosti je jednou z nejvýznamnějších gumárenských společností nejen v České republice, ale také v Evropě a tuto pozici se snaží stále udržovat.

Dlouhodobý majetek je jednou ze základních součástí účetní jednotky. Investiční majetek slouží společnosti nejen pro to, aby měla na čem vyrábět své výrobky, ale také například k přepravě ve skladu, a nebo pro administrativní a finanční účely. Jedná se o velmi široké téma, ale také velmi zajímavé. Na rozdíl od zásob, které se během produkce často spotřebovávají jednorázově nebo ve výrobním procesu, mění svou podobu, dlouhodobý majetek je relativně stálý, opotřebovává se postupně a ve většině případů, kromě výrobních zařízení, nezávisle na produkci firmy. Pro tuto práci bylo vybráno téma evidence dlouhodobého majetku, které je velmi důležité ve společnosti. Společnost by měla mít velmi dobrý přehled o tom, kolik a čeho vlastní, jakou hodnotu tento majetek má a kde se nachází. Majetek společnosti stejně jako majetek člověka dělá společnost významnější a udává její hodnotu. Správné zaevidování majetku a jeho bezchybná evidence během jeho existence je základním předpokladem pro minimalizaci chyb. Z evidence majetku společnost totiž získává hodnotu odpisů, zůstatkové ceny a další údaje, o kterých může účtovat. Není-li v pořádku evidence majetku, nebude v pořádku ani účtování o něm.

Nejvíce sledované na investičním majetku je jeho technické zhodnocení. Dlouhodobý majetek je pro zachování jeho funkčnosti nutno udržovat, obnovovat, modernizovat a rekonstruovat. A to s sebou přináší právě mnoho různých řešení, sporů a různých úhlů pohledů. Je zde poukázáno, jak je velmi tenká hranice mezi tím, zda zásahy provedené na nemovitosti jsou považovány za její opravu, nebo jsou evidovány jako součást této nemovitosti a jedná se o technické zhodnocení. Často závisí na konkrétní situaci, důkazních prostředcích svědčících o pouhé výměně nebo zlepšení. Každý pracovník finančního úřadu tuto situaci může také vyhodnotit podle svého uvážení, důležité je pro firmu si svá tvrzení obhájit. Na žádost firmy je úkolem rozebrat konkrétní "akci", která proběhla na jedné z budov v roce 2017 a navrhnout její vykázání ve společnosti. Tento rozbor může být příkladem pro řešení problémů v oblasti oprav a technického zhodnocení i pro jiné firmy.

Teoretická část se celkově týká evidence dlouhodobého majetku. Jaké druhy evidence se ve společnosti vyskytují, členění samotného dlouhodobého majetku. Jelikož ne každý ma-

jetek je v hmatatelné podobě. A také co se s majetkem v podniku děje, jakým způsobem si společnost majetek může pořídit, ocenit. Formou odpisů musí vyjádřit jeho opotřebení. Jsou řízeny právními normami, přesto je účetní jednotce dána určitá volnost při stanovení způsobů i uplatnění odpisů. Dále se tato část zabývá inventarizací, pomocí níž společnost zjistí skutečný stav majetku ve společnosti. V neposlední řadě je uvedeno technické zhodnocení a vše, co s ním souvisí. Technické zhodnocení je také velmi důležité z hlediska evidence, jelikož navyšuje vstupní cenu majetku a tím se prodlouží jeho doba odepisování. Je třeba si vymezit také pojem opravy z důvodu tenké hranice mezi těmito pojmy.

V praktické části je představena společnost Gumárny Zubří, a.s. V této části jsou aplikovány ve společnosti poznatky z teoretické části. Nejdříve proběhla analýza skladby majetku, který se ve společnosti vyskytuje. Je zde popsáno, jakým způsobem společnost majetek pořizuje, oceňuje, vyřazuje, odepisuje. Hranice, od které společnost považuje majetek za dlouhodobý hmotný a nehmotný, popřípadě drobný. V tak velké společnosti je důležitá inventarizace, která je v této části rozepsána. Stejně tak jsou rozepsány i jednotlivé druhy evidence ve společnosti. Dalším velmi důležitým bodem je rozbor rekonstrukce budovy číslo 8, kde jsem nastínila několik možných řešení. V každé variantě nechybí její vykázání, zaúčtování a poté jejich srovnání včetně dopadu na výsledek hospodaření a daň. V poslední části jsou návrhy a doporučení pro zlepšení stávajícího stavu vykazování dlouhodobého majetku, včetně návrhu na vykázání rekonstrukce budovy číslo 8.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Téma práce je důležité, jelikož velmi často nastává situace, kdy podnik potřebuje stanovit, zda uskutečněné výdaje na změny majetku bude vykazovat jako technické zhodnocení či jako opravu. Vše má jiný vliv na vykazování ve společnosti. Často bývá problematické s jistotou tyto výdaje charakterizovat, což může vést i ke sporu se správcem daně.

Hlavním cílem bakalářské práce je navrhnout, pomocí analýzy evidence dlouhodobého majetku a rekonstrukce budovy v roce 2017 ve společnosti Gumárny Zubří, a.s., doporučení pro zlepšení stávajícího stavu vykazování dlouhodobého majetku, včetně návrhu na účtování a vykazování rekonstrukce budovy ve společnosti. Provedená analýza může sloužit nejen analyzované společnosti, ale i jiným společnostem k možnému řešení určitých výdajů souvisejících s majetkem. Zvolenými dílčími cíli je vymezit si pojmy související s dosažením hlavního cíle. Zanalyzovat určitá možná řešení při rekonstrukci budovy i s jejich zaúčtováním a následným srovnáním i s dopadem na daň z příjmů. Dalším z dílčích cílů je provedení kompletní analýzy evidence majetku a ze zjištěných úskalí v této oblasti jsou navržena doporučení ke zlepšení evidence dlouhodobého majetku.

Důležitou částí je příprava, seskupení interních zdrojů, ze kterých analýza vychází. V teoretické a praktické části jsou použity různé metody pro naplnění daných cílů. Nejprve je využita literární rešerše, jejíž hlavním úkolem je vytvořit ucelený přehled současné literatury o konkrétním tématu, a to v logickém toku myšlenek. Práce s citací je zde nedílnou a nesnadnou záležitostí. V této části je čerpáno z odborných literárních i legislativních zdrojů. Samozřejmě základní metodou práce je analýza a syntéza. Syntézou se spojují poznatky získané analytickým přístupem a dochází k definování určité problematické oblasti v této práci, kterou je nutné řešit v návrhové části. Jednou z metod finanční analýzy podniku, která je v bakalářské práci využita, je analýza stavových (absolutních) ukazatelů. Mezi metody a techniky sběru informací, které jsou zde také použity, patří nestandardizovaný rozhovor. Tento rozhovor proběhne s finančním ředitelem, účetní majetku a hlavní účetní. Analýza dokumentů je jednou z nezbytných metod, která je použita opravdu v celé praktické části, a to k údajům o firmě, analýze současného stavu evidence i rekonstrukce budovy ve společnosti. Je využita také metoda srovnávání, jejíž pomocí jsou ke konci této práce srovnávány jednotlivé možnosti řešení rekonstrukce budovy. Metodou rozhodování je v závěrečných doporučeních vybrána jedna z možných variant řešení rekonstrukce budovy, která je společnosti i doporučena.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 EVIDENCE DLOUHODOBÉHO MAJETKU

S účetnictvím souvisí určité funkce, do kterých patří i část evidenční a důkazní. Evidence majetku je velmi potřebná pro celou problematiku DM. Z hlediska daňového účelu je evidence také velmi podstatná. V případě, pokud prokazuje podnik finančnímu úřadu, že majetek, ze kterého uplatňuje daňové náklady, je opravdu v jeho vlastnictví. Bez evidence bychom v tomto případě doplráceli na dani z příjmu za špatně vykázané daňové výdaje. Principy evidence jsou součástí ČÚS č. 013 - DHM a DNM a č. 014 - DFM (Landa, 2006, s. 165). Evidence DM má za úkol zaznamenat pořízení, opotřebení, vyřazení a poskytnout podklady pro kontrolu stavu dlouhodobého majetku (Berešová, 2012).

1.1 Analytická a syntetická evidence

Syntetické účty jsou souhrnným názvem rozvahových a výsledkových účtů. K bližšímu přiblížení syntetického účtu účetní jednotka vede různé množství analytických účtů. Závisí na účetní jednotce, jak velký přehled o hospodaření firmy požaduje a zda si k tomu zvolí analytické účty. Ze směrné účtové osnovy, která je přílohou vyhlášky k zákonu o účetnictví, vychází účtový rozvrh rozvedený až na konkrétní syntetické a analytické účty (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 24-26).

Syntetická a analytická evidence se zavádí dle jednotlivých skupin majetku. Na analytickém účtu se vede evidence jednotlivých složek majetku, se kterou souvisí nástroj karta dlouhodobého majetku (Landa, 2006, s.166). Do inventární karty zapisují údaje na základě protokolu o zařazení, vnitřních účetních dokladech a protokolu o vyřazení. Evidenci vede účetní jednotka buď na počítači, nebo ručním zápisem (Berešová, 2012).

Analytickou evidencí majetku, často v podobě inventární karty, zjistíme jednoznačnou identifikaci DM. Tuto evidenci však podnik vede i odděleně u najatého majetku a jeho technického zhodnocení. Karta obsahuje zejména název, popis majetku nebo číselné označení, datum a způsob pořízení, datum uvedení do užívání, datum jeho zaúčtování, ocenění při pořízení, i ocenění jednotlivých hmotných movitých věci vytvářející soubor hmotných movitých věcí, jejich popis, i datum přiřazení nebo vyřazení této movité věci, způsob účetního a daňového odpisování, datum a způsob vyřazení (Ryneš, 2017, s. 142 a 143; Sedláček, 2017. s. 89). Díky kontrolním soupiskům zjistíme vazbu mezi syntetickými a analytickými účty. Ověřují se zůstatky všech analytických účtů k příslušnému syntetickému účtu (Březinová a Munzar, 2003, s. 91).

Vedle vyhotovení VÚD je třeba vyhotovit při zavádění majetku do užívání také protokol o zařazení, který je nepostradatelnou přílohou VÚD. Potřeba vyhotovovat tento protokol lze odvodit nepřímo z účetních předpisů, protože všechny nutné údaje nelze vtěsnat do klasického účetního dokladu. Protokol udává, kdy je majetek způsobilý k užívání a umožňuje účetní vést analytickou evidenci (Schiffer, 2010, s. 86-89).

1.2 Operativní evidence

Operativní evidence je oborem informační soustavy, která není usměrňována předpisy. Proto není inventarizace v této evidenci povinná. Závisí na účetní jednotce, co bude předmětem této evidence i její uspořádání. Sleduje se zde majetek, který byl zúčtován v nákladech. Nejčastěji je předmětem této evidence drobný hmotný majetek, který je odepsán a není již evidován v účetnictví. Účtovali jsme o něm jako o zásobách, i když doba použitelnosti byla déle než jeden rok. Tento majetek sledujeme jen v operativní evidenci, nezapočítává se do celkových aktiv. Může také obsahovat majetek u nájemce po skončení finančního leasingu. Operativní evidence je obor, který není příliš věrohodný a obtížně se kontroluje. Posláním je podat informace o majetku (Schiffer, 2010, s. 120 a 135).

1.3 Podrozvahová evidence

Na těchto účtech sledujeme majetek, který nenajdeme v rozvaze. Slouží především pro majetek, který je posuzován z hlediska majetkoprávního. Jedná se často o evidenci práv, které neúčtujeme a cizí majetek, jehož účetní jednotka není vlastníkem. Například hypotéky, poskytnuté záruky, pronajatý majetek u finančního leasingu. Podrozvahový účet může vypadat například jako soupis majetku v MS Excel. Bývá zde veden i drobný majetek, který se zveřejňuje také v příloze účetní závěrky. Podrozvahová evidence však slouží pro sledování využívání cizího majetku, ke kterému účetní jednotka nemá vlastnické právo. Proto se sledují pouze inventární karty drobného majetku, které jsou v používání v operativní evidenci (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 42 a 48; Schiffer, 2006, s. 121).

2 VYMEZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Pro určení, zda se jedná o DM a kdy se takto eviduje, jsou stanovena kritéria. Důležité kritérium pro zařazení dlouhodobého majetku je způsob jeho využívání v podniku. Pokud podnik plánuje majetek dále prodat, jednalo by se tak spíše o zboží. Jestliže však je určen k dlouhodobému užívání ve společnosti, či za účelem kapitálového zhodnocení nebo prospěchu v podobě výnosů, evidujeme jej jako dlouhodobý majetek. Tento majetek se nachází v aktivech v rozvaze, používá se déle než jeden rok, výše ocenění závisí od účetní jednotky. Pokud majetek nepřesáhne zvolený limit, jedná se o drobný DM. Majetek se postupně opotřebovává, jeho hodnota se dostává do nákladů formou odpisů (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 41; Sedláček, 2017, s. 61; Weygandt, Kimmel a Kieso, 2014, s. 413 a 414).

DM spadá do účtové třídy 0. Dělí se na dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek (Skálová, 2017, s.35). DM má legislativní úpravu, podle které se musí řídit. Postup při inventarizaci a způsoby oceňování se nachází v ZoÚ. Obsahové vymezení a postup při odpisování najdeme ve vyhlášce k ZoÚ. Postupy účtování a bližší popis metod se nachází v českých účetních standardech pro účetní jednotky. Další vymezení legislativní úpravy se nachází ve směrné účtové osnově pro podnikatele. I v ZDP je určeno, co lze považovat za DM (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 35-37, 41).

Za DM se však nedají považovat zásoby, krátkodobý finanční majetek a drobný nehmotný a hmotný majetek. Drobný nehmotný a hmotný majetek nesplňuje finanční limit pro DHM a DNM, avšak používá se déle než jeden rok. V případě drobného nehmotného majetku účetní jednotka při pořízení účtuje do nákladů (služby) nebo jej zaúčtuje jako DNM (například účet 019 – Jiný DNM). V případě hmotného majetku účtuje rovněž do nákladů (spotřeba materiálu) jako by se jednalo o zásoby nebo jej zaúčtuje jako DHM (například účet 029 – Jiný DHM). Způsob zaúčtování drobného majetku je dán ve vnitropodnikové směrnici. Pokud jej eviduje účetní jednotka jako DHM nebo DNM, tak se drobný majetek odpisuje účetními odpisy, které jsou daňově uznatelné dle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP. Odpisy i vyřazení tohoto majetku účtuje účetní jednotka stejně jako by šlo o DM (Paseková, 2008a, s.135; Hinke a Bárková, 2017, s. 67; Marková, 2017, s. 35; Stormware, © 2017).

2.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Jedná se o majetek fyzické povahy, který je viditelný a hmatatelný. DHM se používá déle než jeden rok s výjimkou staveb. Rozhodující je u určitého druhu majetku také výše jeho

ocenění pro zatřízení do DHM. Výše ocenění je dána účetní jednotkou (Chalupa et al., 2017, s. 62-63; Paseková, 2008a, s. 133).

Dle zákona o účetnictví rozlišujeme, zda se jedná o DHM odpisovaný (účtová skupina 02), nebo neodpisovaný (účtová skupina 03). Do DHM zařadíme a takto evidujeme:

- pozemky, které jsou bez ohledu na výši ocenění, neodpisují se,
- stavby, které jsou bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti,
- hmotné movité věci a jejich soubory - např. stroje, zařízení (i drahé kovy bez ohledu na výši ocenění),
- jiný DHM-ložiska nerostu, umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky a předměty kulturní hodnoty (tyto položky bez ohledu na výši ocenění), níže uvedené TZ,
- pěstitelské celky trvalých porostů - např. ovocné stromy a keře, vinice, chmelnice,
- dospělá zvířata a jejich skupiny - zvířata a jejich skupiny (např. stáda, hejna),
- TZ - drobného hmotného majetku nebo najatého majetku, tj. jiná společnost než vlastník majetku má právo o jeho účtování a odpisování, od výše stanovené v § 47 odst. 4 prováděcí vyhlášky, TZ nezvyšuje VC, (obdobně platí pro DNM),
- příslušenství DHM - tyto předměty tvoří s hlavní věcí jeden majetkový celek a jsou součástí jeho ocenění a evidence,
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku,
- nedokončený DHM - neodpisuje se,
- poskytnuté zálohy na DHM - krátkodobé a dlouhodobé, neodpisují se

(Sedláček, 2017, s. 63-64; Novotný, 2017, s. 86-88; Šteker a Otrusinová, 2016, s. 47).

2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek nemá fyzickou neboli hmatatelnou či viditelnou podobu. Kromě goodwillu a povolenek na emise si účetní jednotka stanoví výši ocenění pro DNM sama. Doba použitelnosti je déle než jeden rok (Sedláček, 2017, s. 61).

Šteker a Otrusinová (2016, s. 44-45) a Novotný (2018, s. 86) ve své knize uvádí, že do DNM patří:

- nehmotné výsledky (výzkumu a) vývoje - např. technologické postupy, receptury,
- ocenitelná práva - např. patenty, licence, ochranné známky, průmyslové vzory,
- software,
- goodwill - bez ohledu na výši ocenění,

- ostatní DNM - majetek nevykázaný v jiných položkách, např. povolenky na emise a preferenční limity se řadí do DNM bez ohledu na výši ocenění a neodpisují se,
- poskytnuté zálohy na DNM - krátkodobé a dlouhodobé,
- nedokončený DNM - zde se nachází majetek do doby zařazení do užívání.

Do DNM nepatří např. znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, jelikož nemohou bez softwaru fungovat (Sedláček, 2017, s. 63). Do DNM naopak řadíme také věci vzniklé při jeho pořizování (Novotný, 2018, s. 86).

2.3 Dlouhodobý finanční majetek

Pokud disponuje podnik volnými peněžními prostředky, může si za ně pořídit DFM. Pořizuje jej z důvodu získání vlivu v jiném podniku a tím pravděpodobný budoucí výnos nebo kapitálové zhodnocení. Výnos může být v podobě úroků, podílu na zisku, dříve nazývaných dividend (Paseková, 2008a, s. 134; Šteker a Otrusinová, 2016, s. 65).

Nejdůležitější položkou z dlouhodobého finančního majetku jsou CP a podíly. Rozlišujeme majetkové a dluhové CP. Za majetkové CP se považují akcie, podílové listy, zatímní listy. Za dluhové CP se považují dluhopisy, směnky, zástavní listy, pokladniční poukázky. Analytické účty k CP a podílům závisí na druhu CP, emitentovi a jiných skutečnostech pro vedení této evidence (Paseková, 2008a, s. 134; Šteker a Otrusinová, 2016, s. 65).

Jak uvádějí Šteker a Otrusinová (2016, s. 65) v rozvaze je majetek v těchto skupinách:

- podíly - ovládaná nebo ovládající osoba - dlouhodobé podíly v ovládané nebo ovládající osobě (podíly přinášející rozhodující vliv)
- zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba - dlouhodobé zápůjčky a úvěry ovládaným nebo ovládajícím osobám,
- podíly - podstatný vliv - podíly podniku v osobě s podstatným vlivem,
- zápůjčky a úvěry - podstatný vliv - poskytnuty osobám s podstatným vlivem,
- ostatní dlouhodobé CP a podíly - dluhové CP držené do splatnosti, ostatní dlouhodobé CP a podíly, u kterých většinou při pořízení podnik nezná záměr,
- zápůjčky a úvěry - ostatní - zápůjčky a úvěry poskytnuty ostatním osobám,
- jiný DFM - např. drahé kovy a kameny, pokud nejsou v položkách dlouhodobý hmotný majetek nebo zásoby, dlouhodobé termínované vklady,
- poskytnuté zálohy na DFM - na pořízení DFM.

2.3.1 Ocenění dlouhodobého finančního majetku

Při pořízení se DFM oceňuje pořizovací cenou, která se skládá z ceny pořízení majetku a nákladů s pořízením souvisejících. Například poplatky, provize makléřům, poradcům a burzám. V pořizovací ceně nejsou obsaženy náklady spojené s držbou CP a podílů, či úroky z úvěru. Pokud budou CP a podíly nabyty protihodnotou za nepeněžitý vklad, oceníme je zůstatkovou účetní cenou tohoto vkladu (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 66; Skálová, 2017, s. 55). Pokud dlouhodobé CP a podíly oceňuje ÚJ ke konci rozvahového dne, může se rozhodnout, kterou ze tří možností využije. Může tyto finanční investice ocenit pomocí historické ceny, nebo je přecení na reálnou hodnotu či ekvivalenci. Vybranou možnost musí ÚJ použít pro celou skupinu CP a podílů (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 66-68).

2.3.2 Pořízení a úbytek dlouhodobého finančního majetku

Jak uvádí ve své knize Novotný (2017, s. 110) dlouhodobý finanční majetek nejčastěji pořizujeme koupí, bezúplatným převodem, vkladem od jiné osoby, poskytnutím zápůjčky, převodem finančních prostředků. Naopak tento majetek snižujeme z důvodu prodeje, inkasa CP, splacení zápůjčky a úvěru, odpisu ztrátové pohledávky, bezúplatného převodu, výběru dlouhodobého vkladového listu a termínovaného vkladu.

2.4 Oceňování dlouhodobého majetku

Oceňováním získá konkrétní množství a druh majetku nebo závazků určitou hodnotu. Dle zákona o účetnictví je stanoven závazný postup oceňování účetních položek. V účetnictví je zachycen majetek v českých korunách. Jak bylo řečeno již výše u jednotlivých složek DM, výši ocenění, od které bude považovat účetní jednotka majetek za dlouhodobý, si stanovuje sama ve své vnitřní směrnici. Z hlediska daňového je dle ZDP stanovena hranice 60 000 Kč (§ 32a ZDP) pro zařazení do DNM a 40 000 Kč (§26 ZDP) pro zařazení do DHM. Je to důležité z hlediska uplatňování daňových odpisů, kdy musí být tato hranice překročena (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 31 a 42).

DM oceňujeme k okamžiku uskutečnění účetního případu dle § 25 ZoÚ pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. Pořizovací cenu použijeme při nákupu majetku. Majetek pořizovaný vlastní činností se ocení vlastními náklady. Majetek, nabytý bezúplatně (dar, dědictví), inventarizačním přebytkem, vkladem majetku do podniku nebo cenu majetku neznáme a určí ji odborný odhad, oceníme reprodukční pořizovací cenou (Mrkosová, 2017, s. 87; Novotný, 2017, s. 89). Při sestavování účetní závěrky k

rozvahovému dni nebo k jinému okamžiku sestavení účetní závěrky, DM oceníme historickou cenou, reálnou hodnotou nebo ekvivalencí (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 43).

Ocenění majetku lze zvýšit o TZ v případě, kdy je k jeho účtování a odpisování oprávněn vlastník. V § 47 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je uvedeno, pokud se však jedná o nemovité kulturní památky a církevní stavby, ocenění se nezvyšuje o technické zhodnocení, ale technické zhodnocení je odpisováno samostatně. Ocenění majetku a technického zhodnocení lze však i snížit, právě o dotaci na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků, které se zahrnují do pořizovací ceny DM. Je třeba si dávat pozor na správné ocenění, chybné ocenění se může projevit ve výsledku hospodaření nesprávným stanovením výše odpisů a tím i nákladů (Novotný, 2017, s. 90; Skálová, 2016, s. 40; Česko, 2013, s. 7826).

2.5 Pořízení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek lze pořídit několika způsoby. Nejčastějšími způsoby pořízení jsou nákup od dodavatele, vytvoření vlastní činností, nabytí práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti, bezúplatný převod, převod dle právních předpisů, převod z osobního užívání do podnikání, finanční leasing, vklad společníka do společnosti (Paseková, 2008b, s. 21-22).

Jak uvádí Novotný (2017, s. 91 a 94) při pořízení dlouhodobého majetku i technického zhodnocení se používá vrub kalkulovaného účtu nedokončený dlouhodobý majetek v účtové skupině 04. V návazné souvztažnosti účtujeme také ve prospěch účtu, který se odvíjí od způsobu pořízení. Při zařazení majetku i technického zhodnocení do užívání účtujeme na základě interního dokladu – zařazovacího protokolu ve prospěch účtu účtové skupiny 04 a na vrub účtu účtových skupin 01 až 03.

Majetek lze pořídit i nabytím na základě smlouvy o koupi najaté věci, tedy finančním leasingem. Jde o úplatné užívání předmětu. Vlastnictví předmětu leasingu se převádí po skončení nebo v průběhu doby pronájmu majetku z pronajímatele na uživatele. ÚJ v průběhu užívání předmětu není vlastníkem, vede tento majetek v podrozvahové evidenci. Majetek neodpisuje, sleduje pouze doposud neuhrazené splátky (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 50).

2.6 Odpisování dlouhodobého majetku

DM se podílí na tvorbě výnosů v průběhu svého používání. Pomocí odpisů se postupně hodnota dlouhodobého majetku dostává do nákladů. Odpisy jsou tedy nákladem a vyjadřují fyzické i morální opotřebení majetku. Fyzické opotřebení se děje v důsledku používání

majetku a morální v důsledku zastarávání technologie. Na rozdíl od opravných položek představují trvalé snížení hodnoty majetku a vykazují se ve výkazu zisku a ztrát v položce úpravy hodnot DNM a DHM - trvalé (Brychta et al., 2017, s. 38; Weygandt, Kimmel a Kieso, 2014, s. 413 a 414; Wood a Sangster, 2005, s. 285).

Odpisujeme pouze DHM a DNM. Vyloučen z odpisování je majetek jako pozemky, umělecká díla (nejsou-li součástí staveb) a sbírky, nedokončený DNM a DHM, povolenky na emise, preferenční limity (pokud je nelze odepisovat podle času nebo výkonu), movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty, najatý nebo obdobně užívaný DNM a DHM, pohledávky, zásoby, finanční majetek, technické zhodnocení, pokud není ve stavu způsobilém k užívání. Jednorázově může být odepsán drobný DM, je zaúčtován přímo do nákladů (Brychta et al., 2017, s. 38; Sedláček, 2017, s. 70; Šteker a Otrusinová, 2016, s. 57).

Majetek odpisujeme, protože jeho užitečnost vůči podniku a schopnost vytvářet příjmy v průběhu jeho doby životnosti klesá, opotřebovává se. A právě pozemek je příkladem opaku, jeho užitečnost a schopnost vytvářet příjmy obecně zůstávají v průběhu času nenarušené. Proto se tento majetek neodpisuje. Často je jeho hodnota ještě v průběhu času zvyšována (Weygandt, Kimmel a Kieso, 2014, s. 413).

Jak uvádí ve své knize Novotný (2017, s. 100) ÚJ odpisuje majetek, ke kterému má vlastnické nebo jiné právo, anebo hospodaří s majetkem státu či územních samosprávních celků. Šteker a Otrusinová (2016, s. 57) uvádějí, že majetek v případě finančního leasingu odpisuje pronajímatel. TZ u najatého majetku může odpisovat nájemce, ale pouze se souhlasem pronajímatele, což platí i pro pacht obchodního závodu.

Rozlišují se dva druhy odpisů, odpisy účetní a daňové. Souhrn účetních, respektive daňových odpisů za dobu používání majetku se nazývá oprávky (Brychta et al., 2017, s. 38).

2.6.1 Účetní odpisy

V ustanovení § 28 ZoÚ, § 56 prováděcí vyhlášky a ČÚS č. 013 se nachází povinnosti týkající se účetního odpisování. Účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení majetku. Závisí na účetní jednotce, zda si tyto odpisy stanoví ve své vnitřní směrnici. Účetní jednotka je povinna sestavit odpisový plán dle ZoÚ. Účetně odpisovat však začínáme od následujícího měsíce po zařazení majetku do užívání. Účtují se ve prospěch oprávek k DM a souvztažně na vrub nákladů. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 57; Paseková, 2008a, s. 141; Novotný, 2017, s. 100 a 101).

Očekávanou ekonomickou životnost vztahujeme buď k času, anebo výkonu. Proto dělíme účetní odpisy na časové a výkonové. Časové odpisy jsou buď lineární, nebo zrychlené. Při lineárním odpisování se odpisuje stále stejná částka. Zrychlené odpisy používají metodu DDB a metodu SYD. Výkonové odpisy se počítají tehdy, pokud opotřebení je závislé na jeho využití (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 57; Strouhal, Židlická a Cardová, 2014, s. 91).

2.6.2 Daňové odpisy

Vymezení daňových odpisů je v ZDP v §26 až 33. Slouží pro zjištění daňového základu, na rozdíl od účetních odpisů, které se účtují a ovlivňují účetní výsledek hospodaření. O daňových odpisech se neúčtuje, pouze se počítají v souladu se zákonem o daních z příjmů. Tyto odpisy neudávají skutečně věrné opotřebení majetku. Pomocí daňových odpisů zjistíme nejvyšší možnou částku, kterou můžeme pro stanovení základu daně z příjmů použít. Zaokrouhlují se na celé koruny nahoru (Brychta et al., 2017, s. 38).

Majetek se smí odpisovat nejvýše do výše vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny u technického zhodnocení. Je stanovena minimální doba odpisování v § 30 odst. 1 ZDP pro hmotný majetek dle jeho zařazení do jednotlivých odpisových skupin. Nejčastěji vlastník hmotného majetku po stanovenou dobu odpisuje zrychleným nebo rovnoměrným odpisováním. Nehmotný majetek odpisuje vlastník nebo společnost, která nabyla právo užívání majetku za úplatu. DNM se nezařazuje do odpisových skupin, odpisujeme jej časově v souladu s § 32a ZDP (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 59-60; Strouhal, Židlická a Cardová, 2014, s. 93). Doby odpisování nehmotného majetku v § 32a odst. 4 ZDP jsou **nově** závazné pouze jako minimální. Tento majetek lze daňově odepisovat i déle (Königová, 2018).

Odpisovatel je povinen v prvním roce odpisování zatřídit hmotný majetek do jedné ze šesti odpisových skupin a pak provádí zrychlené nebo rovnoměrné odpisování. Způsob odpisování nelze měnit po celou dobu odpisování (Skálová, 2017, s. 45).

V případě **rovnoměrného odpisování** má každá odpisová skupina své maximální roční odpisové sazby, poplatník může dle svého uvážení použít i nižší sazby. Výše odpisů se vypočítá jako násobek příslušné procentní odpisové sazby a vstupní ceny. Existuje možnost si zvýšit odpis v prvním roce odpisování o 10 až 20 % ze vstupní ceny. Tyká se to však pouze prvních odpisovatelů (Skálová, 2017, s. 45). Rovnoměrné odpisování je vymezeno v § 31 ZDP (Marková, 2017, s.44).

Zrychlené odpisování je vymezeno v § 32 ZDP (Marková, 2017, s. 45). Zde není VC rozpouštěna rovnoměrně. V prvních letech jsou odpisovány vyšší částky, tím se sníží výsledek hospodaření a příslušná daň. Každá odpisová skupina má přiřazeny koeficienty k výpočtu odpisů. V případě prvního roku odpisování jsou odpisy stanoveny jako podíl vstupní ceny a příslušného koeficientu. Existuje rovněž možnost zvýšení odpisu o 10 až 20 % ze vstupní ceny. V dalších letech se postupuje jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi koeficientem a počtem let, po který se majetek odpisoval (Skálová, 2017, s. 46; Strouhal, Židlická a Cardová, 2014, s. 94).

Dle § 26 odst. 8 ZDP odpisování hmotného majetku v případě rovnoměrných nebo zrychlených odpisů lze i přerušit. Při znovuzahájení odpisování však účetní jednotka pokračuje jako by k přerušení odpisování nedošlo (Chalupa et al., 2017, s. 95).

2.6.3 Komponentní odpisování dlouhodobého majetku

Komponentní odpisování se používá u staveb, bytů, nebytových prostor, samostatných hmotných movitých věcí a jejich souborů. Za komponentu se označuje určená část majetku nebo souboru majetku. Doba její použitelnosti se zpravidla značně liší od doby použitelnosti majetku nebo souboru majetku. Proto se také v průběhu používání odpisuje samostatně. DM, který účetní jednotka komponentně odpisuje, se účtuje jako celek a také jako celek jej vykazuje v rozvaze (Randáková, Bokšová a Strouhal, 2015, s. 21 a 22).

2.7 Vyřazení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek vyřazujeme z důvodu úplného opotřebení, prodeje, zničení, bezúplatného převodu, krádeže, vkladem do jiné společnosti, převodem z obchodního majetku do osobního užívání. Při vyřazování DHM a DNM se vyhotovuje protokol o vyřazení majetku. Je na úrovni účetního dokladu (Hinke a Bárková, 2017, s. 75; Paseková, 2008a, s. 144).

Při vyřazení je nutné z účetnictví vyřadit jak pořizovací cenu, tak i oprávky, které k majetku přísluší. Vyřazení se účtuje ve dvou krocích u ne zcela odepsaného odpisovaného majetku. V jednom kroku je doúčtování zůstatkové ceny na příslušný účet dle důvodu vyřazení (nejčastěji do nákladů) souvztažně s účtem oprávek. A když je celá hodnota majetku v nákladech, zaúčtuje se vyřazení majetku v pořizovací ceně z účetnictví na vrub účtu oprávek a souvztažně s účtem příslušného majetku. V případě zcela odepsaného majetku účtujeme na vrub oprávek a ve prospěch majetkového účtu k němu náležejícího (Hinke a Bárková, 2017, s. 75; Paseková, 2008b, s. 50-51; Šteker a Otrusinová, 2016, s. 55).

3 INVENTARIZACE DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Aby se dalo účetnictví považovat za věrohodné a průkazné, přímo vyplývá ze zákona o účetnictví, že ÚJ musí provést inventarizaci majetku a závazků a doložit inventární soupisy i po dobu 5 let po inventarizaci. Inventarizace je součástí účetní uzávěrky, která vede k sestavení účetní závěrky. V rámci inventarizace se zjistí skutečný stav DM za pomocí inventury a poté se porovná se stavem účetním. Vyčíslí a vypořádají se vzniklé rozdíly. Výsledkem může být, že DM chybí nebo je majetek nově nalezen. Inventarizaci musí projít všechen DM, i nedokončený DNM a DHM, dokonce i opravné položky k DM (Krbečková a Plesníková, 2016, s. 54 a 56; Brychta et al., 2017, s. 63 a 64; Skálová, 2017, s. 33).

Periodickou inventarizaci ÚJ zpravidla provádí jednou ročně k okamžiku sestavení řádné účetní závěrky, tedy rozvahovému dni. **Průběžnou inventarizaci** účetní jednotka praktikuje u zásob, jež se účtují podle druhů a dlouhodobého hmotného movitého majetku, který je v neustálém pohybu, není na stejném místě. Tato inventarizace se koná v průběhu účetního období a termín je dán ve vnitřní směrnici (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 226).

Inventurou se zjistí skutečné stavy k rozvahovému dni. **Fyzická inventura** se provádí na majetku vizuálně zjistitelném (DHM). Opakem je **dokladová inventura**, která se provádí u závazků a u majetku vizuálně nezjistitelného (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 226 a 227). Na základě provedených inventur se zjišťují inventarizační rozdíly. Pokud stav v účetnictví je vyšší než skutečný, jedná se o manko, opakem je přebytek. Obecně se manko účtuje na vrub provozních nákladů a přebytek ve prospěch finančních výnosů. V případě, kdy tržní ocenění DM je nižší k rozvahovému dni než účetní zůstatková cena DM, musíme zachovat zásadu opatrnosti a použít opravnou položku (Strouhal, Židlická a Cardová, 2014, s. 102 a 103; Brychta et al., 2017, s. 64).

Skutečný stav, který jsme zjistili inventurou, se zaznamená v inventurním soupisu. Jedná se o účetní záznam důležitý z hlediska průkaznosti (Krbečková a Plesníková, 2016, s. 55; Šteker a Otrusinová, 2016, s. 227). Aby nebyl majetek rozkrádán a byl o něm přehled slouží inventární číslo majetku. Používá se k usnadnění inventarizace, ke zjištění konkrétního předmětu majetku a zamezuje jeho záměně. Pro zachování trvanlivosti označení je dobré využít plechový štítek, olejovou trvanlivou barvu, vypálení či vyrytí. Nesmíme si jej plést s výrobním číslem, které často stojí vedle inventárního čísla, ale ne všechny předměty jej mají. Nejsou žádné předpisy, které by nařizovaly účetní jednotce vést inventární čísla, závisí to pouze na ni (Schiffer, 2010, s. 83-86).

4 PROBLEMATIKA TECHNICKÉHO ZHODNOCENÍ A OPRAV

Dlouhodobý majetek, který je určen k delšímu užití, je potřeba upravovat. Úprava může majetek zhodnotit nebo nechat v zachovaném stavu. Zde se hovoří o pojmech jako údržba, oprava nebo technické zhodnocení (Chalupa et al., 2017, s. 73).

Technické zhodnocení je nedílnou součástí evidence majetku. Čtvrtá kapitola pojednává o této problematice a o všem, co s ní souvisí.

4.1 Opravy a udržování

Dle § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. je za údržbu a opravu považováno:
„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.“* (Česko, 2002, s. 9702)

Oprava je tedy činnost, která odstraňuje opotřebení majetku nebo jeho poškození. Tím, že majetek používáme, pozvolna zastarává, tedy se opotřebovává. Poškození je však oproti opotřebení záležitostí jednorázovou (Macháček, 2005, s. 7). Příkladem opravy může být oprava havarovaného automobilu, kdy je automobil uveden do provozuschopného stavu. Dalšími příklady jsou vyspravení vnitřních omítek, oprava fasády, výměna dveří na objektu stejných rozměrů (Hruška, 2017, s. 182; Macháček, 2005, s. 7).

„Údržbou *se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady."* (Česko, 2002, s. 9702)

Jak uvádí ve své knize Chalupa et al. (2017, s. 73) údržba má spíše preventivní charakter. Pojmy jako údržba a oprava se nachází pouze v účetních předpisech, kdežto technické zhodnocení je vymezeno zvlášť účetními a zvlášť daňovými předpisy. Z knihy Macháčka (2005, s. 6-7) proto vyplývá, že lze považovat pojmy oprava a údržba z hlediska účetního za směrodatné i pro daňové hledisko. Výdaje na opravu a údržbu majetku jsou považovány za daňově uznatelné. V případě nájmu si může nájemce uznat náklady na údržbu jako daňové, pokud je ve smlouvě dohodnuto, že údržbu po dobu nájmu bude provádět nájemce.

Jak uvádí Novotný (2017, s. 99) opravy se účtují přímo do nákladů a nemají stanovenou hranici uznání. Podstatný je jejich věcný obsah. Jak uvádí Mrkosová (2017, s. 242), pro zachycení se používá nákladový účet 511 – Opravy a udržování.

4.1.1 Rezervy na opravy hmotného majetku

Rezervu účetní jednotka tvoří, pokud v budoucnu očekává velký jednorázový náklad, který nepříznivě ovlivní výsledek hospodaření. Tím, že bude účetní jednotka před očekávaným nákladem v průběhu několika období zahrnovat do nákladů částku odpovídající dané potřebě nákladů, si vytvoří potřebné zdroje. Rezerva je cizí zdroj krytí budoucích závazků nebo výdajů, u kterých známe účel a je pravděpodobné, že nastanou, není však jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou. Tvorba rezerv se účtuje na vrub nákladů a jejich použití (čerpání) nebo zrušení ve prospěch nákladů. Rezerva na opravy hmotného majetku patří mezi rezervy podle zvláštních právních předpisů, kdy tvorba a výše je upravena daňovými a dalšími zákony. Tato rezerva se tvoří podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Tento typ zákonné rezervy lze považovat za nejčastější. Rezervu účetní jednotka tvoří pouze na opravy hmotného majetku, jehož doba odpisování dle ZDP je pět a více let. Poplatník má vlastnické právo k majetku nebo je nájemcem a k opravám najatého majetku je smluvně písemně zavázán. Při využití metody komponentního odpisování, účetní jednotka neúčtuje o této rezervě (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 151-153; Marková, 2017, s. 91-93; Skálová, 2017, s. 118).

Jednotlivý hmotný majetek stanovený k opravě a charakter opravy mají vliv na výši rezervy. Tuto výši rezervy ve zdaňovacím období stanovíme jako podíl rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Tato rezerva nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období. Do počtu zdaňovacích období poplatník zahrne zdaňovací období zahájení tvorby rezervy, ale nezahrne do tohoto počtu předpokládané zdaňovací období zahájení opravy. Maximální doba tvorby rezervy je stanovena dle zákona o rezervách (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 154-155).

Aby tato rezerva byla daňově uznatelným nákladem, je podmínkou, že peněžní prostředky v plné výši rezervy na jedno zdaňovací období budou převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu EU, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen pouze pro peněžní prostředky rezervy. K převodu peněžních prostředků musí dojít nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Pokud k převodu nedojde

rezerva se zruší. Poplatník tyto peněžní prostředky může využít pouze na účely, na které byla rezerva tvořena. V případě, že nedojde k opravě nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po období předpokládaného zahájení opravy, rezerva se zruší v tomto následujícím období. Zruší se i v případě, pokud nebyla vyčerpána nejpozději v období následujícím po období, ve kterém byla zahájena oprava (Marková, 2017, s. 93).

4.2 Vymezení pojmu technické zhodnocení

Uplatňuje se zde princip věrného zobrazení. Ať už provedeme jakoukoliv úpravu na majetku, která představuje významnou částku a ovlivní také technologické parametry majetku, měla by zvýšit určitě vstupní cenu upravovaného majetku. Samozřejmě i s dopadem na jeho odpisování (Strouhal, Židlická a Cardová, 2014, s. 96). Technické zhodnocení tedy navyšuje pořizovací a současně i zůstatkovou cenu odpisovaného majetku. Lze jej provést jak na majetku ve svém vlastnictví, tak na majetku najatém, ale i na drobném. Technickým zhodnocením se uvedené úpravy stanou teprve v okamžiku jejich dokončení (Randáková, Bokšová a Strouhal, 2015, s. 23). Výdaje na technické zhodnocení nelze evidovat jednorázově do nákladů jako u oprav, z důvodu, že se výdaje stávají právě součástí ocenění majetku, na kterém je technické zhodnocení provedeno (Chalupa et al., 2017, s. 74).

4.2.1 Z pohledu daňových předpisů

Dle § 33 ZDP: *„Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na **dokončené** nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).“* (Marková, 2017, s. 46)

Macháček (2005, s. 6 a 7) zdůrazňuje opravdu důležitá slova v definici, jedná se o:

- **„jednotlivého majetku“** – hranice 40 000 Kč se vztahuje pouze k jednomu jednotlivému majetku
- **„ve zdaňovacím období“** – konkrétní kus majetku sledujeme za celé jedno účetní období, to znamená, pokud překročí uvedené výdaje v definici v úhrnu stanovený limit 40 000 Kč v tomto jednom zdaňovacím období u jednoho inventurního čísla (jednotlivého majetku), jde o technické zhodnocení

- **„v úhrnu“** – v úvahu se bere součet částek k jednotlivému majetku.

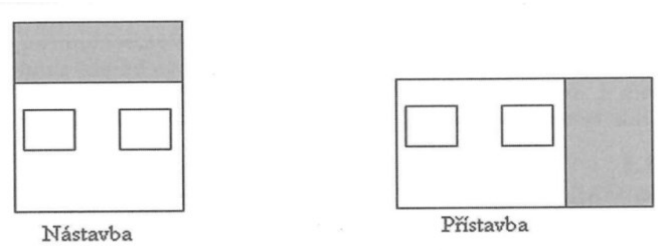
Pokud budeme vícekrát technicky zhodnocovat určitý jeden majetek v průběhu roku a částky výdajů na TZ budou ve výši například 20 000 Kč, 25 000 Kč a 3 000 Kč, bude se jednat o TZ, i když jednotlivé částky výdajů nepřekračují hranici technického zhodnocení. Díváme se na úhrn částek za zdaňovací období. Tyto výdaje v úhrnu rozhodnou hranici technického zhodnocení s jistotou překročily (Strouhal, Židlická a Cardová, 2014, s. 97).

Dle § 33 ZDP:
„Rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.“

„Modernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.“ (Marková, 2017, s. 46)

Modernizací je pro představu například rozšíření vybavenosti jako zařízení auta výkonnou hudební aparaturou (Chalupa et al., 2017. s. 74).

Strouhal, Židlická a Cardová (2014, s. 97 a 98) uvádí ve své knize, že nástavbou je změna dokončených staveb, kterými se stavby zvyšují. Přístavby jsou změny dokončených staveb, kterými se stavby naopak půdorysně rozšiřují a jsou propojeny s dosavadní stavbou. Další možností jsou stavební úpravy. Jsou to také změny dokončených staveb, při nichž se ale zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby. Jedná se například o přestavby, vestavby, podstatné změny vnitřního zařízení a podstatné změny vzhledu stavby.



Obr. 1. Rozdíl mezi nástavbou a přístavbou (Zdroj: Strouhal, Židlická a Cardová, 2014, s. 97)

V § 32a odst. 6 ZDP se nachází samotná definice TZ majetku nehmotného. *„Za technické zhodnocení jsou tak považovány výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu jeho účelu, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku 40 000 Kč. Za technické zhodnocení se považují i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku, pokud je po-*

platník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24." Z toho vyplývá, že zde se neberou jednotlivé zhodnocující zásahy do majetku jako v §33 ZDP v úhrnu za zdaňovací (či jiné) období, ale bere se každý jednotlivý ucelený zhodnocující zásah do majetku zcela individuálně. Pohled účetní však neposuzuje z hlediska limitu vždy každý ucelený jednotlivý zásah samostatně, ale posuzuje jejich úhrn za zdaňovací období. Je zde tedy odlišení vnímání technického zhodnocení nehmotného majetku z hlediska účetního a daňového (Chalupa et al., 2017, s. 75-77; Marková, 2017, s. 46).

Příkladem může být, pokud v roce 2017 se provedou na softwaru výdaje charakteru technického zhodnocení, a to v jednom měsíci v roce 2017 v hodnotě 25 000 Kč a v jiném měsíci roku 2017 v hodnotě 28 000 Kč. Tyto zásahy do majetku spolu nesouvisely a byly zcela samostatné. Nedošlo však k technickému zhodnocení DNM, jelikož jednotlivý výdaj, zásah do majetku nepřevýšil částku 40 000 Kč. Je třeba konstatovat, že pokud poplatník uzná za vhodné, může považovat tyto výdaje, které nepřekročily částku 40 000 Kč za technické zhodnocení, ale v případě, pokud tyto výdaje již neuplatnil jako daňový výdaj podle § 24 ZDP (Chalupa et al., 2017, s. 76; Marková, 2017, s. 46).

4.2.2 Z pohledu účetních předpisů

§ 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. říká: *„Technickým zhodnocením se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou* ***ocenění určeného účetní jednotkou*** *pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku v položkách „B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek“ (§ 6 odst. 1 věta první) a „B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory“ nebo v případě majetku vykazovaného v položce „B.II.1.2. Stavby“ dosáhnou vynaložené náklady významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně nebo reprodukční pořizovací ceně jednotlivé stavby. Pokud je stavba oceněna podle § 25 odst. 1 písm. k) zákona, pak účetní jednotka postupuje při určení hranice významnosti přiměřeně. Náklady vynaloženými na technické zhodnocení se rozumí* ***souhrn*** *nákladů na dokončené zásahy do jednotlivého dlouhodobého majetku za účetní období.“*(Česko, 2013, s. 7826)

Nově od 1. 1. 2014 je definován pojem technické zhodnocení v § 47 ve vyhlášce pro podnikatele. Dříve vyhláška odkazovala na tento pojem v zákoně o daních z příjmů. Tato definice se od vymezení v zákoně o daních z příjmů z hlediska věcné stránky neliší, odlišnost je v hranici, která stanovuje, kdy se jedná již o technické zhodnocení. Lze říci, že o tech-

nickém zhodnocení nehmotného majetku mluvíme tehdy, pokud vynaložené náklady přesáhnou stejný limit, který je považován za hranici pro zařazení majetku do DNM. Tato hranice je stanovena účetní jednotkou. Obdobně to platí i u DHM. Technické zhodnocení vzniká dle účetních předpisů, pokud náklady vynaložené přesáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro zařazování majetku do DHM. Avšak u stavby vynaložené náklady musí dosahovat významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně. Rozdílem od daňového pojetí je, že v případě DHM i DNM se za náklady vynaloženými na technické zhodnocení považují právě **souhrn** nákladů na dokončené zásahy do jednotlivého majetku vynaložených za účetní období (z hlediska účetního). Tím, že je definováno technické zhodnocení ve vyhlášce, účetní pojetí se odklání od pojetí daňového. Pokud se však díváme na věcnost technického zhodnocení, definice účetní a daňová jsou si velmi blízké (Skálová, 2017, s. 51; Blahová, 2014; Novotný, 2017, s. 99; Chalupa et al., 2017, s. 76).

V příkladu, který uvádí Chalupa et al. (2017, s. 76) říká, že limit, který si stanovila účetní jednotka pro zařazení majetku do DNM je 60 000 Kč. Z hlediska účetnictví, pokud je provedeno technické zhodnocení, limitem pro technické zhodnocení je také 60 000 Kč. Ale z hlediska daňového musíme respektovat limit 40 000 Kč.

V ZDP najdeme definici TZ uvedenou zvlášť pro DNM a DHM. V účetnictví je pouze jedna definice pro hmotný i nehmotný majetek (Chalupa et al., 2017, s. 76).

V případě, že technické zhodnocení limit stanovený ZDP (40 000 Kč) nepřekročí, účetní jednotka si z něj nemůže uplatnit daňové odpisy. Z tohoto důvodu často používá hranici technického zhodnocení uvedenou v ZDP pro hranici technického zhodnocení i v účetnictví (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 53).

Novotný (2017, s. 99) uvádí příklad, pokud si zabuduje firma do auta střešní okno a zabezpečení v částce 35 000 Kč, jedná se o technické zhodnocení z hlediska věcného, ale limit pro technické zhodnocení nesplňuje. Firma si stanovila limit pro zařazení hmotných movitých věcí ve výši 50 000 Kč a to odpovídá i pro posouzení technického zhodnocení (účetní hledisko). Zaúčtuje tyto výdaje do provozních nákladů. Technické zhodnocení ve výši 35 000 Kč je pod daňovou hranicí 40 000 Kč, řešení odpovídá i daňovému přístupu.

4.3 Technické zhodnocení jako samostatný majetek

U některých případů se TZ považuje za samostatnou položku dlouhodobého majetku, a to od výše ocenění určené účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého DNM v případě

DNM a od výše ocenění stanoveného v § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. v případě DHM. To znamená, že TZ nezvyšuje vstupní cenu majetku, ale jedná se o novou položku DM. Vyplývá to z vyhlášky č. 500/2002 Sb. v § 6 odst. 2, kde se hovoří o dlouhodobém nehmotném majetku a v § 7 odst. 7, kde se hovoří o stavbách a hmotných movitých věcech a jejich souborech (Brychta et al., 2017, s. 57 a 58).

4.3.1 Technické zhodnocení najatého majetku

Samostatnou položkou dlouhodobého majetku je například technické zhodnocení k najatému DNM a DHM na základě oprávnění k účtování a odpisování tohoto technického zhodnocení. Jedná se i o majetek najatý na finanční leasing. Technické zhodnocení se odpisuje po dobu trvání nájmu, pokud je nájem na dobu určitou. V případě nájmu na dobu neurčitou se technické zhodnocení odpisuje po stejnou dobu jako předmět pronájmu (Brychta et al., 2017, s. 57 a 58; Strouhal, Židlická a Cardová, 2014, s. 101).

Z § 28 odst. 3 ZDP vyplývá, že TZ pronajatého hmotného majetku nebo majetku pořizovaného na finanční leasing může odpisovat nájemce, pokud splní určité podmínky. První podmínkou je, že technické zhodnocení hradí nájemce. Druhou podmínkou je, že nájemce má souhlas pronajímatele s odpisováním. Další podmínkou je, že nedojde ke zvýšení vstupní ceny u pronajímatele nemovitosti o toto technické zhodnocení. Technické zhodnocení je zařazeno nájemcem jako jiný majetek a má stejnou odpisovou skupinu jako pronajatý majetek. Pokud nemá nájemce souhlas pronajímatele (vlastníka), nemůže výdaje na technické zhodnocení uplatnit jako daňové (Bartůšková, 2016). **Nově** dle § 28 odst. 7 ZDP může TZ odpisovat i poplatník, kterému byl hmotný majetek přenechán k užívání, tedy i podnájemce, a to za obdobných podmínek jako nájemce (Königová, 2018).

V případě ukončení nájmu, nájemce zaúčtuje zůstatkovou cenu TZ do nákladů a pronajímatel zvýší o tuto zůstatkovou cenu pořizovací cenu pronajatého majetku. Souvztažně se zápisem do ostatních provozních výnosů (Randáková, Bokšová a Strouhal, 2015, s. 23).

Ovšem § 29 odst. 4 ZDP říká, že pokud k datu ukončení finančního leasingu nebude dosud TZ odepsané, dojde ke zvýšení vstupní nebo zůstatkové ceny dosud neodepsaného technického zhodnocení o cenu majetku odkoupeného po ukončení finančního leasingu a dokončí se odpisování technického zhodnocení. Pořizovací cena odkoupeného majetku se zvýší o vstupní (zůstatkovou) cenu již odpisovaného technického zhodnocení v tom roce, kdy je majetek odkoupen, a pokračuje v započatém odpisování (Marková, 2017, s. 43).

4.3.2 Technické zhodnocení drobného majetku

I technické zhodnocení provedené na drobném majetku hmotném i nehmotném se odpisuje samostatně, v rozvaze se vykazuje jen technické zhodnocení tohoto drobného majetku. Tento drobný majetek však účetní jednotka účtovala do nákladů, neúčtovala o něm jako o DM (Brychta et al., 2017, s. 57 a 58; Strouhal, Židlická a Cardová, 2014, s. 101).

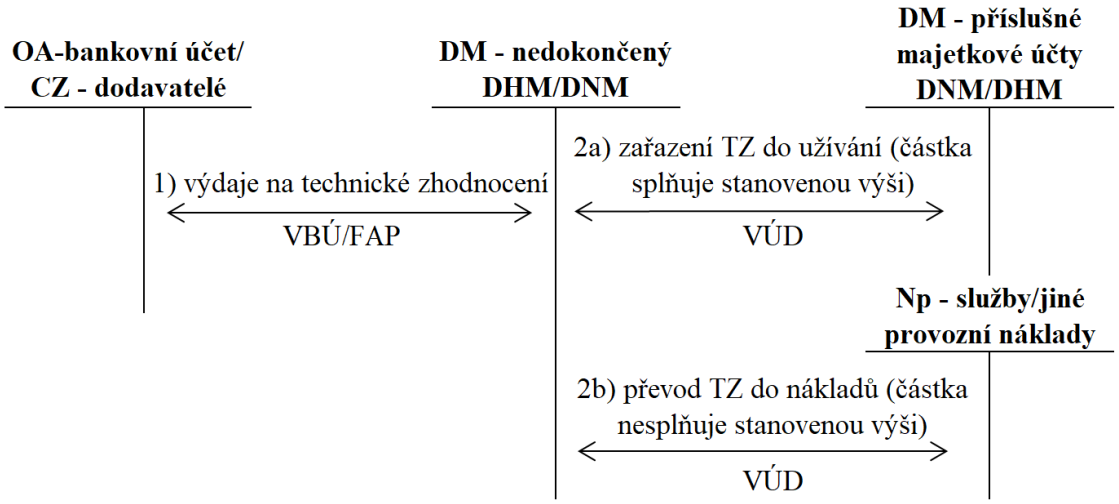
Macháček (2005, s. 9 a 10) uvádí příklad nákupu počítače za pořizovací cenu 29 500 Kč v roce 2004. Jelikož nedosahuje limitu pro zařazení do dlouhodobého majetku dle ZDP, uplatnil poplatník výdaje s pořízením počítače rovnou do daňových výdajů. Na tomto počítači byla provedena modernizace v roce 2005 za 41 000 Kč. Jedná se o technické zhodnocení, a i když počítač není zařazen v majetku, bude se jeho technické zhodnocení ve výši 41 000 Kč odepisovat a tím se postupně tato částka 41 000 Kč dostane do nákladů.

4.4 Účtování technického zhodnocení

Proto, aby účetní jednotka věděla, co má účtovat jako technické zhodnocení, je třeba si říct, čeho se týká. Technické zhodnocení se vztahuje především k dlouhodobému nehmotnému majetku – software a dlouhodobému hmotnému majetku – stavby a samostatné hmotné movité věci. Ovšem u softwaru je třeba odlišit dva pojmy, a to update a upgrade. Update je provedení aktualizace. Nepovažuje se za technické zhodnocení, ale opravu. Důvodem je navracení softwaru do provozuschopného stavu pro uživatele. Upgrade představuje vylepšení zastaralé verze na verzi s lepšími a rozšířenými parametry. Upgrade je technickým zhodnocením (Paseková, 2008b, s.46 a 47; Strouhal, Židlická a Cardová, 2014, s. 98).

Dle ČÚS č. 013 se neúčtuje a ani neuvažuje o technickém zhodnocení v případě pěstitelských celků trvalých porostů, dospělých zvířat a jejich skupin a neodpisovaného majetku (účtová skupina 03 - DHM neodpisovaný). U tohoto majetku se o technickém zhodnocení neuvažuje (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 53).

K účtování průběhu prací typu technického zhodnocení se často používá i kalkulační účet, a to předtím, než je technické zhodnocení zařazeno do majetku (Novotný, 2017, s. 100). Technické zhodnocení se začíná odpisovat v okamžiku, kdy je zařazeno do majetku podniku. Z níže uvedeného obrázku je patrné, že se účtuje podobným způsobem jako pořízení dlouhodobého majetku (Strouhal, Židlická a Cardová, 2014, s. 98).



Obr. 2. Účtování technického zhodnocení (Zdroj:Šteker a Otrusinová, 2016, s. 54, vlastní zpracování)

Pokud jsou výdaje, které mají charakter technického zhodnocení, ale nepřevyšují v úhrnu za účetní období stanovené limity, účtuje účetní jednotka tyto výdaje do nákladů na účet 518 – ostatní služby v případě DNM a na účet ostatních provozních nákladů 548 v případě DHM. ÚJ má ještě jinou možnost v případě takových výdajů. Může rozhodnout, že tyto výdaje budou i tak považovány za technické zhodnocení a bude o nich i tak účtovat. Zaúčtuje jej na majetkový účet v účtové skupině 01 – DNM nebo 02 – DHM odpisovaný. Závisí pouze na poplatníkovi, zda uzná za vhodné účtovat o těchto výdajích nepřevyšujících stanovenou hranici pro TZ (40 000 Kč dle ZDP) jako o technickém zhodnocení a zahrnovat jej postupně do nákladů formou odpisů, a nebo je poplatník uplatní jako daňový výdaj dle § 24 ZDP. Pokud by však výdaje charakteru technického zhodnocení převýšily stanovenou hranici pro TZ, poplatník nemá na výběr a musí výdaje považovat za technické zhodnocení (Novotný, 2017, s. 99; Chalupa et al., 2017, s. 76; Marková, 2017, s. 46).

V účetních jednotkách často sledují jednotlivá drobná technická zhodnocení během účetního období na analytickém účtu pro pořízení v účtové skupině 04 – nedokončený DHM a DNM. Na konci roku se posoudí, zda půjde o technické zhodnocení, nebo souhrn výdajů nepřesahuje limit technického zhodnocení a hodnota z účtové skupiny 04 se přeúčtuje do nákladů. Technické zhodnocení se může také v průběhu účetního období účtovat nejdříve do nákladů. Pokud však přesáhne stanovený limit pro technické zhodnocení, přeúčtuje se z nákladových účtů na účet v účtové skupině 04 a poté na příslušný majetkový účet. Jestliže limit není splněn, výdaje zůstanou v nákladech (Bartůšková, 2016; Brychta et al., 2017, s. 58; Šteker a Otrusinová, 2016, s. 54).

4.5 Odpisy po provedení technického zhodnocení

Dle § 29 odst. 1 ZDP součástí vstupní ceny hmotného majetku je technické zhodnocení provedené po uvedení věci do stavu způsobilého obvyklého užívání, nejpozději však v prvním roce odpisování. S výjimkou technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce a na hmotném majetku vyloučeném z odpisování (Marková, 2017, s. 42).

U rovnoměrného odpisování se roční odpis po provedení technického zhodnocení vypočítá tímto způsobem: roční odpis = (zvýšená vstupní cena/100) * roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu. Odpisy uplatňujeme do výše zvýšené vstupní ceny, proto v posledním roce je odpis nižší oproti odpisu vypočtenému. Doba odepisování se po provedení technického zhodnocení prodlouží (Chalupa et al., 2017, s. 88).

Chalupa et al. uvádí (2017, s. 88) u zrychleného odpisovaní roční odpis po provedení technického zhodnocení v roce, kdy bylo TZ provedeno, se postupuje dle výpočtu: roční odpis = (2 * zvýšená zůstatková cena) / koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu. V dalších zdaňovacích obdobích se počítá jako: roční odpis = (2 * zůstatková cena) / (koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu – počet let, po které se ze zvýšené zůstatkové ceny odpisuje). Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Doba odpisování se v důsledku provedení technického zhodnocení prodlouží.

Jak je v knize Skálové (2017, s. 52) uvedeno, pokud je provedeno technické zhodnocení na nehmotném majetku, poplatník pokračuje v odpisování takovým způsobem, že k zůstatkové ceně přičte hodnotu technického zhodnocení a vydělí ji počtem měsíců, které ještě zbývají k odpisování majetku. Podle Markové (2017, s. 46) poplatník pokračuje v odpisování od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo technické zhodnocení ukončeno. Strouhal, Židlická a Cardová (2014, s. 101) uvádí, že DNM se po provedení technického zhodnocení, musí však odpisovat minimální počet měsíců. Tento počet měsíců vyplývá z § 32a odst. 6 ZDP a činí u audiovizuálního díla 9 měsíců, u software a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje 18 měsíců, u ostatního nehmotného majetku 36 měsíců a po dobu trvání smlouvy, pokud je právo užívání sjednáno na dobu určitou.

V případě, kdy účtování a odpisování technického zhodnocení provádí jiná účetní jednotka než vlastník, technické zhodnocení se odepíše během používání technického zhodnocení (Randáková, Bokšová a Strouhal, 2015, s. 23).

4.6 Závěrem k technickému zhodnocení

Velmi důležité je konstatovat, že pro to, aby byl správně stanoven základ daně z příjmů, je pojetí technického zhodnocení rozhodující z pohledu ZDP. Závisí opravdu na účetní jednotce, jak moc si zkomplikuje „život“, a odliší se od daňového pojetí ve své vnitřní směrnici a určí si odlišné účetní limity od limitů daňových (Chalupa et al., 2017, s. 77).

Tab. 1. Finanční limity DM (Zdroj: Novotný, 2017, s. 98, vlastní zpracování)

Text	Účetní limit	Daňový limit
Zařazení do DNM	dle rozhodnutí ÚJ	60 000 Kč
Zařazení do DHM - pozemky, budovy a stavby	bez ohledu na výši	bez ohledu na výši ocenění
Zařazení do DHM - hmotné movitě věci a jejich soubory	dle rozhodnutí ÚJ	40 000 Kč
Zařazení pro TZ na DNM	jako zařazení DNM ÚJ	40 000 Kč (limit je pro výdaje na TZ u jednotlivého DNM)
Zařazení pro TZ na DHM - Stavby	při významné hodnotě ve vztahu k pořizovací ceně	40 000 Kč (limit je pro výdaje na TZ u jednotlivého DHM **v úhrnu** za zdaňovací období)
Zařazení pro TZ na DHM - hmotné movité věci a jejich soubory	dle rozhodnutí ÚJ pro zařazení DHM	

Dle nového pokynu D-6 generálního finančního ředitelství změnou technických parametrů není samotná výměna použitého materiálu. Jednalo by se o opravu. Například když účetní jednotka vymění okna s dřevěným rámem za okna s rámem plastovým. Podmínkou je, že se nezmění původní rozměry stavebních otvorů a množství skel, které okno obsahuje. Zde by šlo o opravu. V případě, kdy by byl původní materiál vyměněn za právě dostupný materiál na trhu, nejedná se o technické zhodnocení, jelikož původní materiál není na trhu k dostání. Technickým zhodnocením není ani to, pokud se nasadí autu zimní pneumatiky (Skálová, 2017, s. 51; Macháček, 2005, s. 7).

Zajímavým příkladem může být, pokud ÚJ technicky zhodnotí majetek, který dle ZDP není dlouhodobým hmotným majetkem, nepřekročil hranici 40 000 Kč. Ale ÚJ tento majetek eviduje jako dlouhodobý hmotný, jelikož si stanovila nižší hranici pro ocenění dlouhodobého hmotného majetku (například 20 000 Kč). Tento majetek s nižší hodnotou než 40 000 Kč, zařadila účetní jednotka na majetkový účet 022 – Hmotné movité věci a jejich soubory. Účetní odpisy tohoto majetku jsou daňově uznatelnými dle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP. Avšak pokud dojde k technickému zhodnocení tohoto majetku například ve výši 46 000 Kč, nastane to, že technickým zhodnocením se majetek stane „plnohodnotným“ majetkem hmotným dle ZDP, protože jeho vstupní cena se poté skládá z hodnoty technic-

kého zhodnocení a původního ocenění majetku. Pozor je třeba si dát na to, že odpisy tohoto nově vzniklého majetku lze uplatnit jen do výše vstupní ceny, která je snížená o účetní odpisy, o nichž dříve na tomto majetku účetní jednotka účtovala. To vyplývá z § 29 odst. 1 písmene f) ZDP. Obdobně se postupuje i u DNM (Chalupa et al., 2017, s. 97 a 104).

Speciálním případem je technické zhodnocení nemovité kulturní památky. TZ nezvyšuje ani vstupní cenu, ani zůstatkovou cenu majetku, ale každé technické zhodnocení se odpisuje samostatně. I technické zhodnocení na nemovité kulturní památce v prvním roce odpisování není součástí vstupní ceny majetku. Odpis se stanoví dle § 30 odst. 6 ZDP ve výši jedné patnáctiny vstupní ceny. Podle § 29 odst. 3 ZDP platí i u technického zhodnocení na hmotném majetku vyloučeném z odpisování (viz. § 27 ZDP), že nezvyšuje vstupní, ani zůstatkovou cenu majetku. Odpisuje se samostatně jako jiný hmotný majetek (§ 26 odst. 3 písm. a) ZDP). Jedná se však o majetek, který se obecně odepisuje. Příkladem takového hmotného majetku vyloučeného z odpisování jsou inventarizační přebytky. Dle §30 odst. 1 je TZ zatřízeno do odpisové skupiny jako hmotný majetek, na němž je technické zhodnocení provedeno. U majetku, který se obecně neodepisuje, jako pozemky, technické zhodnocení nelze odpisovat (Macháček, 2005, s. 56; Marková, 2017, s. 41-43).

Pokud si poplatník není jistý, zda zásah do majetku má charakter technického zhodnocení, může požádat příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení daného zásahu do majetku. Vyplývá to z § 33a ZDP (Marková, 2017, s. 46).

V oblasti technického zhodnocení a oprav se často berou v potaz při jejich rozhodování také judikáty Nejvyššího správního soudu. Pokud si účetní jednotka není jista, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení, může nahlédnout do judikátu, který danou problematiku řeší. Judikátem je širším smyslu soudní rozhodnutí, v užším smyslu rozhodnutí vyššího soudu. Má význam pro další rozhodování obdobných věcí. Judikatura tedy (publikovaná rozhodnutí) může poskytnout užitečné informace o tom, jak rozhodl vyšší soud o podobném případu jako je případ, který je řešen v účetní jednotce. Může pomoci vyhrát soudní spor. V každém judikátu se nachází určitý problém a jeho již provedený postup, poté je řešen i s výkladem k danému tématu. Rozhodování o kasačních stížnostech, což je mimořádný opravný prostředek proti pravomocným rozhodnutím krajských soudů o žalobách a návrzích na ochranu veřejných subjektivních práv, je právě v pravomoci Nejvyššího správního soudu (Judikatura, © 2010; Nejvyšší správní soud, 2014).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Tyto údaje byly čerpány z výroční zprávy, výkazů, podnikových stránek, interních dokumentů, osobních konzultací, návštěv podnikové prodejny a z knihy statutárního ředitele.

Společnost Gumárny Zubří, a.s. sídlí ve městě Zubří. Na českém trhu působí a vyrábí gumárenské produkty již více než 80 let a patří k nejvýznamnějším zaměstnavatelům ve Zlínském kraji. Je certifikovanou společností, která několikrát obdržela ocenění dodavatel pro auto roku. Jedná se o akciovou společnost, jejímž statutárním ředitelem a zároveň předsedou správní rady je Dr. Pavel Vingrálek, který jedná za společnost v plném rozsahu samostatně. Místopředsedkyní správní rady je Ing. Pavlína Vrbová a dalším členkou správní rady je Ing. Simona Vingrálková. Základní kapitál činí 300 000 000 Kč. Počet kmenových zaměstnanců je téměř 700. Jediným akcionářem společnosti je od roku 2017 Vingrálek Consult a.s. Dle kritérií pro kategorizaci účetních jednotek, tato společnost je velkou účetní jednotkou. Organizační schéma společnosti je součástí přílohy PI, kde jsou znázorněny jednotlivé úseky ve společnosti. V areálu společnosti se nachází i podniková prodejna.

5.1 Výroba a strategie společnosti

Hlavní strategie společnosti je zajištění rozvoje a posílení konkurenceschopnosti v oblasti výroby a prodeje pryžových, plastových a elastomerových výrobků. Jeden z cílů je také zvýšit podíl prodeje na domácím trhu a expandovat na zahraniční trhy.

Společnost se specializuje na vývoj a výrobu produktů z technické pryže, termoplastu a termoplastických elastomerů. Hlavním výrobním programem je výroba autokoberců (autopříslušenství) a přesných technických výlisků, nejen pro automobilový průmysl, ale i pro stavební, zemědělský či strojní průmysl. Hlavními představiteli lisované technické pryže jsou zejména automobilové komponenty. Významnou oblast tvoří také vytlačovaná výroba. Menší, ale stále významnou částí výroby je výroba zaměřena na výrobu NBC ochranných masek pro vojenský, průmyslový i civilní sektor. Tímto si dodnes zachovává statut zbrojovky. Význam zbrojní výroby je oproti minulosti menší. Firma je vlastníkem licence na průmyslový vzor „Ochranná maska pro ochranu dýchacího ústrojí“ od Ministerstva obrany ČR Praha. Ochranné prostředky společnosti se řadí mezi absolutní světovou špičku, důkazem je vývoz do celého světa. Část výroby je zaměřena na míchání gumárenských směsí, pro vlastní potřebu i pro prodej. Tyto směsi nacházejí použití v automobilovém, elektrotechnickém průmyslu, stavebnictví, strojírenství a dalších odvětvích průmyslu.

Společnost Gumárny Zubří, a.s. se stala jednou z nejvýznamnějších gumárenských společností nejen v České republice, ale také v Evropě. V rámci výroby provádí i vlastní vývoj a výzkum. Produkty společnosti se vyváží nejen do Evropy, ale i do Ameriky a Asie. Největšími zákazníky jsou nejprestižnější výrobci automobilů či jejich dodavatelé.

Podle klasifikace CZ-NACE společnost můžeme zařadit do kategorie C Zpracovatelský průmysl, do oblasti 22 Výroba pryžových a plastových výrobků. Konkurenci společnosti Gumárny Zubří, a.s. v České republice tvoří mnoho firem v závislosti na typu produkce. V oblasti gumárenské jsou konkurenty společnosti například ZPV Rožnov, s.r.o., Saar Gummi Czech s.r.o., Trelleborg Bohemia, a.s., Automotiv-Petex s.r.o., ROGUM s.r.o. V oblasti plastikářské se jedná o mnoho výrobců, zabývajících se plastovstřikovou výrobou.

5.2 Historie a současnost společnosti

Společnost byla založena v roce 1935 jako dceřiná společnost nejstarší středoevropské gumárenské společnosti Optimit v Odrách. Společnost byla založena jako zbrojovka pro výrobu protiplynových ochranných masek. Výroba masek byla zahájena podle anglické licence „Leyland“, ale sloužila především československému státu a v době německé okupace pro Wehrmacht. Dlouhou dobu byly plynové masky výhradním výrobním sortimentem, k níž se postupně připojovala další výroba výrobků z pryže. V roce 1991 došlo k transformaci ze státního podniku Gumárny Zubří na akciovou společnost. Hlavním akcionářem se stal Dr. Pavel Vingrálek. Od roku 2005 byl jediným akcionářem této společnosti. Ovšem v roce 2017 se stala jediným akcionářem společnost Vingrálek Consult a.s., jejíž statutární ředitel je Dr. Pavel Vinglárek. Hlavní výrobní náplní je dnes civilní výroba se zaměřením na výrobu přesných technických výlisků z plastů, elastomerů a technické pryže určených nejen pro automobilový průmysl. Díky dlouholetým zkušenostem a významné pozici na trhu společnost aspiruje na pozici "evropského lídra" výroby a vývoje pryžových a plastových výrobků (Gumárny Zubří, © 2009; Vingrálek et al., 2005, s. 11-12).

V současnosti se chemický průmysl, do kterého spadá gumárenský průmysl, řadí v České republice mezi hlavní odvětví průmyslu spolu se strojírenským, potravinářským a hutnickým průmyslem. Gumárenství však neprosperuje jako výrobci automobilů nebo energetické společnosti. V oblasti gumárenského průmyslu působí i další společnosti jako například Gumotex, a.s., Rubena, a.s., Semperflex Optimit Odry s. r. o., Continental Barum s.r.o., Fatra, a.s.

6 DLOUHODOBÝ MAJETEK

Dlouhodobý majetek je v účetní jednotce Gumárny Zubří, a.s. opravdu jednou ze základních součástí, bez které se podnik neobejde. Zahrnuje prostředky výrobní, administrativní i finanční. V následující části je evidence tohoto majetku společnosti zanalyzována.

6.1 Skladba dlouhodobého majetku a jeho analýza

Jednou z metod finanční analýzy podniku je analýza stavových (absolutních) ukazatelů. Absolutní ukazatele využívá podnik zejména k analýze vývojových trendů a k procentnímu rozboru komponent. Pro zjišťování procentuálního podílu jednotlivých položek výkazů na celku slouží vertikální analýza. V případě horizontální analýzy jde o sledování vývoje zkoumané veličiny v čase, nejčastěji se jedná o vztah k nějakému minulému účetnímu období. Tyto dvě analýzy poslouží ke zjištění zastoupení jednotlivých položek dlouhodobého majetku na celkových aktivech a jejich meziroční změny.

Tab. 2. Horizontální a vertikální analýza majetku (Zdroj:interní zdroje, vlastní zpracování)

					Vertikální analýza	Horizontální analýza	
(v tis.Kč)		2014	2015	2016	2016	15/14	16/15
Aktiva celkem		583 277	580 945	692 256	100%	-0,40%	19,16%
B.	**Dlouhodobý majetek**	326 444	351 070	447 783	64,68%	7,54%	27,55%
B.I.2.1	DNM	2 821	3 026	2 235	0,32%	7,27%	-26,14%
B.I.2.1	Software	2 821	3 026	2 057	0,30%	7,27%	-32,02%
B.II.	DHM	292 623	317 044	413 748	59,77%	8,35%	30,50%
B.II.1.1.	Pozemky	5 731	5 731	5 731	0,83%	0,00%	0,00%
B.II.1.2.	Stavby	145 140	142 328	139 567	20,16%	-1,94%	-1,94%
B.II.2.	HMV	103 511	144 468	246 364	35,59%	39,57%	70,53%
B.II.4.3.	Jiný DHM	2 924	6 176	6 460	0,93%	111,22%	4,60%
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na DHM	11 249	11 989	10 644	1,54%	6,58%	-11,22%
B.II.5.2.	Nedokončený DHM	24 068	6 352	4 982	0,72%	-73,61%	-21,57%
B.III.	DFM	31 000	31 000	31 800	4,59%	0,00%	2,58%
B.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	1 000	1 000	1 800	0,26%	0,00%	80,00%
B.III.5.	Ostatní dl. CP a podíly	30 000	30 000	30 000	4,33%	0,00%	0,00%
C.	**Oběžná aktiva**	254 377	228 002	240 614	34,76%	-10,37%	5,53%
D.	**Časové rozlišení**	2 456	1 873	3 859	0,56%	-23,74%	106,03%

Byla provedena horizontální a vertikální analýza majetku ve společnosti Gumárny Zubří, a.s. se zaměřením na dlouhodobý majetek v letech 2014-2016. Vertikální analýza byla stanovena pouze pro rok 2016. Z pohledu skladby majetku převládá dlouhodobý majetek, jeho podíl na bilanční sumě dosahuje 65 %, oběžná aktiva pouze 35 %, časové rozlišení není ani 1 %. DHM však tvoří téměř 60 %. Hodnota DM je okolo 448 mil. Kč. Největší zastoupení mají stavby a hmotné movité věci a jejich soubory. DNM a DFM je zastoupen v menší míře. Z tohoto poznatku lze usoudit, že se jedná o výrobní společnost, nikoliv o obchodní či služby poskytující. Hmotné movité věci a jejich soubory mají rostoucí charakter. Z roku 2015 na 2016 se zvýšily o 71 %, což je způsobeno pravidelnou investiční politikou společnosti, pořízením nových strojů, přístrojů, zařízení, či jejich technickým zhodnocením. Hlavně v roce 2016 byly pořízeny nové dopravní prostředky v hodnotě 134 mil. Kč. Podíly v DFM sice narostly o 80 %, ale částka netvoří velkou část bilanční sumy. Proto je toto zvýšení pomíjivé, ačkoliv je tak vysoké. Dle bilanční sumy okolo 700 mil. Kč se jedná o velký podnik. Bilanční suma se z roku 2015 na 2016 zvýšila o 19 %, právě vlivem nově pořízených investic případně jejich technického zhodnocení.

Tab. 3. Skladba dlouhodobého majetku v roce 2016 (Zdroj: interní zdroje, vlastní zpracování)

(v tis.Kč)		2016			Odepsanost
		Brutto	Korekce	Netto	
B.	**Dlouhodobý majetek**	**1 147 481**	**- 699 698**	**447 783**	**60,98%**
B.I.2.1	DNM	28 218	- 25 983	2 235	**92,08%**
B.I.2.1	Software	21 085	- 19 028	2 057	**90,24%**
B.I.2.2.	Ostatní ocenitelná práva	6 955	- 6 955		**100,00%**
B.I.5.2	Nedokončený DNM	178		178	
B.II.	DHM	1 087 463	- 673 715	413 748	**61,95%**
B.II.1.1.	Pozemky	5 731		5 731	**0,00%**
B.II.1.2.	Stavby	307 920	- 168 353	139 567	**54,67%**
B.II.2.	Hmotné movité věci	695 628	- 449 264	246 364	**64,58%**
B.II.4.3.	Jiný DHM	62 558	- 56 098	6 460	**89,67%**
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na DHM	10 644		10 644	
B.II.5.2.	Nedokončený DHM	4 982		4 982	
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	31 800		31 800	
B.III.1.	Podíly-ovládaná nebo ovládající os.	1 800		1 800	
B.III.5.	Ostatní dlouhodobé CP a podíly	30 000		30 000	

V příloze P II, kterou je rozvaha, konkrétně strana aktiv i v tabulce 3 lze pozorovat, že odepsanost dlouhodobého majetku je poměrně vyšší, ale ne příliš (61 %). Podnik tedy pra-

cuje i se starším majetkem, což způsobuje hodnotu aktiv nižší díky vyšší odepsanosti. Ovšem podnik stále pořizuje i nový majetek, u kterého je odepsanost nízká a pořízení tohoto majetku vede ke zvýšení aktiv. Nejvíce odepsaný je dlouhodobý nehmotný majetek, do kterého podnik právě příliš neinvestoval. Společnost nevykazuje goodwill, oceňovací rozdíl k nabytému majetku, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, ostatní DNM, poskytnuté zálohy na DNM, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny. Z dlouhodobého finančního majetku vykazuje účetní jednotka pouze dlouhodobé podíly účetní jednotky v ovládané osobě. Ostatní dlouhodobé CP a podíly, ostatní položky finančního majetku nevykazuje. V roce 2016 společnost uskutečnila hlavně investice do nehmotného majetku ve výši 968 tis. Kč, do budov a staveb ve výši 6 813 tis. Kč, strojů a zařízení ve výši 42 761 tis. Kč, dopravních prostředků ve výši 134 383 tis. Kč a lisovacích tvárnic ve výši 2 187 tis. Kč. Investice byly financovány převážně z vlastních zdrojů, ale byl použit i investiční úvěr. Nemusí se jednat jen o nově pořízený majetek, ale i o technické zhodnocení na tomto majetku, které navyšuje pořizovací cenu a tím i brutto hodnotu v rozvaze.

6.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

V tabulce nejsou uvedeny poskytnuté zálohy na DHM a nedokončený DHM, proto celková částka neodpovídá celkové částce DHM v rozvaze. Po přičtení by se částky rovnaly částkám v rozvaze. Umělecká díla a pozemky se neodepisují, proto oprávky jsou nulové. Tvárnice neboli formy (účet 029.100) a umělecká díla, nejčastěji obrazy, (účet 032.100) jsou vykazovány v položce jiný DHM. Drobný majetek, inventář, dopravní prostředky, stroje a zařízení jsou vykazovány v položce hmotné movité věci a jejich soubory (účet 022). Účetní jednotka pro majetek používá analytické účty dle jednotlivých složek.

Tab. 4. Rozpis DHM v tis. Kč v roce 2016 (Zdroj: interní zdroje, vlastní zpracování)

Skupina majetku	Pořizovací cena	Oprávky	Zůstatková cena
Budovy, haly, stavby	307 920	168 353	139 567
Stroje a zařízení	481 803	381 997	99 806
Dopravní prostředky	175 727	33 437	142 290
Inventář	52	52	0
Drobný majetek	38 046	33 778	4 268
Tvárnice	62 528	56 098	6 430
Umělecká díla	30		30
Pozemky	5 731		5 731
Celkem	**1 071 837**	**673 715**	**398 122**

6.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Ocenitelná práva jsou plně odepsána. V ostatních ocenitelných právech eviduje společnost know-how na účtu 014.100. Know-how představuje ve společnosti zakoupený postup na výrobu určitého výrobku. Drobný nehmotný majetek účtuje analytikou 013.800.

Tab. 5. Rozpis DNM v tis. Kč v roce 2016 (Zdroj: interní zdroje, vlastní zpracování)

Skupina majetku	Pořizovací cena	Oprávky	Zůstatková cena
Software	19 377	17 393	1 984
Ocenitelná práva	6 955	6 955	0
Drobný nehmotný majetek	1 708	1 635	73
Celkem	**28 040**	**25 983**	**2 057**

6.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

U dlouhodobého finančního majetku se odpisy neuvažují, proto brutto a netto hodnota v rozvaze je stejná. Byl zvolen podrobnější rozpis než u tabulek DHM a DNM. Na účtu 061 se zachycují podíly přinášející účetní jednotce rozhodující vliv. Gumárny Zubří, a.s. mají 100 % podíl ve společnosti Servisní středisko Gumárny Zubří, s.r.o. Na účtu 063 jsou realizovatelné CP a podíly. Jsou to CP s podílem, účastí do 20 %. Společnost vlastní majetkové CP společnosti Chemapol a.s., Praha a Eutech a.s., Šternberk. Ovšem podíl ve společnosti Chemapol a.s. je nulový, jelikož společnost je v insolvenci. Proto muselo dojít k přecenění cenných papírů na reálnou hodnotu, což se projeví na účtu 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků.

Tab. 6. Rozpis DFM v tis. Kč (Zdroj: interní zdroje, vlastní zpracování)

061100	Cenné papíry a vklady v podnicích s rozh. vlivem	1000
061110	Cenné papíry a vklady v podn. s rozh. vl. - oceň. roz.	800
	Celkem za syntetický účet 061	**1800**
063100	Ostatní CP-Chemapol	300
063110	Ostatní CP-Chemapol - oceňovací rozdíly	-300
063200	Ostatní CP - Eutech	30 000
	Celkem za syntetický účet 063	**30 000**
	Celkem	**31 800**

6.2 Jednotlivé druhy evidence ve společnosti

6.2.1 Syntetická a analytická evidence

ÚJ vede analytickou evidenci pro větší sledování jednotlivých skupin majetku. Slouží především pro potřeby účetní jednotky, ke sledovanosti údajů v podrobnějším členění položek a rychlejšímu dohledání určitých částek pro kontroly z venku i pro účetní jednotku. Například účty zásob účetní jednotka člení dle jednotlivých skladů. Co se týká dlouhodobého majetku, rozlišuje například zvlášť stroje a zařízení (022.100), dopravní prostředky (022.300), inventář (022.400), drobný DHM (022.800), také syntetické účty oprávek mají analytiku dle konkrétního majetku na účtu. V příloze P III je výňatek z členění analytických účtů dlouhodobého majetku. Účetní jednotka využívá také analytiku účtů pro pořízení majetku pomocí dotačních programů z Evropské unie. V podobě inventárních karet zajišťuje účetní jednotka jednoznačnou identifikaci majetku. V příloze P IV je uvedeno, jak taková karta vypadá a co je obsahem analytické evidence (karty).

6.2.2 Podrozvahová evidence

V podrozvahové evidenci, co se týká majetku, sleduje účetní jednotka pronajatý majetek na operativní leasing. Jedná se o vstřikovací lis a tiskárny. Tento majetek v rozvaze společnosti nenajdeme. Účetní jednotka má tiskárny na operativní leasing a tím je zajištěna instalace i případný servis tiskáren. Navíc, v případě pořízení tiskárny do svého majetku, je v odpisové skupině 1 a do tří let je odepsána, i když ve skutečnosti se používá mnohem déle. V současné době nemá žádný majetek na finanční leasing. V minulosti měla některá auta pořízena formou finančního leasingu.

6.2.3 Operativní evidence

Operativní evidence se týká majetku, který je účtován do nákladů, tedy nejčastěji drobného majetku do 10 000 Kč. Správně by ji měli vést vedoucí středisek, inventura se však ve společnosti na tento majetek nedělá. Vedoucí IT oddělení si vede pro své potřeby evidenci všech služebních telefonů, tabletů apod., nikoliv z nařízení účetní jednotky.

6.3 Evidence dlouhodobého majetku

Společnost Gumárny Zubří, a.s. používá pro evidenci majetku systém Dialog 3000Skylla od firmy Control spol. s r. o. Tento systém zahrnuje a propojuje informační subsystémy řízení od plánování přes výrobu, prodej, mzdy až po účetnictví.

6.3.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Ve společnosti DNM jsou položky stanovené v § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. s dobou použitelnosti delší než jeden rok a ÚJ stanovila vstupní cenu vyšší než 60 000 Kč. Rozhodnutím účetní jednotky je, že technické zhodnocení do částky stanovené ZDP (40 000 Kč) je účtováno ve společnosti na analytický účet 518.590.

6.3.2 Drobný dlouhodobý nehmotný majetek

Tímto druhem majetku jsou ve společnosti předměty z práv průmyslového vlastnictví, projekty, programové vybavení a jiné hospodářsky využitelné znalosti, jejichž ocenění je od 10 001 Kč do 60 000 Kč včetně. Tyto předměty musí mít provozně technické funkce delší než jeden rok. Tento majetek ÚJ účtuje analyticky na příslušný majetkový účet (013.800) a má svou inventární kartu. Majetek do 10 000 Kč je účtován rovnou do nákladů (účet 518.800 pro drobný majetek), dále se již nesleduje.

6.3.3 Dlouhodobý hmotný majetek

DHM jsou položky stanovené v § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Do tohoto majetku společnost vždy řadí nemovitosti, dále samostatné movité věci se samostatným technickoekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč. Opět je tedy stanovena výše stejná jako v ZDP. Doba použitelnosti je déle než jeden rok, včetně předmětů z drahých kovů. Pořízení forem - klasifikace CZ-CPA 25.73.50 se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč účtuje ÚJ jako ostatní DHM se samostatnou odpisovou sazbou s přihlédnutím k době použitelnosti a výši sazby lze stanovit individuálně, avšak v průběhu odepisování ji nemůže měnit. Jedná se o tvárnice.

TZ do 40 000 Kč (podle ZDP) účtuje ÚJ na analytický účet 548.800 a také jej ručně zapisuje do knihy pro lepší sledovanost. Na konci roku se přeúčtuje pouze TZ, kde částka přesáhla 40 000 Kč na příslušný účet majetku, kterého se technické zhodnocení týká.

6.3.4 Drobný dlouhodobý hmotný majetek

Účetní jednotka takto eviduje movité věci, zejména nářadí, inventář, speciální nástroje a přípravky, jejichž ocenění je od 10 001 Kč do 40 000 Kč včetně (účet 022.800). Tento majetek má svou inventární kartu. Pokud se jedná o majetek do 10 000 Kč je účtován rovnou do nákladů (účet 501.800 - pro drobný majetek) a karta se k němu nevede. Doba použitelnosti je déle než jeden rok. Společnost oběhové obaly a nosiče dat v pořizovací ceně do 20

000 Kč považuje za zásoby. Technické zhodnocení drobného DHM je do částky 40 000 Kč, která je dána ZDP, zahrnováno jednorázově do nákladů. Nad tuto částku je technické zhodnocení považováno za nový samostatný jiný majetek a zatřídí se do příslušné odpisové skupiny podle zatřídění majetku, na kterém bylo technické zhodnocení provedeno. Týká se to majetku, který je zaúčtován do nákladů, případně zásob. U majetku, který vede účetní jednotka na účtu 022 se o hodnotu TZ zvýší vstupní cenu tohoto majetku.

6.3.5 Dlouhodobý finanční majetek

Při účtování o tomto majetku účetní jednotka postupuje podle § 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Analytické účty dlouhodobého finančního majetku vede účetní jednotka podle jeho jednotlivých složek a dle jednotlivých podniků, jejichž majetkové cenné papíry vlastní (např.: 063.200 Ostatní CP - Eutech, a.s.), také má analytiku pro oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků.

6.3.6 Pořizování a oceňování dlouhodobého majetku

Je třeba říci, že DHM a DNM se v Gumárnách Zubří, a.s. pořizuje na základě plánu pořízení dlouhodobého majetku, který je schválen vždy statutárním ředitelem. O veškerých zásadních činnostech podniku rozhoduje pouze statutární ředitel. Dlouhodobý majetek oceňuje ÚJ v souladu se zákonem pořizovací cenou včetně nákladů souvisejících s pořízením, případně reprodukční cenou. Reprodukční cenu v roce 2017 účetní jednotka nevyužila a není ani častým způsobem oceňování majetku. Majetek vytvořený vlastní činností oceňuje v položkách přímého materiálu, přímých mezd a výrobní režie. Finanční majetek oceňují pořizovací cenou. Pořizovací cenu majetku zaokrouhlují ve společnosti na celé koruny. Dokladem o uvedení daného majetku do užívání slouží ve společnosti "Zápis o převzetí stroje nebo zařízení". Obsahuje údaje, které jsou uvedeny v bodě 6.3. ČÚS č. 013. Do inventární karty se zapisuje na základě zápisu o převzetí v měsíci zařazení předmětu do používání. Pro uvedení do užívání drobného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku používá zjednodušený doklad, výdejku.

Způsoby pořizování, které se v účetní jednotce využívají, jsou nákup, vytvoření vlastní činností a investiční dotace, která snižuje pořizovací cenu DM a tím i částku odpisů. Nejčastějším způsobem je v podniku však pořízení formou nákupu.

6.3.7 Odpisování dlouhodobého majetku ve společnosti

Jako odpisový plán slouží inventární karta, na které je uvedena odpisová skupina. ÚJ používá jak účetní, tak daňové odpisy. U nehmotného majetku (DNM) a také u drobného (10 001 - 40 000 Kč) jsou účetní a daňové odpisy stejné. Rozdílné jsou účetní a daňové odpisy u DHM ve společnosti. U **daňových odpisů** využívá rovnoměrný způsob odepisování dle § 31 ZDP. Jen u jediného majetku odepisuje zrychleným způsobem dle §32 ZDP, a to u letadla po dobu 5 let. Jedenkrát ročně, po skončení účetního období, se provede výpočet daňových odpisů. **Účetní odpisování** je nastaveno po dobu stanovenou pro daňové odpisy (roky) a to podle skupiny, do které je majetek zařazen. Jsou časovými odpisy stanovenými s přesností na celé měsíce a také se měsíčně účtují do nákladů. Může se proto stát, že poslední rok odepisování není totožný s daňovými odpisy, neboť vyjadřují skutečné opotřebení majetku. Způsob odpisování je řešen v účetní jednotce individuálně při zařazení majetku do užívání stanovením konkrétní odpisové sazby (dle ZDP) na inventární kartě. Počátek odpisování je stanoven od 1. kalendářního dne měsíce následujícího po uvedení majetku do užívání. Hodnota měsíčního odpisu je stanovena ve výši jedné dvanáctiny vypočtené částky ročního odpisu po zaokrouhlení na celou korunu nahoru. Způsob účetních odpisů nelze měnit během roku, ale vždy k novému účetnímu období. V případě technického zhodnocení DHM se o hodnotu technického zhodnocení zvýší pořizovací cena příslušného DHM. Od následujícího měsíce po měsíci, kdy bylo technické zhodnocení uvedeno do užívání, se odpis účtuje z této zvýšené hodnoty majetku. Evidence účetních i daňových odpisů je vedena v účetním softwaru, který je po nastavení údajů i spočítá. Na přehled odpisů se nahlédne do inventární karty majetku.

Drobný DHM a DNM je odpisován dvacet měsíců (5 % měsíčně). U drobného majetku daňové odpisy kopírují odpisy účetní, a tudíž jsou tyto účetní odpisy dle §24 odstavce 2 písmene v) ZDP daňovým výdajem ve stejné částce jako jsou odpisy evidovány v účetnictví na účtu 551.800. Odpisování forem je stanoveno v § 30 odst. 5 ZDP, účetní jednotka roční daňový odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby použitelnosti. Odpisy u forem nad 40 000 Kč jsou převážně stanoveny na 5 let (60 měsíců) a forem pro konkrétního zákazníka, které se budou používat daný časový úsek, na 24 měsíců. Účetní i daňové odpisy forem jsou stejné a nelze je dle § 30 odst. 7 ZDP přerušit. Roční odpis forem se stanoví s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po uvedení do užívání. Formy, matrice, zápustky, modely a šablony dle § 30 odst. 5 ZDP jsou jediným hmotným majetkem, u něhož si dobu odpisování stanovuje sám poplatník. Jedná se o analogický

postup jako u účetních odpisů. V případě změny doby používání, si poplatník upraví odpisový plán.

V příloze P V je ukázka výpočtu účetních odpisů ve společnosti bez technického zhodnocení i s technickým zhodnocením u osobního automobilu, jelikož například v případě budovy by tato tabulka byla rozsáhlá. V příloze jsou také uvedeny informace k majetku. Pro srovnání částek ročních odpisů jsou zde také vypočteny rovnoměrné daňové odpisy.

6.3.8 Vyřazení majetku

Při vyřazení majetku končí odpisování v měsíci vyřazení. Způsoby vyřazení, které účetní jednotka využívá, jsou likvidace, prodej či v důsledku škody nebo manka. Nejčastějším způsobem je likvidace majetku. V případě jakéhokoliv způsobu vyřazení, majetek musí být vyřazen z evidence, a to jak jeho pořizovací cena, tak i oprávky. O vyřazeném hmotném majetku musí být sepsán protokol, který musí obsahovat inventární číslo, název majetku, pořizovací cenu a důvod vyřazení. V případě fyzické likvidace se dlouhodobý majetek přestává odpisovat a jeho zůstatková cena, pokud nějaká je, je zaúčtována do nákladů. Vyřazení z důvodu prodeje schvaluje statutární ředitel.

6.3.9 Inventarizace majetku

Průběh inventarizace ve společnosti je velmi důležitý a u tak velké společnosti nezbytný. Před koncem účetního období veškerá střediska dávají "do pořádku" všechen majetek. Musí například uvést, který majetek byl v průběhu zlikvidován. Je stanovena dílčí inventarizační komise, a to pro každé oddělení nebo středisko na základě pokynu ústřední inventarizační komise, jejíž předsedou je ekonomický ředitel. Ústřední inventarizační komise je ustanovena statutárním ředitelem a tato komise stanovuje plán inventarizací. Nejčastějším počtem členů dílčí inventarizační komise jsou tři, přičemž jeden z nich je vedoucí komise. Dílčí inventarizační komise provádí fyzickou a dokladovou inventuru. V předem stanoveném termínu, místě a rozsahu. Komise má každý rok většinou stejné obsazení, pokud nedojde k odchodu nebo propouštění zaměstnanců. Inventura probíhá ve společnosti v období prvního měsíce po skončení účetního období, to znamená v lednu. U DHM se provádí fyzická inventura dle předem připraveného inventurního soupisu, který inventarizační komise "odškrtáváním" odsouhlasí. Na inventurním soupisu je číslo, název položky a množství. Stroje, nábytek, tiskárny apod. mají na sobě kovový štítek. U DNM a DFM se provádí dokladová inventura, pomocí ověřování existence účetních dokladů. Při inventuře pozem-

ků se porovnává stav uvedený v účetnictví s výpisem z katastru nemovitosti. Dílčí inventarizační komise vyhotoví inventarizační zápis podepsaný všemi členy i hmotně odpovědným pracovníkem. Poté se skutečný stav zachycený v inventurním soupisu porovnává se stavem v účetnictví. Na základě toho vyjdou najevo inventarizační rozdíly. Návrh na jejich vypořádání předkládá předseda ústřední inventarizační komise, tedy ekonomický ředitel, ale rozhodne o nich statutární ředitel. U majetku společnosti nebývají rozdíly časté, spíše ve skladech zásob.

Na základě ročních inventur dlouhodobého majetku se současně provádí ve společnosti ověření reálnosti ocenění majetku. V případě, že z prověrky jeho fyzického stavu je zřejmé, že jeho cena neodpovídá výši ocenění v účetnictví, účetní jednotka tvoří opravné položky. V současnosti nejsou v účetnictví společnosti evidovány žádné opravné položky k dlouhodobému majetku. Případná tvorba opravných položek je provedena na základě podkladů inventarizační komise a schválení statutárním ředitelem společnosti. K přehodnocení opravných položek ve společnosti dochází vždy k 31.12. daného roku na základě provedených inventur. Více časté jsou však ve společnosti opravné položky k zásobám.

7 UVEDENÍ DO PROBLEMATIKY REKONSTRUKCE BUDOVY

V průběhu let vyžaduje majetek určitou obnovu, která je při splnění určitých kritérií považována za technické zhodnocení nebo za opravy. Tato hranice splnění kritérií je velmi tenká. Co se jednomu může zdát jako oprava, druhý vidí s jistotou technické zhodnocení. Vykazování se poté liší i s ohledem na daňovou povinnost.

V průběhu měsíců srpen až říjen 2017 proběhla ve společnosti rekonstrukce budovy číslo 8. Tato budova je využívána zaměstnanci údržby. Jsou zde kanceláře i menší dílna. Předmětem této rekonstrukce jsou nové omítky, elektro, podlahy, vodo-topo, nábytek, elektrické zámky. Z inventární karty vyplývá, že budova byla zařazena do majetku v roce 2007 v pořizovací ceně 2 763 485 Kč, je v 5. odpisové skupině a odepisuje se rovnoměrně po dobu 30 let. Účetní jednotka vede jak účetní, tak daňové odpisy.

Obr. 3. Budova číslo 8 v areálu společnosti-údržba (Zdroj: vlastní zpracování)

Rekonstrukce budovy číslo 8 byla vybrána z důvodu aktuálnosti řešeného problému ve společnosti. Na žádost firmy je v následujících kapitolách vytvořeno, jaká řešení situace mohou v případě této akce nastat, jaký to má dopad na výsledek hospodaření a následně na daňovou povinnost. Přínosem bude pro firmu navržení nejvýhodnějšího, ale reálného řešení. Částí přínosu je také to, že je akce rekonstrukce budovy č. 8 řešena z různých úhlů pohledu. Proto může být inspirací a návodem v případě posuzování výdajů u dalších podobných akcí.

7.1 Postup při rekonstrukci

V měsících září až říjen v roce 2016 byl sestaven plán oprav a investic pro rok 2017, který se provádí pravidelně každým rokem. Jednotlivá střediska ve firmě uvedou do plánu, jaké opravy a investice na příslušný rok požadují. Tyto plány se poté předkládají k posouzení

statutárnímu řediteli. Často je, dle vlastního uvážení, upraví, tak aby byly pro firmu vyhovující a splnitelné. Buď plánované investice a opravy ponechá dle předloženého návrhu, nebo návrh doplní, či vyškrtne. Budovy musí s asistencí ředitelky nákupu osobně projít a stanovit, co připadá v úvahu a co naopak nikoliv. Statutární ředitel ve firmě je jedinou osobou, která rozhodne o finální verzi.

V plánu oprav a investic musí být uvedena předpokládaná cena, měsíc nebo případně měsíce realizace a referent nákupu, který má danou akci na starost.

V dostatečném předstihu před zahájením opravy/investice, se musí vyhlásit výběrové řízení na firmy, které budou práce realizovat. Označují se jako realizační firmy. Je zapotřebí rozeslat poptávky se stanovením rozsahu plánovaných prací. Již v tomto okamžiku je většinou stanoveno, co se bude pouze opravovat a co bude vykazováno jako technické zhodnocení. To znamená změnu původního stavu a parametru majetku.

Poté, co se stanoví realizační firmy a je znám rozsah prací a kalkulace ceny, práce se rozdělí na opravy a technické zhodnocení. Při pracích většího rozsahu, jako v případě analyzované budovy číslo 8, kdy se opravují podlahy, stěny, předělávají se kanceláře, odpovědný pracovník nákupu, zašle kalkulaci k posouzení do účtárny. Následně se uzavírají smlouvy o dílo na opravu a rekonstrukci.

V průběhu realizace může dojít u oprav k vícepracím nebo změně postupu. Proto je zapotřebí vyúčtované práce opět posoudit a rozhodnout, zda se již nejedná o technické zhodnocení, například navýšení výkonu rozvaděče v budově.

8 POSTUP ŘEŠENÍ REKONSTRUKCE

V následující části budou navržena určitá možná řešení, jak by mohla být rekonstrukce budovy číslo 8 vykazována. Společnost Gumárny Zubří, a.s. netvoří v současnosti rezervu na opravy majetku, ale mohla by ji tvořit. V části 8.3.1 je uvedena situace, jak by řešení vypadalo, jestliže by společnost rezervu na opravy hmotného majetku uvažovala.

8.1 Technické zhodnocení a opravy na budově

Tato situace nastává nejčastěji. Obvykle totiž při pracích na jednom majetku vznikají výdaje, které mají povahu oprav a výdaje povahy technického zhodnocení. Nikde není přesně definováno, zda se k tomuto má přistupovat tak, že pokud se veškeré práce týkají jednoho majetku v rámci jedné stavební akce, jejímž smyslem je změnit technické parametry, vše má být považováno za technické zhodnocení. Proto pokud se provádí na jednom majetku opravy i technické zhodnocení, závisí na účetní jednotce, jak charakter daných prací vyhodnotí. Důležité je, před správcem daně při kontrole, si jednotlivý charakter prací obhájit. Proto je dobré evidovat předchozí stav a stav po provedení úprav na majetku. Předchozí stav se často dokazuje ze stavebních plánů. Slovo úpravy by však účetní jednotka ve své zprávě u oprav neměla uvádět. Je to pojem, který je zavádějící k technickému zhodnocení. V případě, kdy si ÚJ není jistá, zda zásah do majetku je technickým zhodnocením nebo o opravou, může dle § 33a ZDP požádat o závazné posouzení správce daně.

8.1.1 Rozbor jednotlivých činností a zaúčtování

Opravu podlahy v budově č. 8 bude společnost účtovat do nákladů na účet 511 - Opravy a udržování. Ke změně technických parametrů nedošlo a původní materiál byl zachován. Dle faktury číslo 21705073 se jedná o opravu betonového povrchu podlahy. Je nutné brát v potaz, i auditoři na to upozorňují, aby si ÚJ dávala pozor, zda se nejedná o zásah do podloží, kdy dojde, například z důvodu změny využití podlahy, ke zpevnění. Dříve se podlaha a prostory mohly využívat jako kanceláře. Nyní by se mohly využívat pro strojní techniku, pro kterou by bylo zapotřebí zpevnění podlahy. Auditoři upozorňují, že v tomto případě se jedná jednoznačně o TZ, neboť je třeba kvalitnější podlaha pro větší zátěž.

Oprava svodu ze střechy budovy č. 8 se zahrne jednorázově do nákladů vzhledem k uvedení do předchozího stavu. Při těchto pracích (stavebních nebo montážních) je často uplatněn režim přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty. Oprava elektroinstalace a osvětlení včetně slaboproudé techniky v budově. Jedná se o

opravu svítidel a elektrorozvodů, přičemž nedošlo k rozšíření elektroinstalace či doplnění o další rozvody. Elektroinstalace byla natažena v původních trasách. Výměna zůstává opravou i v případě, že by se u elektroinstalace měnil hliník za měď. U elektroinstalace ÚJ musí sledovat, zda nedošlo k navýšení počtu svítidel, kdy je zapotřebí zvednout výkon jističů a tím zatížení sítě. Jednalo by se o technické zhodnocení, nikoliv o opravu. V tomto případě řešení rekonstrukce budovy byl počet svítidel zachován, došlo k výměně "kus za kus."

Elektrické otevírače dveří a úprava dveří je technickým zhodnocením. Jedná se o montáž elektrických otevíračů neboli elektrozámků do stávajících kovových zárubní na budově č. 8 a úprava stávajících plastových dveří na kliku z vnitřní strany. Rozhodně došlo ke změně původních technických parametrů a o opravě zde nelze uvažovat. Dveře se otevírají na čipové karty, což dříve nebylo. Stejně tak dodání a montáž domykavých interiérových žaluzií v zelené barvě je technickým zhodnocením. Pokud by se později jednalo o výměnu žaluzií, byla by to již jen oprava.

Na dodání a montáž stavebních prací na rekonstrukci kanceláří v budově č. 8 byla uzavřena i smlouva o dílo. Dle názvu rekonstrukce kanceláří již lze předpokládat, že se bude jednat o práce širšího rozsahu. Stejně tak u víceprací. Jedná se o technické zhodnocení, neboť došlo ke změně technických parametrů, konkrétně se posouvaly příčky v budově. Dochází ke změně vnitřních dispozic budovy. Může to být i zazdění stávajícího okna či dveří, vybourání zdí pro nové okno(dveře) nebo sádrokartonový podhled. Za TZ se považuje také rozšíření datové sítě a rozvodů ve stěně. Tyto výdaje rozhodně účetní jednotka nemůže uznat jako opravu, neboť se nejedná o uvedení do předchozího stavu, ale o modernizaci. Při instalaci hardware došlo také ke změně parametrů, jelikož byl upraven firmware snímače. Původní stav nebyl zachován.

Zvláštností je kuchyňská linka včetně dřezu a baterie, která musí být aktivována jako technické zhodnocení, neboť je součástí budovy. Kuchyňská linka s dřezem včetně baterie je spojena s budovou napojením na vnitřní rozvody vody a odpadu. Zde by to nemuselo být však tak jednoznačné, zda se u kuchyňské linky jedná o samostatnou movitou věc nebo je součástí hmotného majetku. Nikde není přesně vymezeno, jak na tento problém pohlížet. Lze se přiklonit spíše k variantě, kdy je součástí budovy, protože pokud nastane stěhování, kuchyňská linka zůstane na místě. Není možné ji odnést jako běžný nábytek. S ostatním nábytkem do 10 000 Kč lze volně nakládat a není spojen s budovou. Účetní jednotka jej účtovala přímo do spotřeby. Jedná se například o šatní skříň.

Existuje Pokyn generálního finančního ředitelství D-22, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, kam ÚJ nahlédne, pokud si není jistá u nemovitého majetku, zda jsou pořizovány samostatné movité věci nebo je prováděno jeho TZ. Nezbytné je v tomto případě také dle Pokynu přihlédnout ke stavebně technickým parametrům, funkci a účelu příslušné budovy či stavby. Součástí domů, budov a staveb jsou tedy zařízení, bez kterých by tyto objekty nemohly plnit svůj účel (Chalupa et al., 2017, s. 74 a 75).

Vymalování chodby v budově č. 8 omyvatelnou barvou je pouze opravou. Za opravu lze považovat i v určitých případech opravu rozvodů odpadů, vody a vzduchu. Jedná se totiž pouze o výměnu stávajících rozvodů za nové včetně dodávky umyvadel a baterií a jejich montáž i napojení na odpady. U rozvodů vody byly pouze vyměněny původní trubky a nebyl rozšířen vodovodní okruh. Pokud by se však rozvody proti původnímu stavu zčásti přemisťovaly, zaváděly do dalších místností, nebo se měnila jejich kapacita, jednalo by se o TZ. Dále došlo k výměně otopných těles včetně napuštění systému a potřebných nátěrů. Vyměněná otopná tělesa mají stejnou výhřevnost jako původní. O opravu jde i v případě výměny otopných těles za jiná, v současnosti dostupná na trhu, jestliže by původní otopná tělesa již nešlo zakoupit. Za technické zhodnocení tedy nelze považovat jen to, co je dáno změnou v technickém pokroku, například, že se již daný materiál nevyrábí.

Tab. 7. Zaúčtování jednotlivých prací v budově č. 8 (Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů)

Datum	Číslo dokladu	Text zápisu	MD	D	Částka
22.08.2017	FAP217053	Oprava podlahy	511	321	72 700 Kč
23.09.2017	FAP217057	Oprava svodu	511	321	1 000 Kč
30.09.2017	FAP217058	Oprava elektroinstalace	511	321	615 130 Kč
03.10.2017	FAP146	Elektrické otevírače	042	321	8 917 Kč
03.10.2017	FAP147	Montáž žaluzií	042	321	4 676 Kč
07.10.2017	FAP154	Rozšíření datové sítě - Trancsceiver	042	321	1 780 Kč
07.10.2017	FAP155	Rozšíření datové sítě (rozvody ve stěně)	042	321	24 100 Kč
10.10.2017	FAP148	Rekonstrukce kanceláří	042	321	896 979 Kč
10.10.2017	FAP149	Rekonstrukce kanceláří - vícepráce	042	321	11 108 Kč
11.10.2017	FAP52292	Nábytek v jednotkové ceně nepřesahující 10 000 Kč -úhrn	501	321	254 069 Kč
11.10.2017	FAP52292	Kuchyňka včetně dřezu a baterie	042	321	10 230 Kč
12.10.2017	FAP217050	Vymalování chodby - bud. 8	511	321	6 367 Kč
24.10.2017	FAP217056	Oprava rozvodů odpadů - bud. 8	511	321	149 980 Kč
30.10.2017	FAP190	Instalace hardware	042	321	32 800 Kč

30.11.2017	VÚD00105	Aktivace technického zhodnocení	021	042	990 590 Kč
31.12.2017	VÚD00225	Odpis budovy č. 8 včetně TZ	551	081	127 639 Kč
Náklady v roce 2017 celkem					**1 226 885 Kč**

Pro zjednodušení není v tabulce 7 uvedena analytická evidence, kterou firma vede. Technické zhodnocení ÚJ sleduje na účtu pořízení, než bude zařazeno a zaúčtováno na příslušný účet majetku. V určitých případech se povede jako samostatný majetek a bude se i samostatně odepisovat. Náklady při možnosti, kdy je část prací koncipována jako opravy a část jako technické zhodnocení, činí 1 226 885 Kč v roce 2017.

ÚJ časově rozlišuje náklady na pořízení většího rozsahu drobného hmotného majetku. Celkovou částku rozdělí na dvě poloviny a 1/2 částky se stane nákladem až v příštím období. I z hlediska spokojenosti při kontrole správce daně je vhodné tuto větší částku nákladů rozdělit. V tabulce 7 je velký rozsah nábytku zaúčtován bez využití časového rozlišení.

Účetní jednotka má uzavřené smlouvy o dílo u oprav rozvodů odpadů, vody, vzduchu a na výdaje označené jako rekonstrukce kanceláří. Dohoda stanovená s předstihem je výhodnější, než oceňování prací následně po zániku smlouvy či delším časovém odstupu. Aby se předešlo případným nesrovnalostem při jednání s finančním úřadem je lepší, aby účetní jednotka požádala zhotovitele, aby byly oceněny zvlášť práce charakteru oprav a zvlášť práce charakteru technického zhodnocení.

Tab. 8. Výpočet odpisu budovy č. 8 (Zdroj: vlastní zpracování)

Rok	Výpočet	Odpis (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2007	2 763 485/100*1,4	38 689	2 724 796
2008	2 763 485/100*3,4	93 959	2 630 837
2009	2 763 485/100*3,4	93 959	2 536 878
2010	2 763 485/100*3,4	93 959	2 442 919
2011	2 763 485/100*3,4	93 959	2 348 960
2012	2 763 485/100*3,4	93 959	2 255 001
2013	2 763 485/100*3,4	93 959	2 161 042
2014	2 763 485/100*3,4	93 959	2 067 083
2015	2 763 485/100*3,4	93 959	1 973 124
2016	2 763 485/100*3,4	93 959	1 879 165+990 590
2017	(2 763 485+990 590)/100*3,4	**127 639**	2 742 116
2018	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	2 614 477

V tabulce 8 je proveden výpočet odpisů budovy č. 8 při rovnoměrném odpisování, které účetní jednotka vede. Celá tabulka výpočtu odpisů je součástí přílohy P VI. Z přílohy je patrné, že doba odpisování je vlivem technického zhodnocení v roce 2017 prodloužena na 33 let místo 30 let, za předpokladu, že by v budoucnu již k dalšímu technickému zhodnocení nedojde. Pokud ano, doba odpisování se může ještě prodloužit. Pro odpisování technického zhodnocení je důležité, že se jedná o dokončení změn na majetku. Rozdílné účetní odpisy se neuvažují. Účetní odpisy jsou v kompetenci účetní jednotky a na základ daně mají vliv pouze daňové odpisy.

8.2 Technické zhodnocení budovy

Situace, kdy by veškeré práce, které při rekonstrukci budovy číslo 8 proběhly, byly technickým zhodnocením. Tato situace nastává, pokud si firma není zcela jistá tím, zda se jedná o TZ nebo o opravu. Určitě je spolehlivější o uskutečněných výdajích účtovat pouze jako o technickém zhodnocení majetku. Uvedená varianta je i "bezpečnější" vůči případné kontrole z hlediska finančního úřadu. Technické zhodnocení účetní jednotka však nemůže zahrnout do nákladů jednorázově. Je nutné o jeho hodnotu zvýšit pořizovací cenu (zůstatkovou cenu) příslušného majetku v období, kdy je TZ uvedeno do užívání. Do nákladů se TZ zúčtovává postupně prostřednictvím odpisů. Opravy se účtují do nákladů jednorázově. Takže důsledek je daňový. Opravy se považují dle § 24 ZDP za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a ovlivní výsledek hospodaření právě v období, kdy byly vynaloženy. Kdežto TZ podle § 25 odst. 1 písmene p) ZDP nelze pro daňové účely uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Za daňově uznatelné výdaje dle §24 odst.2 písmene a) lze právě považovat až odpisy hmotného majetku dle § 26 až 33 ZDP. Menší firmy většinou nechtějí evidovat technické zhodnocení majetku a spíše se snaží výdaje vykazovat jako opravy, aby snížily svou daňovou povinnost. TZ se projeví v inventární kartě majetku. Je nutno uvést, že technickým zhodnocením se uvedené výdaje stanou teprve v okamžiku, kdy je nástavba, přístavba či stavební úprava, rekonstrukce či modernizace dokončena. Teprve tehdy je posuzována úhrnná hodnota výdajů. Provádí-li tedy podnikatel TZ, například přístavbu v průběhu dvou let, k jejímuž dokončení dojde ve druhém roce (začne s přístavbou v roce 2015 a dokončí ji v roce 2016), přičemž v každém roce vynaloží výdaje na přístavbu 22 000 Kč. Posoudí tuto částku až v roce dokončení (2016) a o 44 000 Kč navýší vstupní, resp. zůstatkovou cenu zhodnocovaného majetku ve druhém roce (2016) na základě protokolu o zařazení.

Bude-li se vycházet z předchozí varianty, kdy se uvažovalo, že určité výdaje jsou technickým zhodnocením a jiné výdaje jsou opravami. Činnosti, které byly technickým zhodnocením zůstanou zachovány. Pouze bude uvažováno, že došlo k takovým změnám v zásahu do majetku, kdy opravy v předchozí variantě řešení budou v této možnosti technickým zhodnocením. A na základě těchto předpokladů: Při opravě podlahy v budově lze říci, že došlo k zásahu do podloží a není již opravou. Při opravě svodu a elektroinstalace (navýšení počtu svítidel) předpokládejme, že došlo ke změně parametrů. Je nutné zvýšit zatížení sítě a musí být tyto výdaje považovány za technické zhodnocení. U opravy rozvodů odpadů, vody a vzduchu (rozšíření) se nejednalo o uvedení do předchozího stavu ani nedošlo k pouhé výměně. Budeme to rovněž považovat za TZ. Došlo k němu i v případě rozšíření vodovodního okruhu a zvýšení výhřevnosti otopných těles. Jeden z pohledů je, že vymalování prostor je obecně považováno za opravu nebo údržbu. Pokud souvisí přímo s rekonstrukcí, např. nově přistavěných prostor, musí na něj pohlížet jako na součást celkové ceny rekonstrukce. To znamená, že celá akce rekonstrukce budovy č. 8 bude chápana jako čistě technické zhodnocení. Někteří auditoři to dokonce doporučují. Na celou tuto akci by se dalo tedy pohlížet čistě jako TZ, i když bychom výše uvedené práce ponechali opravami.

Tab. 9. Zaúčtování prací jako technické zhodnocení (Zdroj: vlastní zpracování)

Datum	Číslo dokladu	Text zápisu	MD	D	Částka
22.08.2017	FAP217053	Úprava podlahy	042	321	72 700 Kč
23.09.2017	FAP217057	Úprava svodu	042	321	1 000 Kč
30.09.2017	FAP217058	Výměna elektroinstalace	042	321	615 130 Kč
03.10.2017	FAP146	Elektrické otevírače	042	321	8 917 Kč
03.10.2017	FAP147	Montáž žaluzií	042	321	4 676 Kč
07.10.2017	FAP154	Rozšíření datové sítě - Trancsceiver	042	321	1 780 Kč
07.10.2017	FAP155	Rozšíření datové sítě (rozvody ve stěně)	042	321	24 100 Kč
10.10.2017	FAP148	Rekonstrukce kanceláří	042	321	896 979 Kč
10.10.2017	FAP149	Rekonstrukce kanceláří - vícepráce	042	321	11 108 Kč
11.10.2017	FAP52292	Nábytek v jednotkové ceně nepřesahující 10 000 Kč -úhrn	501	321	254 069 Kč
11.10.2017	FAP52292	Kuchyňka včetně dřezu a baterie	042	321	10 230 Kč
12.10.2017	FAP217050	Vymalování chodby - při rekonstrukci	042	321	6 367 Kč
24.10.2017	FAP217056	Oprava rozvodů odpadů	042	321	149 980 Kč
30.10.2017	FAP190	Instalace hardware	042	321	32 800 Kč
30.11.2017	VÚD00105	Aktivace technického zhodnocení	021	042	1 835 767 Kč
31.12.2017	VÚD00225	Odpis budovy č. 8 včetně TZ	551	081	156 375 Kč
Náklady v roce 2017 celkem					**410 444 Kč**

Pokud dochází následně ke kolaudaci, vždy se jedná o TZ. Auditoři před tímto účetní jednotky striktně varují, jelikož k opravě není zapotřebí zvlášť velká dokumentace. Ke kolaudaci dochází v případě vzniku něčeho nového, a nebo v případě velkých změn.

Tab. 10. Výňatek odpisů budovy číslo 8 (Zdroj: vlastní zpracování)

Rok	Výpočet	Odpis (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2016	2 763 485/100*3,4	93 959	1 879 165 + 1 835 767
2017	(2 763 485+1 835 767)/100*3,4	**156 375**	3 558 557
2018	(2 763 485+1 835 767)/100*3,4	156 375	3 402 182

V tomto případě lze s jistotou říci, že celkové náklady, které činí 410 444 Kč, jsou výrazně nižší než při variantě s technickým zhodnocením a opravami. TZ se do nákladů rozprostře postupně a neovlivní výsledek hospodaření pouze v jednom období. Při výpočtu odpisů účetní jednotka využívá rovnoměrné odpisování (viz. tabulka 10). V následující tabulce 11 je ukázka, jak by odpis po technickém zhodnocení vypadal, pokud by účetní jednotka používala zrychlené odpisovaní. Z tabulky 10 a 11 vyplývá, že ve zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení uvedeno do užívání, dojde buď k navýšení vstupní ceny (rovnoměrné odpisování) a používáme sazbu pro zvýšenou vstupní cenu dle § 31 ZDP nebo dojde k navýšení zůstatkové ceny (zrychlené odepisování) a používáme koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu dle § 32 ZDP. Technické zhodnocení má za následek prodloužení doby odepisování. Pokud by bylo technické zhodnocení v prvním roce vlastnictví majetku, považuje se za součást vstupní ceny majetku.

Tab. 11. Ukázka zrychleného odpisování po TZ (Zdroj: vlastní zpracování)

Rok	Výpočet	Odpis (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2007	2 763 485/30	92 117	2 671 368
2008	(2 * 2 671368)/(31-1)	178 092	2 493 276
2009	(2 * 2 493 276)/(31-2)	171 951	2 321 325
2010	(2 * 2 321 325)/(31-3)	165 809	2 155 516
2011	(2 * 2 155 516)/(31-4)	159 668	1 995 848
2012	(2 * 1 995 848)/(31-5)	153 527	1 842 321
2013	(2 * 1 842 321)/(31-6)	147 386	1 694 935
2014	(2 * 1 694 935)/(31-7)	141 245	1 553 690
2015	(2 * 1 553 690)/(31-8)	135 104	1 418 586
2016	(2* 1 418 586)/(31-9)	128 963	1289623 + 1 835 767
2017	(2 * 3 125 390)/30	**104 180**	3 021 210
2018	(2 * 3 021 210)/ (30-1)	208 360	2 812 850

8.3 Oprava budovy

Tato možnost je uvedena pro ukázku vykazování a srovnání dopadu na výsledek hospodaření a daňovou povinnost. Veškeré práce související právě s rekonstrukcí budovy č. 8 nelze rozhodně považovat jen za opravy. I z názvu rekonstrukce je patrné, že se bude jednat o větší zásah, který mění účel užívání. Pokud by bylo uvažováno, že všechny práce, které byly na budově provedeny jsou opravou, jedná se o provozní náklady, daňové náklady daného zdaňovacího období. Provozní náklady nemají vliv na ocenění budovy v účetnictví i pro daňové účely. O TZ jako investiční výdaj se zvýší vstupní cena budovy pro účely odpisování. Na faktuře by muselo být uvedeno "oprava", ale i tak je nutné posoudit, zda nedošlo k TZ. Oprava je činnost, která nemůže mít jiný účel než uvedení do stavu, v jakém majetek již dříve existoval, nebo do stavu, ve kterém je majetek schopný provozu. Opravy budov účtuje ÚJ na účet 511.110.

Je velmi důležité, pokud účetní jednotka vyhodnotí, že se jednalo o opravu, nikoliv o technické zhodnocení, musí mít dostatek dokumentace a detailních materiálů osvědčujících stav budovy před opravou, dokumentace o průběhu akce a stavu po jejím ukončení.

Budeme vycházet z první varianty, kdy uvedené práce v budově mají povahu opravy prováděné souběžně s technickým zhodnocením. Práce, které byly v první variantě opravou jsou ponechány. U výdajů, které mají v první variantě charakter technického zhodnocení, došlo ke změnám tak, aby se jednalo o částky výdajů na opravu. Elektrické otevírače dveří zde nejsou technickým zhodnocením, ale opravou. Uvažujme, že došlo kvůli poškození a opotřebení pouze k jejich výměně, neboť na budově byly čipové karty odjakživa. U žaluzií, došlo také pouze k jejich záměně za původní. U prací nazvaných jako rekonstrukce kanceláří je spíše jisté, že se o opravu nejednalo. Pro účely srovnání lze předpokládat, že tyto práce nazveme jako opravu budovy, kdy původní vnitřní dispozice budovy byly zachovány. Došlo k pouhým výměnám použitých materiálů se stejnými technickými parametry. Předpokládejme, že účetní jednotka nemá v úmyslu datovou síť rozšířit, ale pouze vyměnit stávající rozvody. Opět lze předpokládat, že došlo k údržbě nebo opravě dle § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb.

U výdajů na kuchyňskou linku a instalaci hardware nelze uvažovat o výdajích, které by měly charakter oprav. Jedná se většinou o technické zhodnocení. Kuchyňka by byla opravou v případě, že se už v budově nacházela, ale vyměnily se např. dvířka, pracovní deska, baterie s dřezem v důsledku opotřebení. Vzhledem k tomu, že v budově dříve nebyla, o

opravě nebudeme uvažovat. Tyto dvě částky výdajů nahradíme jinými pracemi, které mají povahu oprav, aby byly i v této možnosti zachovány. Ukážeme si tak i jiné případy posouzení výdajů. Pokud by účetní jednotka uvažovala o výdajích na výměnu dřevěných oken za plastová o stejných rozměrech, jedná se o opravu i přesto, že se jedná o záměnu stávajícího materiálu za jiný. Není zde velký zásah do technických parametrů. V případě zvýšení počtu skel okna, například původně byly na okně dvě skla a teď tam jsou skla tři, jedná se o technické zhodnocení, neboť se navýšily tepelně izolační vlastnosti oken. Na školení, kterého se účastnila účetní majetku společnosti Gumárny Zubří, a.s. paní Eva Kopecká, však tvrdili, že výměna kovových oken za plastová okna by firmy měly účtovat jako technické zhodnocení. Pohled na věc není vždy stejný. Společnost Gumárny Zubří, a.s. považuje naopak tento výdaj za opravu a taky jej takto zaúčtovala, jelikož běžně se už kovová okna nevyrábí. Technickým zhodnocením není výměna starých materiálů za nové s lepšími technickými parametry jen vlivem technického pokroku, v případě že se starý typ oken již nevyrábí. Judikatura přišla s logickým kritériem rozlišení opravy a technického zhodnocení. Pokud daňový subjekt nahradí původní materiál prokazatelně nejbližším materiálem na trhu, jedná se o opravu, nikoliv o technické zhodnocení, ačkoliv má materiál lepší technické parametry vlivem pokroku. Musí však použít nejbližší materiál na trhu. Pokud nepoužije nejbližší materiál na trhu a záměrem je zlepšení technický parametrů, jedná se o technické zhodnocení.

Další opravou může být výměna střešní krytiny za krytinu z jiného materiálu, například výměna plechové střechy za tašky. Dojde-li k zásahu do konstrukce střechy nebo změně tvaru a sklonu střechu, případně se uskuteční vestavění nových střešních oken, jedná se o technické zhodnocení budovy. Z toho vyplývá, že pokud nedochází k extrémním změnám technických parametrů, jedná se o opravu. Dle pokynu ministerstva financí záměna materiálu neznamená ještě technické zhodnocení.

V tabulce 12 jsou částky výdajů 32 800 Kč a 10 230 Kč na výměnu oken a střešní krytiny ponechány z první varianty pro srovnatelnost. Výdaje nahradily pouze kuchyňskou linku a instalaci hardware. Z toho vyplývá, že ve skutečnosti by účetní jednotka za tak nízké částky nevyměnila ani okna a už vůbec ne střechu. Při této variantě vidíme v tabulce 12, že náklady by byly v roce 2017 poměrně vysoké, a tudíž by byl nižší výsledek hospodaření a následně i daň.

Tab. 12. Zaúčtování oprav budovy (Zdroj: vlastní zpracování)

Datum	Číslo dokladu	Text zápisu	MD	D	Částka
22.08.2017	FAP217053	Oprava podlahy	511	321	72 700 Kč
23.09.2017	FAP217057	Oprava svodu	511	321	1 000 Kč
30.09.2017	FAP217058	Oprava elektroinstalace	511	321	615 130 Kč
03.10.2017	FAP146	Elektrické otevírače -výměna	511	321	8 917 Kč
03.10.2017	FAP147	Výměna žaluzií	511	321	4 676 Kč
07.10.2017	FAP154	Oprava datové sítě - Trancsceiver	511	321	1 780 Kč
07.10.2017	FAP155	Oprava datové sítě (rozvody ve stě-ně zachovány)	511	321	24 100 Kč
10.10.2017	FAP148	Oprava kanceláří	511	321	896 979 Kč
10.10.2017	FAP149	Oprava kanceláří - vícepráce	511	321	11 108 Kč
11.10.2017	FAP52292	Nábytek v jednotkové ceně nepře-sahující 10 000 Kč -úhrn jednotli-vých částek	501	321	254 069 Kč
11.10.2017	FAP52292	Výměna dřevěných oken za plastová (stejné rozměry)	511	321	10 230 Kč
12.10.2017	FAP217050	Vymalování chodby - bud. 8	511	321	6 367 Kč
24.10.2017	FAP217056	Oprava odpadů - bud. 8	511	321	149 980 Kč
30.10.2017	FAP190	Výměna střešní krytiny	511	321	32 800 Kč
Náklady v roce 2017 celkem					**2 089 836 Kč**

8.3.1 Rezerva na opravy hmotného majetku

Společnost Gumárny Zubří, a.s. rezervu na opravy hmotného majetku netvoří. Hlavní nevýhodou z pohledu společnosti je to, že peněžní prostředky ve výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období musí být převedeny na samostatný účet v bance, do termínu pro podání daňového přiznání. Tyto peněžní prostředky na nic jiného využít nemůže, pokud chce, aby byly daňově uznatelné dle § 24 odst. 2 písmene i), který odkazuje na zvláštní zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Musela by tedy vytvořit samostatný účet a zde ukládat pouze peněžní prostředky ve výši tvorby rezervy v daném období. Dříve se prostředky na samostatný účet převádět nemusely. Docházelo k tomu, že poplatníci často při optimalizací své daňové povinnosti tvořili daňovou rezervu. Opravu v budoucnu ale neprováděli a rezervu zrušili. V důsledku toho, že od 1.1.2009 se tyto prostředky musí převádět na samostatný účet, došlo ke snížení využívání rezerv.

Každá rezerva má přesně stanovený účel a ten musí být dodržen, zatímco výše a období je odhadem. Rezervy jsou považovány za cizí zdroj a vyjadřují dluhy účetní jednotky vůči budoucím obdobím. Rezervy představují postupné vytvoření reálných zdrojů k finančnímu

krytí plánované opravy. Princip tvorby a čerpání rezerv musí být řešen vnitropodnikovou směrnicí. Důležité je také, že každá rezerva podléhá inventarizaci. Zůstatek rezerv je třeba při inventarizaci zkontrolovat, zda souhlasí se skutečností k 31.12. Jakoukoliv změnu je třeba řádně odůvodnit. Je vhodné zkontrolovat, jestli nemusí být provedeno zúčtování čerpání rezervy. ÚJ musí na konci každého účetního období rezervy inventarizovat, aby zjistila odůvodněnost, zda stále trvá důvod pro provedení oprav a také pro sledování výše rezervy. Může dojít k nárůstu cen vstupů, a tím dojde ke zvýšení částky rezervy. Ke každé rezervě se musí vést inventární (evidenční) karta. Především by na ni měl být uveden druh majetku, o jakou opravu se jedná, tedy účel rezervy, předpokládaná částka, předpokládaný rok, kdy dojde k opravě, jednotlivé částky tvorby rezerv, předpokládaná doba čerpání nebo důvod zrušení rezervy. Inventární karta rezervy je analytickou evidencí. I když je rezerva ukončena, karta rezervy zůstává v evidenci ve firmě nadále.

Pokud by společnost tvořila rezervy na opravy hmotného majetku, lze tedy předpokládat, že je vlastníkem budovy č. 8. Rezervu tvoří na opravu hmotného majetku, nikoliv na technické zhodnocení. Doba odpisování budovy je 30 let. Je to tedy více než pět let, což je také jednou z podmínek. Účetní jednotka se rozhodne v roce 2015, že provede opravu budovy č. 8, kterou předpokládá v roce 2017 v hodnotě 1 800 000 Kč. V roce 2017 však ve skutečnosti dojde k opravě ve výši 1 835 767 Kč (viz. tabulka 12). Účetní jednotka splňuje minimální dobu tvorby rezervy, kdy nesmí být tvořena jen jedno zdaňovací, ale minimálně dvě účetní období. Tvorba rezervy je v tomto případě dvě zdaňovací období. Maximální dobu tvorby rezervy, která je dána dle jednotlivých skupin, také účetní jednotka splňuje. V případě 5. odpisové skupiny činí maximální doba tvorby rezervy dle § 7 odstavce 9 zákona o rezervách 10 zdaňovacích období. Tvorba rezervy na opravu hmotného majetku vychází z rozpočtu, který provede společnosti specializovaná firma, zabývající se těmito pracemi. Na základě rozpočtu musí být zřejmé, co se bude opravovat, jaká bude předpokládaná částka oprav a předběžné období, kdy dojde k opravě. Účetní jednotka stanoví výši rezervy v jednotlivém zdaňovacím období následovně 1 800 000 Kč / 2 roky = 900 000 Kč. Výši tvorby účetní jednotka doloží rozpočtem předpokládaných prací, včetně časového úseku tvorby a očekávaného data zahájení opravy.

Účetní jednotka má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, a proto podává daňové přiznání nejpozději 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období (1.7.). Tato skutečnost má vliv na to, že do tohoto termínu musí být peněžní prostředky ve výši vytvořené rezervy

připsány na samostatný účet. Nejprve z tohoto samostatného účtu dochází k úhradám faktur, které plynou z oprav budovy č. 8 v roce 2017.

Tab. 13. Zaúčtování tvorby a čerpání rezervy (Zdroj: vlastní zpracování)

Datum	Číslo dokladu	Text zápisu	MD	D	Částka
31.12.2015	VÚD1289	Tvorba rezervy na opravu budovy	552	451	900 000 Kč
14.05.2016	VBÚ23/6	Převod peněz na samost. účet v bance	261	221.1	900 000 Kč
18.05.2016	VBÚ456	Připsání peněz na samost. účet v bance	221.2	261	900 000 Kč
31.12.2016	VÚD1266	Tvorba rezervy na opravu budovy	552	451	900 000 Kč
10.05.2017	VBÚ86/3	Převod peněz na samost. účet v bance	261	221.1	900 000 Kč
15.05.2017	VBÚ654	Připsání peněz na samost. účet v bance	221.2	261	900 000 Kč
22.08.2017	FAP2170	Oprava podlahy	511	321	72 700 Kč
23.09.2017	FAP2170	Oprava svodu	511	321	1 000 Kč
30.09.2017	FAP2170	Oprava elektroinstalace	511	321	615 130 Kč
03.10.2017	FAP146	Elektrické otevírače -výměna	511	321	8 917 Kč
03.10.2017	FAP147	Výměna žaluzií	511	321	4 676 Kč
07.10.2017	FAP154	Oprava datové sítě - Trancsceiver	511	321	1 780 Kč
07.10.2017	FAP155	Oprava datové sítě (rozvody ve stěně zachovány)	511	321	24 100 Kč
10.10.2017	FAP148	Oprava kanceláří	511	321	896 979 Kč
10.10.2017	FAP149	Oprava kanceláří - vícepráce	511	321	11 108 Kč
11.10.2017	FAP52292	Nábytek v jednotkové ceně nepřesahující 10 000 Kč -úhrn jednotlivých částek	501	321	254 069 Kč
11.10.2017	FAP52292	Výměna dřevěných oken za plastová (stejné rozměry)	511	321	10 230 Kč
12.10.2017	FAP2170	Vymalování chodby - bud. 8	511	321	6 367 Kč
24.10.2017	FAP2170	Oprava odpadů - bud. 8	511	321	149 980 Kč
30.10.2017	FAP190	Výměna střešní krytiny	511	321	32 800 Kč
15.11.2017	VBÚ245	Úhrada faktur za opravy	321	221.2	1 800 000 Kč
15.11.2017	VBÚ245	Doplacení faktur	321	221.1	35 767 Kč
31.11.2017	VÚD15654	Čerpání rezervy	451	552	1 800 000 Kč
Náklady v roce 2015					**900 000 Kč**
Náklady v roce 2016					**900 000 Kč**
Náklady (účet 552) v roce 2017					- 1 800 000Kč
Náklady (účet 511) v roce 2017					1 835 767 Kč
Náklady (účet 501) v roce 2017					254 069 Kč
Náklady v roce 2017 celkem					**289 836 Kč**

Rezervy plní funkci časového rozlišení nákladů. Rezerva postupně v jednotlivých letech snižuje základ daně a v roce, kdy k opravě dojde, je rezerva čerpána. Rezerva snížila v roce 2017 náklady. Je to tedy nákladová položka, která **upravuje základ daně.** V modelovém příkladu v tabulce 13 vidíme daňové dopady tvorby rezervy a opravy budovy. Rozdíl mezi čerpáním rezervy ve výši 1 800 000 Kč (účet 552) a skutečnými výdaji na opravu budovy

ve výši 1 835 767 Kč (účet 511), je 35 767 Kč. O tuto částku rozdílu (35 767 Kč) se sníží v roce 2017 základ daně, jelikož částka 1 800 000 Kč snižovala již základ daně postupně v roce 2015 ve výši 900 000 Kč a v roce 2016 ve výši 900 000 Kč. V průběhu let 2015 a 2016 si díky rezervě vytvořila potřebné zdroje (1 800 000 Kč) tím, že je před očekávaným nákladem zahrnovala do nákladů a došlo k deponování na samostatný účet v bance. Z tabulky 8 je patrné, že každá účetní operace vztahující se k rezervě, ať už čerpání, tvorba, zrušení, vede k tvorbě vnitřního účetního dokladu. Určitě je dobré, pokud účetní jednotka má prokazatelné dokumenty ke stavu majetku, například fotografie, aby v budoucnu nevznikaly nejasnosti při případném objasňování před správcem daně.

Zahájení opravy je předpokládáno v roce 2017. Pokud bude oprava zahájena v roce 2017, je nutné rezervu rozpustit dle § 7 odstavce 6 zákona o rezervách nejpozději do konce roku 2018, a to bez ohledu na to, zda bude oprava do 31.12.2018 dokončena či nikoliv. Pokud bude oprava dokončena v roce 2017, je nutné rozpustit celou rezervu již v roce 2017. Bude-li oprava zahájena v roce 2018, je nutné rezervu rozpustit (jako snížení nákladů) nejpozději do konce roku 2019, bez ohledu na to, zda bude oprava do 31.12.2019 dokončena či nikoliv. Pokud však bude oprava dokončena v roce 2018, je nutné rozpustit celou rezervu již v roce 2018.

8.4 Srovnání jednotlivých možností

Každá z možných variant řešení má jiný dopad na výsledek hospodaření a následně na daňovou povinnost společnosti. Ať se jedná o první možnost, kde byly některé práce na budově vyhodnoceny jako opravy a jiné jako technické zhodnocení, či druhou možnost, kde veškeré práce byly technickým zhodnocením. Ve třetí možnosti byly veškeré práce na budově vyhodnoceny pro účely srovnání jako opravy i s následnou ukázkou tvorby rezervy na opravy majetku. Při srovnání jednotlivých možností je třeba, aby si účetní jednotka uvědomila, že technické zhodnocení nelze uznat jako daňově účinný náklad v okamžiku jeho pořízení. Daňový subjekt může technické zhodnocení dostat do daňových nákladů prostřednictvím odpisů. Smyslem tedy je potřeba časového rozložení výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu, která slouží pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů po více zdaňovacích období tak, aby se v každém zdaňovacím období proti zdanitelným příjmům uplatnila formou odpisů jen část výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu. Tímto způsobem je dosažen časový soulad mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými náklady. Opravy najdeme pouze v účetních předpisech, v zákoně o daních z příjmů nejsou

definovány. Oprava je tedy pro účetní jednotku pouze reprodukcí dřívějších užitných hodnot. Nenastává u nich potřeba dosažení časového souladu mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými náklady po dobu více zdaňovacích období. Účetní jednotka si je vědoma, že opravy je možné jednorázově zohlednit v základu daně. Rezervy znamenají odložení daňové povinnosti. Náklady, které se účtují v souvislosti s tvorbou rezervy snižují základ daně z příjmů v období jejího zaúčtování. Naopak v období čerpání (rozpouštění) rezervy dochází ke zvýšení základu daně z příjmů. Současně s tím pak bývají účtovány příslušné náklady, kvůli kterým se rezerva tvořila. Rezerva tedy představuje uznání daňového nákladu ještě před jeho skutečným vynaložením. Musí být vždy zaúčtována, nelze ji tvořit mimoúčetně. Rezerva je právem poplatníka, nikoliv jeho povinností. Stát dává najevo, že uznává určité situace v účetních jednotkách jako zohlednitelné při řízení výběru daní. Avšak pouze dočasně, protože svého nároku na daň z příjmů se nevzdává. Podnik takto může řídit tok hotovosti tak, že v období, kdy jsou možná rizika, nemusí platit odpovídající část daní. Zaplatí je případně až v okamžiku, kdy se zákonná rezerva zruší.

Tab. 14. Rozdělení částky 2 089 836 Kč v roce 2017 (Zdroj: vlastní zpracování)

	1. varianta	2. varianta	3. varianta	4. varianta
V Kč	Technické zhodnocení a opravy	Technické zhodnocení	Opravy	Rezerva na opravu
Technické zhodnocení	990 590	1 835 767	0	0
Opravy	845 177	0	1 835 767	1 835 767
Spotřeba materiálu	254 069	254 069	254 069	254 069
Celkem	**2 089 836**	**2 089 836**	**2 089 836**	**2 089 836**

Z tabulky 14 vyplývá, jak byly rozděleny jednotlivé výdaje dle svého charakteru v jednotlivých variantách. Ve všech variantách jsou uvažovány stejné výše částek jednotlivých výdajů týkajících se budovy číslo 8. Mění se však jejich charakter, a tím i dopad na příslušnou daň. Veškeré výdaje týkající se budovy č. 8, včetně nákupu drobného majetku do této budovy účtovaného do spotřeby, mají dohromady hodnotu 2 089 836 Kč.

Tab. 15. Náklady z jednotlivých variant v roce 2017 (Zdroj: vlastní zpracování)

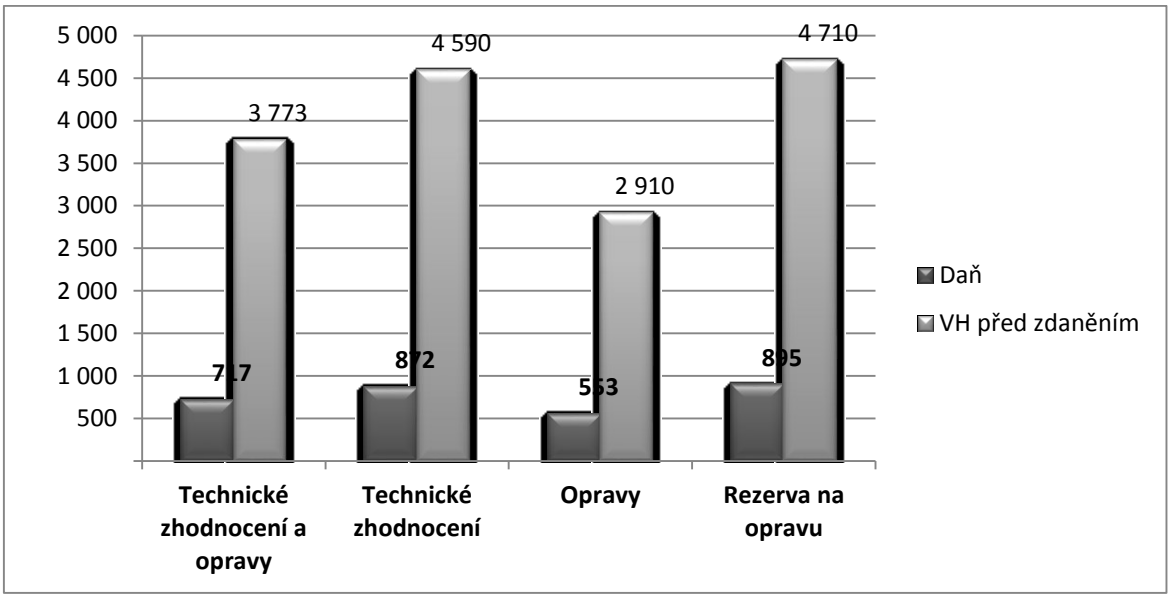
Náklady související s budovou č. 8 v roce 2017 (v Kč)	1. varianta	2. varianta	3. varianta	4. varianta
	Technické zhodnocení a opravy	Technické zhodnocení	Opravy	Rezerva na opravu
Odpisy	127 639	156 375	0	0
Opravy	845 177	0	1 835 767	1 835 767
Spotřeba materiálu	254 069	254 069	254 069	254 069
Tvorba a zúčtování rezerv	0	0	0	- 1 800 000
Náklady celkem (2017)	**1 226 885**	**410 444**	**2 089 836**	**289 836**

Nejvyšší náklady jsou ve 3. variantě, v případě, že by veškeré práce měly charakter oprav. Tento výsledek se dal očekávat, jelikož opravy ovlivňují výsledek hospodaření jednorázově. I při 1. variantě jsou poměrné vysoké náklady. To je dáno tím, kolik výdajů bylo uznáno jako technické zhodnocení a kolik výdajů bylo uznáno jako opravy.

Tab. 16. Zjednodušený výpočet daňové povinnosti - 2017 (Zdroj: vlastní zpracování)

(v tis. Kč, zaokrouhleno)	1. varianta Technické zhodnocení a opravy	2. varianta Technické zhodnocení	3. varianta Opravy	4. varianta Rezerva na opravu
Výnosy	40 000	40 000	40 000	40 000
Náklady	35 000	35 000	35 000	35 000
Další náklady (viz. tabulka 15)	1 227	410	2 090	290
VH před zdaněním	3 773	4 590	2 910	4 710
Daň (19%)	**717**	**872**	**553**	**895**
VH po zdanění	3 056	3 718	2 357	3 815

V tabulce 16 vycházíme ze zjednodušení, že náklady a výnosy jsou v roce 2017 stejné u všech variant. Další náklady uvedené v tabulce 16 nejsou obsaženy v těchto nákladech, tedy v částce 35 000 tis. Kč. Jedná se o zaokrouhlené výdaje z tabulky 15.



Obr. 4. Daňová povinnost jednotlivých variant pro rok 2017 v tis. Kč (Zdroj: vlastní zpracování)

Z tabulky 16 a obrázku 4 vyplývá, že nejnižší daň účetní jednotka odvede v případě, pokud by veškeré práce na budově měly charakter oprav. Vychází také nejnižší výsledek hospodaření, ze kterého se daň počítá. Naopak nejvyšší daň účetní jednotka odvede správci daně, pokud by společnost tvořila rezervu v předchozích letech a v roce 2017 by došlo k jejímu

čerpání. Z předchozího vysvětlení rezerv vyplývá, že jsou tvořeny na očekávaný jednorázový náklad, který v budoucnu nepříznivě ovlivní výsledek hospodaření. V předcházejících obdobích již rezerva snížila základ daně, proto v roce plánované opravy jej znovu snížit nemůže, a z toho důvodu je daň vyšší než ve 3. variantě (práce mají charakter pouze oprav). Zde můžeme krásně pozorovat, že ve 4. variantě se jedná o 3. variantu s tím, že na tyto opravy byla tvořena rezerva jako daňově uznatelný náklad dle § 7 zákona o rezervách. A tak dochází k zaplacení vyšší daně v roce 2017, jelikož v předchozích letech se již daň vlivem rezervy snižovala, viz. tabulka 17. Pokud bychom neuvažovali variantu s rezervou na opravy, platila by se nejvyšší daň právě v případě, že by práce měly charakter pouze technického zhodnocení, jelikož by se vlivem odpisů z těchto výdajů základ daně o tolik nesnížil. Nejčastější variantou je 1. varianta. Část prací je technickým zhodnocením a část prací má charakter oprav. Není vždy tak jednoznačné určit o jaký charakter prací se jedná, proto účetní jednotka musí mít stav svého majetku pod kontrolou i před plánovanými výdaji.

Tab. 17. Tvorba a čerpání rezerv a její vliv na daň v letech 2015-2017 (Zdroj: vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2015	2016	2017
Výnosy	40 000	40 000	40 000
Náklady	35 000	35 000	35 000
Tvorba rezervy (náklad)	900	900	-1 800
Oprava (náklad)	0	0	1 836
Spotřeba materiálu	254	254	254
VH před zdaněním	3 846	3 846	4 710
Daň	**731**	**731**	**895**
VH po zdanění	3 115	3 115	3 815

9 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

I když má společnost dlouholetou tradici a spoustu věcí má již dobře vymyšlených, je stále vždy co zlepšovat a zdokonalovat. A to bylo také cílem této práce. Nejen, že je cílem navrhnout, jak vykázat uskutečněnou rekonstrukci budovy č. 8 v roce 2017 i s dopadem na daň z příjmů, taktéž doporučit zlepšení současného stavu i v jiných částech vykazování dlouhodobého majetku, které nejsou tak dokonale podchyceny.

9.1 Odpisování dlouhodobého majetku

Účetní odpisování u DHM je nastaveno po dobu stanovenou pro daňové odpisy (roky) a to podle skupiny, do které je majetek zařazen. Návrhem je nepoužívat stejnou dobu použitelnosti u účetních a daňových odpisů. Pokud se jednou účetní jednotka rozhodne pro odlišné účetní odpisy od daňových a chce tím reálně vyjádřit hodnotu majetku, měla by si stanovit svou předpokládanou dobu životnosti jednotlivě u každého majetku. Nedržet se daňových odpisů, které podléhají především politickým tlakům a často jsou hodně vzdáleny od ekonomické reality. Vykazování účetních odpisů by bylo takto mnohem smysluplnější. Účetní odpisy by měly být stanoveny pro každý předmět samostatně na základě individuálně stanovené doby životnosti, používání a úplného opotřebení. Měly by rovněž odpovídat reálnému opotřebení majetku v konkrétních podmínkách daného podniku

Dalším návrhem je u některého druhu majetku, který se rychleji opotřebovává a tím ztrácí na své hodnotě, využívat způsob zrychleného daňového odpisování. Účetní jednotka používá pouze rovnoměrný způsob odpisování. Jen u jednoho majetku používá zrychlený způsob. Rovnoměrné odpisování v mnoha případech nevystihuje skutečnou míru opotřebení majetku, například u osobních automobilů a elektronických zařízení.

9.2 Zlepšení stávajícího stavu v inventarizaci

Společnost je velmi rozlehlá, v areálu je opravdu několik budov. Fyzická inventura zabere v podniku mnoho času. Tento čas by bylo dobré ušetřit, tím, že by si účetní jednotka pořídila přenosný snímací terminál a pomocí přidělených čárových kódů by došlo k urychlení. Do terminálu by byl načten stav majetku. Sejmutím čárového kódu pomocí terminálu by došlo ihned k načtení do programu v počítači a firma by snadno zjistila, který majetek je v evidenci, a který již ne. Snížilo by se tak i riziko chyb. Pro společnost to představuje novou investici, která se však podniku vrátí ušetřením času a peněz pomocí zefektivnění inventarizace.

Společnost má organizační směrnici k inventarizaci, která by měla být rozšířena o určité body nebo je nutné je pouze poupravit. Její rozšíření a úprava je v této práci nastíněna a je součástí přílohy P VII. Její uspořádání i rozšíření a úpravy jsou pouhým doporučením. Nejedná se o kompletní směrnici, ale jen rozšíření a úpravy stávající směrnice Gumáren Zubří, a.s. Upravená směrnice se nepodobá organizační směrnici ve společnosti. Jelikož tyto organizační směrnice jsou důvěrnou vnitřní normou firmy, její zveřejnění není vhodné. Slouží také pro auditory a finanční úřad, aby si účetní jednotka obhájila určité účetní případy.

9.3 Operativní evidence

Společnost Gumárny Zubří, a.s. je velkou společností. Pro její přehled o tom, co se s každým majetkem, i drobným do 10 000 Kč, děje, by měla vést operativní evidenci. V současné době to ve firmě není povinností, ani o tom nehovoří žádná organizační směrnice. Telefony, tablety, menší zařízení jsou neméněcenným majetkem, o kterém by účetní jednotka rozhodně měla mít přehled. Doporučením je i u tohoto majetku, který je zařazen v nákladech, provádět inventuru. Operativní evidence by se vedla jako seznam majetku v tabulce v počítači.

9.4 Ostatní návrhy ve vykazování majetku

Účetní majetku při sledování technického zhodnocení do 40 000 Kč u DHM účtuje na účet 548.800 a zároveň to zapisuje ručně do knihy. Takto sleduje, zda technické zhodnocení nepřekročí částku 40 000 Kč z důvodu převedení na majetkový účet k příslušnému majetku. Vhodnější by bylo technická zhodnocení, převážně staveb, sledovat v tabulce na počítači (např. evidence v Microsoft Excel i s číslem faktury) a přímo účtovat na účet pořízení (042) k příslušnému majetku. Jelikož na účtu 548.800 není tak přehledné, ke kterému majetku se technické zhodnocení vztahuje a je nutné vše na konci roku dohledávat a sčítat. Přímé sledování jednotlivého majetku na jeho majetkovém účtu, by usnadnilo jeho sčítání a zjišťování na konci roku. Pokud by částky v souhrnu na konci roku nepřekročily částku 40 000 Kč, převedly by se na nákladový účet 548.800. U staveb se většinou předpokládá, že limitní částku pro TZ přesáhnou, proto je vhodné TZ tohoto majetku sledovat na účtu 042. Pro DNM platí, že ho účetní jednotka sleduje rovněž na účtu 518.590 pro případ, že by se technické zhodnocení týkalo jednoho zásahu, ale bylo by fakturováno na více dokladech, takže v součtu by částka byla přes 40 000 Kč.

Pro účtování drobného majetku by bylo vhodné rozšířit analytiku z důvodu, že dochází k odpisování tohoto majetku po dobu 20 měsíců. Společnost má jen jeden účet pro tento majetek, a to 013.800 pro drobný DNM a 022.800 pro drobný DHM. Vhodnější bude pro sledování tohoto majetku pro společnost rozšířit účtový rozvrh a zavést účty: 022.801 - nářadí, 022.802 - inventář, 022.803 - speciální nástroje a přípravky, 022.804 - elektronika (mobily, tablety), 022.805 - ostatní drobný DHM, 013.801 - předměty z práv průmyslového vlastnictví, 013.802 - projekty, 013.803 - programové vybavení, 013.804 - jiné hospodářsky využitelné znalosti, 013.805 - ostatní drobný DNM. A s tímto členěním pokračovat i souvztažně u účtu oprávek (např. 082.801 - oprávky k drobnému DHM - nářadí) a nákladového účtu odpisů (např. 551.801 - odpisy drobného DHM - nářadí). Jelikož odpisy tohoto drobného majetku jsou v daňovém přiznání zvlášť na řádku 12, proto je lepší analytika účtu 551.

9.5 Technické zhodnocení a opravy

Správné účetní a daňové posouzení, zda se jedná o opravu dlouhodobého majetku nebo jeho technické zhodnocení, patří k častým a podstatným daňovým problémům. Má zásadní vliv na správné vykázání výsledku hospodaření a základu daně z příjmů. Výdaje na opravy zahrneme do daňových výdajů bez ohledu na jejich výši v období jejich vynaložení. Výdaje na technické zhodnocení lze do daňových rozpouštět prostřednictvím daňových odpisů. Ve skutečnosti, pokud dojde ke kontrole správcem daně ve společnosti, často se dívají na oblast výdajů, které jsou považovány za opravy. Více v této oblasti sledují menší firmy, které mají tendenci snižovat výsledek hospodaření a odvádět menší daň. Spíše usilují o vykazování oprav než technického zhodnocení, které se v jejich výsledku hospodaření tolik neprojeví. Avšak důkazní břemeno prokázat, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení, je vždy výhradně na straně poplatníka. Proto je doporučením pro společnost mít stav věci důkladně zdokumentovaný, aby se těmto sporům se správcem daně zabránilo a odstranily se případné pochybnosti o charakteru výdajů. Účetní jednotka musí být schopna doložit původní stav před úpravami a stav po provedených úpravách, aby mohlo dojít k jejich porovnání. Doporučením je také, aby na faktuře nebo přiloženém rozpisu, dodavatelská firma vždy uvedla podrobný rozpis, čeho se oprava týkala. Je vhodné mít tyto výdaje od zhotovitele zvlášť ohodnoceny a individuálně specifikovat jejich charakter. Společnost by mohla prokázat charakter výdajů také technickou dokumentací, dodacím listem, odborným posudkem nebo fotodokumentací.

Nejvíce problematické bývá posouzení oprav a technického zhodnocení právě u nemovitostí, tedy budov, domů a staveb obecně. Není vždy tak jednoznačné určit charakter provedených prací. Vhodnou pomůckou pro společnost pro rozlišení opravy či technického zhodnocení budovy, může být stavební zákon, který vymezuje "práce udržovací" bez potřeby vydání stavebního povolení, neboť se jedná o drobné činnosti, které neovlivňují stabilitu stavby. Jestliže si účetní jednotka opravdu není jistá a nevidí jiné řešení, jak posoudit charakter výdajů, dle § 33a ZDP může požádat příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením. Musí však za to zaplatit poplatek ve výši 10 000 Kč, ale má jistotu, že správce daně si nebude později protiřečit a ani při kontrole by neměly vzniknout problémy. V případě zásahu do nemovitosti musí poplatník předložit stavební dokumentaci zachycující změny v nemovité věci.

Pokud však účetní jednotka nehodlá platit správci daně 10 000 Kč a žádat jej o jeho posouzení skutečnosti, může účetní jednotka nahlédnout do judikátů (=rozhodnutí soudu) Nejvyššího správního soudu, který danou problematiku dříve řešil. V každém judikátu je určitý problém i s provedeným postupem, poté je řešen i s výkladem. Na základě toho v judikátech účetní jednotka může najít oporu pro svá tvrzení v rozhodování o charakteru výdajů. Lze očekávat, že bude rozhodnuto obdobně u daných prací, které jsou stejné v podstatných vlastnostech.

Hlavním záměrem a zároveň úkolem bylo na podnět účetní jednotky navrhnout nejlepší vyhodnocení provedených prací v roce 2017 na budově číslo 8, jejich účtování a vykázání. Rozbor prací může sloužit jako vzor k posouzení výdajů i v případě jiných plánovaných akcí. Pro účetní jednotku bylo navrženo řešení, jak by to vypadalo, pokud by určité výdaje související s budovou číslo 8, které v roce 2017 proběhly, měly charakter technického zhodnocení a jiné by měly charakter oprav. Druhou variantou bylo, pokud by veškeré výdaje měly charakter technického zhodnocení. Jako třetí možnost byla navržena, pro účely srovnání, všechny výdaje považovat za opravy. Čtvrtou možností, která souvisí víceméně s tou třetí, byla vypracována podoba situace v případě, kdyby společnost uvažovala o tvorbě rezervy na opravy hmotného majetku. Všechny výdaje ve všech variantách byly zachovány ve stejných částkách, aby došlo ke srovnatelnosti dopadu na daň z příjmů. Samozřejmě záleží na účetní jednotce a na jejím záměru v daném účetním období. Pokud se účetní jednotce "daří", prosperuje, má vysoký výsledek hospodaření (vysoký zisk), je pro ni výhodnější mít vyšší náklady, přiklonit se spíše k výdajům vyhodnoceným jako opravy a platit

nižší daň. Opravy vedou ke snížení daně již v daném zdaňovacím období, kdy byly uskutečněny a to jednorázově. Jestliže nastane v podniku opačná situace a firmě se "nedaří", má nízký výsledek hospodaření, lepší variantou pro takový podnik bude, pokud jednotlivé výdaje mají charakter technického zhodnocení. Dostávají do nákladů pouze část částky výdajů ve formě odpisů.

Návrhem pro účetní jednotku je, jako optimální řešení dané situace, využít první variantu, jelikož je trvale zisková. Jedná se o velkou firmu, která nepotřebuje akutně snížit výsledek hospodaření a odvádět nižší daň. Pokud by vše považovali jako technické zhodnocení, firma by odváděla vysokou daň. První varianta je nejlepší a reálné řešení, rozlišit jednotlivé výdaje provedené na budově číslo 8 na technické zhodnocení nebo opravy. Buď postupem času nebo hned se stejně dostanou tyto výdaje do výsledku hospodaření. Společnost Gumárny Zubří, a.s. nepotřebuje vše nutně koncipovat jako opravy a snížit výsledek hospodaření o uskutečněné výdaje na budově ihned. Nelogický by byl pohled na celou rekonstrukci budovy jako na technické zhodnocení. I z hlediska evidence je technické zhodnocení náročnější než opravy. Nejlepší je rozebrat jednotlivé výdaje do hloubky a určit jejich charakter dle záměru, zda chce účetní jednotka pouze vrátit stav věci do původního stavu, dojde k výměně, nebo hodlá zlepšit technické parametry budovy a využít lepších možností na trhu. Při využití právě dostupné možnosti na trhu, si i tak uzná výdaj jako opravu. Jiný pohled na věc je, pokud společnost Gumárny Zubří, a.s. má určitý finanční plán, který se snaží plnit i tím, že před zahájením prací se rozhoduje, jaký zásah do majetku bude uskutečněn a jak ovlivní pohled na firmu. Zda půjde o technické zhodnocení a tím navýšení majetku a hodnoty společnosti či opravu a tím snížení výsledku hospodaření, ale i daně. Účetní jednotka si to nemůže dle libovůle určit, důležitá je podstata daných výdajů. Může se ale rozhodnout, které práce se uskuteční a v jaké míře. Opravdu závisí i na situaci v podniku a jednoznačné řešení nelze stanovit. Každý se na daný výdaj může dívat i z jiného úhlu pohledu. Někomu může připadat výdaj jako oprava a někomu technické zhodnocení. A ani ze zákonů vždy nelze přesně vymezit o jaký charakter výdaje se jedná. Finanční plán účetní jednotka chce plnit i pro svou důvěryhodnost u investorů, zákazníků i bank. Mělo by se jednat o kompromis mezi splněním finančního plánu (vykazovat určitý zisk) a odvodem nižších daní. Technické zhodnocení navyšuje aktiva, čímž se majetek podniku zhodnotí. Naopak opravy majetek podniku nezhodnotí.

Společnost rezervu na opravy hmotného majetku netvoří. Pro objasnění dopadu je uvažována i tato varianta. V minulosti tuto rezervu tvořily společnosti, které chtěly snížit svůj

základ daně a platit nižší daň. V současnosti musí společnost převést peněžní prostředky ve výši tvořené rezervy na samostatný účet v bance. Tyto prostředky může použít pouze pro účely, na které byla rezerva vytvořena. Jsou to peněžní prostředky "ležící" na vytvořeném účtu v bance do doby, než bude aktuální jejich použití k financování plánované opravy. Společnost musí mít také příslušnou evidenci k rezervám v podobě inventárních karet. Pokud by ve společnosti byly možná rizika a potřebovala by odvést nižší daň v tomto období, slouží rezerva k tomu, že účetní jednotka nemusí platit odpovídající část daní, tím že rezerva sníží základ daně. Daň se zaplatí až v okamžiku, kdy se zákonná rezerva zruší. Uzná si daňový náklad pomocí rezervy ještě před jeho skutečným vynaložením například v období možných rizik. Doporučuji to firmám, které potřebují nebo si chtějí vytvářet potřebné zdroje na očekávaný budoucí velký jednorázový náklad, který nepříznivě ovlivní výsledek hospodaření. S pomocí rezervy si podniky mohou rozdělit do několika období budoucí náklad. V roce, kdy dojde k tomuto nákladu, se "vyruší" rezerva a tento uskutečněný náklad. Nepříznivý dopad na výsledek hospodaření je jen rozdílem vytvořené rezervy a skutečného nákladu na opravu. Výsledek hospodaření není tak ovlivněn, jelikož dojde k proúčtování ve prospěch nákladů u čerpání rezervy a na vrub nákladů při obdržené faktuře za opravy. Pokud společnost disponuje volnými peněžními prostředky a plánuje v budoucnu, nejméně za dva roky, určitou opravu, je vhodné vytvořit rezervu. Neovlivní výsledek hospodaření v jednom zdaňovacím období, ale v několika zdaňovacích obdobích postupně. Dochází tak k optimalizaci základu daně. Pokud jsou splněny tyto tři faktory (dostatek finančních prostředků, chce optimalizovat daňovou povinnost a opravu plánuje provést), pak je tvorba rezervy pro společnost výhodná.

Nelze úplně stanovit, která varianta je ta nejsprávnější. Optimální řešení situace závisí především na situaci v podniku, jeho prosperitě, odhadu možných rizik a na stanoveném finančním plánu. Možných situací, které v podniku nastávají je celá řada.

ZÁVĚR

Dlouhodobý majetek je velmi důležitý, neboť v něm má společnost Gumárny Zubří, a.s. spoustu vložených finančních prostředků. Je to majetek, který slouží firmě po mnoho let a je proto nezbytné, aby byl důsledně sledován, ale i obnovován a udržován. Evidenci společnost využívá především pro kontrolu majetku prostřednictvím inventarizace, pro přehled o finanční hodnotě firmy. Tuto informaci sledují právě poskytovatelé úvěrů a noví investoři. Dobrá evidence majetku je významným pomocníkem při vyčíslení a dokázání škod, například v případě úhrad od pojišťovny. Pomocí evidence se také sleduje odepisování majetku z hlediska účetnictví a daní. Rozdíl se promítne do daňového přiznání. V evidenci se však také zaznamenává technické zhodnocení, které zvyšuje vstupní cenu majetku a prodlouží dobu odepisování. Technické zhodnocení je často zaměňováno s pojmem oprava. Společnost by si měla evidovat svůj stav majetku průkazně, aby při případném sporu se správcem daně, mohla dokázat svá tvrzení. V bakalářské práci bylo poukázáno na to, že není vždy jednoznačné, že výdaje související s majetkem jsou opravou nebo jednoznačně technickým zhodnocením. Pro společnost jsou většinou výhodnější výdaje charakteru oprav, aby se snížil základ daně a odváděla se nižší daň. Na druhou stranu technické zhodnocení zvyšuje stav stálých aktiv a tím hodnotu společnosti. Společnost musí mít na paměti i vývoj ekonomických ukazatelů, které jsou důležité pro investory, banky, zákazníky. K rozhodnutí, v jaké míře dojde k opravě a kdy zvolit zhodnocení zvýšením parametrů, by mělo dojít před zahájením prací. V obou případech se tyto výdaje do daňových výdajů dostanou, a to hned v případě oprav nebo postupně formou odpisů u technického zhodnocení. Nelze přesně společnosti doporučit, co je nejlepším řešením, závisí to i na situaci v podniku. U určitých výdajů lze s jistotou konstatovat, že jsou technickým zhodnocením nebo opravou.

V teoretické části byla použita odborná literatura a legislativa. V této části byly popsány jednotlivé druhy způsobu členění dlouhodobého majetku pro účely výkaznictví, základní pravidla účtování při pořízení i vyřazení majetku, způsob, jakým se majetek oceňuje, odepisuje. Byly zde vymezeny pojmy jako technické zhodnocení, opravy a také inventarizace majetku.

V úvodu praktické části byla představena společnost Gumárny Zubří, a.s. Začátek byl věnován analýze dlouhodobého majetku ve společnosti. Došlo ke zjištění, jaké jednotlivé druhy evidence společnost vede a jaký majetek se ve společnosti nachází, včetně jeho čle-

nění. Také způsob pořizování majetku, jeho oceňování, vyřazování, odpisům a inventarizaci. Dále byla provedena analýza rekonstrukce budovy č. 8, která slouží pro zaměstnance údržby. Rekonstrukce se uskutečnila v roce 2017, byla analyzována její určitá možná řešení i se zaúčtováním a srovnáním s dopadem na výsledek hospodaření a daň. Následně bylo navrženo doporučení na zlepšení ve vykazování dlouhodobého majetku, včetně návrhu na vykázání rekonstrukce budovy ve společnosti.

Rozbor rekonstrukce budovy číslo 8 byl proveden na podnět účetní jednotky. Částí přínosu je také to, že je akce rekonstrukce budovy č. 8 řešena z různých úhlů pohledu. Proto její rozbor může být i inspirací a návodem v případě posuzování výdajů u dalších podobných akcí ve společnosti, ale i pro jiné podniky.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

[1] BARTŮŠKOVÁ, Zuzana, 2016. Technické zhodnocení na pronajaté nemovitosti. In: *Portal.pohoda.cz.* [online]. [cit. 2017-10-10]. Dostupné z: https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/technicke-zhodnoceni-na-pronajate-nemovitosti-z-po/

[2] BEREŠOVÁ, Ludmila, 2012. Úkoly evidence dlouhodobého majetku. In: *Otevřená škola* [online]. Liberec: Obchodní akademie a Jazyková škola s právem státní jazykové zkoušky [cit. 2017-09-29]. Dostupné z: https://www.oalib.cz/oskola/mod/book/view.php?id=565

[3] BLAHOVÁ, Renata, 2014.Technické zhodnocení od roku 2014. In: *Portal.pohoda.cz.* [online]. [cit. 2017-10-05]. Dostupné z: https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/technicke-zhodnoceni-od-roku-2014/

[4] BRYCHTA, Ivan et al., 2017. *Účetnictví podnikatelů 2017: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2017*. 14. vydání. Praha: ASPI, 514 s. Meritum (WoltersKluwer ČR). ISBN 9788075525185.

[5] BŘEZINOVÁ, Hana a Vladimír MUNZAR, 2003. *Účetnictví I.* Praha: Institut Svazu účetních, 472 s. Vzdělávání účetních v ČR (Institut svazu účetních). ISBN 8086716007.

[6] GUMÁRNY ZUBŘÍ, © 2009. O firmě. *Guzu.cz*. [online]. [cit. 2017-10-24]. Dostupné z: http://guzu.cz/index.php?lang=cz

[7] HINKE, Jana a Dana BÁRKOVÁ, 2017. *Účetnictví 1*. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada, 144 s. ISBN 978-80-271-0331-7.

[8] HINKE, Jana, Dana BÁRKOVÁ a Zdeněk HRUŠKA, 2016. *Účetnictví 2: pokročilé aplikace*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada, 232 s. ISBN 978-80-247-4281-6.

[9] HRUŠKA, Vladimír, 2017. *Účetní případy pro praxi 2017*. Druhé vydání. Praha: Grada Publishing, 232 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-271-0425-3.

[10] CHALUPA, Rostislav et al., 2017. *Abeceda účetnictví pro podnikatele.* 15.aktualizovaé vydání. Olomouc: ANAG, 448 s. Účetnictví, daně. ISBN 9788075540683.

[11] ČESKO, 2002. Vyhláška č. 500/2002 ze dne 5. prosince 2002, 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. In: *Sbírka zákonů České republiky* [online]. Částka 174, s. 9702 [cit. 2017-10-04]. Po zadání čísla předpisu dostupné z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/

[12] ČESKO, 2013. Vyhláška č. 467/2013 ze dne 31. prosince 2013, kterou se mění 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, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky* [online]. Částka 180, s. 7826 [cit. 2017-10-04]. Po zadání čísla předpisu dostupné z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/

[13] Judikatura, © 2010. *Judikáty.info*[online]. Euro-Branch[cit. 2017-10-17]. Dostupné z:https://www.judikaty.info/

[14] KÖNIGOVÁ, Lenka, 2018. Vybrané změny v oblasti daně z příjmů 2017/2018. In: *Váš daňový poradce Ing. Lenka Königová* [online]. [cit. 2018-03-30]. Dostupné z: http://www.vasdanovyporadce.cz/vybrane-zmeny-v-oblasti-dane-z-prijmu-2017-2018/

[15] KRBEČKOVÁ, Marie a Jindřiška PLESNÍKOVÁ, 2016. *Jednoduché účetnictví*. 3. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 240 s. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-000-3.

[16] LANDA, Martin, 2006. *Účetnictví podniku: informační zdroj podnikatelských rozhodnutí*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 495 s. Ekonomie. ISBN 80-86861-11-2.

[17] MACHÁČEK, Ivan, 2005. *Technické zhodnocení majetku v otázkách a odpovědích*. Praha: Aspi, 95 s. Otázky & odpovědi z praxe. ISBN 80-7357-135-8.

[18] MARKOVÁ, Hana, 2017. *Daňové zákony 2017: úplná znění platná k 1. 1. 2017*. 26. vydání. Praha: GradaPublishing, 288 s. ISBN 978-80-271-0451-2. Dostupné také z: http://kramerius4.nkp.cz/search/handle/uuid:d2b20d30-abe9-11e2-8b87-005056827e51

[19] MRKOSOVÁ, Jitka, 2017. *Účetnictví 2017: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika, 312 s. Daně a účetnictví. ISBN 978-80-266-1073-1.

[20] NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD, 2014. Obecné informace. *Nssoud.cz*. [online]. [cit. 2017-10-17]. Dostupné z:http://www.nssoud.cz/Obecne-informace/art/557?menu=173

[21] NOVOTNÝ, Pavel, 2017. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2017*. Praha: Grada-Publishing, 208 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-271-0429-1.

[22] NOVOTNÝ, Pavel, 2018. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2018*. Praha: Grada-Publishing, 208 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-271-0870-1.

[23] PASEKOVÁ, Marie, 2008a. *Základy účetnictví: studijní pomůcka pro distanční studium*. Vyd. 5., upr. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 191 s. ISBN 978-80-7318-750-7. Dostupné také z: http://toc.nkp.cz/NKC/200811/contents/nkc20081825749_1.pdf

[24] PASEKOVÁ, Marie, 2008b. *Finanční účetnictví: studijní pomůcka pro distanční studium.*Vyd, 2., upr. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 274 s. ISBN 978-80-7318-735-4.

[25] RANDÁKOVÁ, Monika, Jiřina BOKŠOVÁ a Jiří STROUHAL, 2015. *Finanční účetnictví v České republice.* Praha: Oeconomica, 227 s. ISBN 978-80-245-2076-6.

[26] RYNEŠ, Petr, 2017. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2017*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 1152 s. Účetnictví (ANAG). ISBN 9788075540614.

[27] SCHIFFER, Vladimír, 2006. *Inventarizace v praxi: otázky a odpovědi*. Praha: Grada, 292 s. Účetnictví a daně. ISBN 80-247-1921-5.

[28] SCHIFFER, Vladimír, 2010. *Správně vedené účetnictví*. Praha: WoltersKluwer, 274 s. Téma. ISBN 978-80-7357-575-5.

[29] SEDLÁČEK, Jaroslav, 2017. *Finanční účetnictví: postupy účtování*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 239 s. ISBN 978-80-7380-644-6.

[30] SKÁLOVÁ, Jana, 2017.*Podvojné účetnictví 2017*. 23. vydání. Praha: GRADA Publishing, 192 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-271-0423-9.

[31] STORMWARE, © 2017. Drobný majetek. *Stormware.cz*. [online]. [cit. 2017-10-10]. Dostupné z:https://www.stormware.cz/prirucka-uctujeme-online/Majetek/Drobny_majetek/

[32] STROUHAL, Jiří, Renata ŽIDLICKÁ a Zdenka CARDOVÁ, 2014. *Účetnictví: velká kniha příkladů.* Brno: BizBooks, 488 s. ISBN 978-80-265-0154-1.

[33] ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2.aktualizované a rozšířené vydání. Praha: GradaPublishing, 284 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0048-4.

[34] VINGRÁLEK, Pavel et al., 2005. *Gumárny Zubří: příběh jedné průmyslové legendy.* Zubří: Gumárny Zubří, a.s, 127 s. ISBN 80-239-4867-9.

[35] WEYGANDT, Jerry J., Paul D. KIMMEL a Donald E. KIESO, 2014. *Accountingprinciples: international student version*. 11th ed. Hoboken: John Wiley, 1075 s. ISBN 978-1-118-32366-3.

[36] WOOD, Frank a Alan SANGSTER, 2005. *Frank Wood's business accounting* 1. 10th ed. Harlow, England: FT/PrenticeHall,xxv, 765 s. ISBN 0273681494.

OSTATNÍ ZDROJE

Interní zdroje společnosti Gumárny Zubří, a.s.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

CP Cenné papíry

ČÚS České účetní standardy

DDB Double-Declining-Balance Method

DFM Dlouhodobý finanční majetek

DHM Dlouhodobý hmotný majetek

DM Dlouhodobý majetek

DNM Dlouhodobý nehmotný majetek

FAP Faktura přijatá

NBC Nuclear, Biological and Chemical (radiační, biologické a chemické zbraně)

SYD Sum-of-the-Years‘-DigitsMethod

TZ Technické zhodnocení

ÚJ Účetní jednotka

VBÚ Výpis z bankovního účtu

VC Vstupní cena

VÚD Vnitřní účetní doklad

ZDP Zákon o daních z příjmů

ZoÚ Zákon o účetnictví

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Rozdíl mezi nástavbou a přístavbou 27
Obr. 2. Účtování technického zhodnocení 32
Obr. 3. Budova číslo 8 v areálu společnosti- údržba 49
Obr. 4. Daňová povinnost jednotlivých variant pro rok 2017 v tis. Kč 65

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Finanční limity DM 34
Tab. 2. Horizontální a vertikální analýza majetku 39
Tab. 3. Skladba dlouhodobého majetku v roce 2016) 40
Tab. 4. Rozpis DHM v tis. Kč v roce 2016 41
Tab. 5. Rozpis DNM v tis. Kč v roce 2016 42
Tab. 6. Rozpis DFM v tis. Kč 42
Tab. 7. Zaúčtování jednotlivých prací v budově č. 8 53
Tab. 8. Výpočet odpisu budovy č. 8 54
Tab. 9. Zaúčtování prací jako technické zhodnocení 56
Tab. 10. Výňatek odpisů budovy číslo 8 57
Tab. 11. Ukázka zrychleného odpisování po TZ 57
Tab. 12. Zaúčtování oprav budovy 60
Tab. 13. Zaúčtování tvorby a čerpání rezervy 62
Tab. 14. Rozdělení částky 2 089 836 Kč v roce 2017 64
Tab. 15. Náklady z jednotlivých variant v roce 2017 64
Tab. 16. Zjednodušený výpočet daňové povinnosti - 2017 65
Tab. 17. Tvorba a čerpání rezerv a její vliv na daň v letech 2015-2017 66

SEZNAM PŘÍLOH

P I Organizační schéma společnosti

P II Rozvaha - strana aktiv

P III Výňatek z účtového rozvrhu

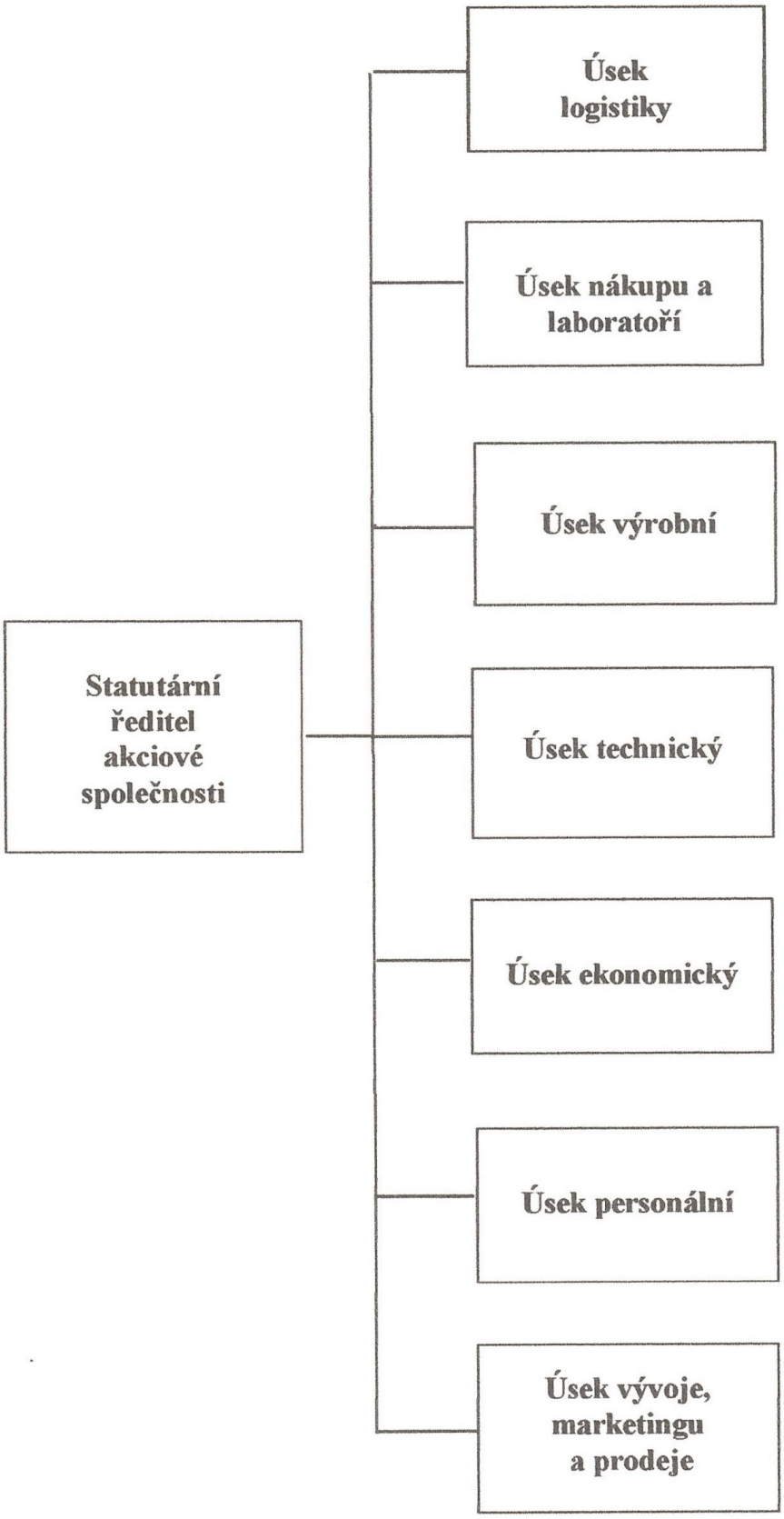
P IV Karta majetku

P V Ukázka účetních odpisů ve společnosti

P VI Rovnoměrné odpisy budovy č. 8

P VII Doplnění organizační směrnice

PŘÍLOHA P I: ORGANIZAČNÍ SCHÉMA SPOLEČNOSTI



PŘÍLOHA P II: ROZVAHA - STRANA AKTIV

Rozvaha (v tis. Kč) k 31. 12. 2016

	AKTIVA		2016			2015	2014
			Brutto	Korekce	Netto	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	1	**1 395 868**	**-703 612**	**692 256**	**580 945**	**583 277**
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2					
B.	**Dlouhodobý majetek**	3	**1 147 481**	**-699 698**	**447 783**	**351 070**	**326 444**
B. I.	**Dlouhodobý nehmotný majetek**	4	**28 218**	**-25 983**	**2 235**	**3 026**	**2 821**
1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	5					
2.	Ocenitelná práva	6	28 040	-25 983	2 057	3 026	2 821
2.1.	*Software*	7	21 085	-19 028	2 057	3 026	2 821
2.2.	*Ostatní ocenitelná práva*	8	6 955	-6 955			
3.	Goodwill	9					
4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	10					
5.	Poskytnuté zálohy na DNM a nedokončený DNM	11	178		178		
5.1.	*Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek*	12					
5.2.	*Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek*	13	178		178		
B. II.	**Dlouhodobý hmotný majetek**	14	**1 087 463**	**-673 715**	**413 748**	**317 044**	**292 623**
1.	Pozemky a stavby	15	**313 651**	**-168 353**	**145 298**	**148 059**	**150 871**
1.1.	*Pozemky*	16	5 731		5 731	5 731	5 731
1.2.	*Stavby*	17	307 920	-168 353	139 567	142 328	145 140
2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	18	695 628	-449 264	246 364	144 468	103 511
3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	19					
4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	20	62 558	-56 098	6 460	6 176	2 924
4.1.	*Pěstitelské celky trvalých porostů*	21					
4.2.	*Dospělá zvířata a jejich skupiny*	22					
4.3.	*Jiný dlouhodobý hmotný majetek*	23	62 558	-56 098	6 460	6 176	2 924
5.	Poskytnuté zálohy na DHM a nedokončený DHM	24	15 626		15 626	18 341	35 317
5.1.	*Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek*	25	10 644		10 644	11 989	11 249
5.2.	*Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek*	26	4 982		4 982	6 352	24 068
B. III.	**Dlouhodobý finanční majetek**	27	**31 800**		**31 800**	**31 000**	**31 000**
1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	28	1 800		1 800	1 000	1 000
2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	29					
3.	Podíly - podstatný vliv	30					
4.	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv	31					
5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	32	30 000		30 000	30 000	30 000
6.	Zápůjčky a úvěry – ostatní	33					
7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	34					
7.1.	*Jiný dlouhodobý finanční majetek*	35					
7.2.	*Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek*	36					
C.	**Oběžná aktiva**	37	**244 528**	**-3 914**	**240 614**	**228 002**	**254 377**
C. I.	**Zásoby**	38	**106 431**	**-459**	**105 972**	**96 245**	**103 069**
1.	Materiál	39	60 791	-459	60 332	45 174	49 308
2.	Nedokončená výroba a polotovary	40	17 249		17 249	16 151	16 374
3.	Výrobky a zboží	41	28 391		28 391	34 905	37 387
3.1.	*Výrobky*	42	12 448		12 448	15 940	20 693
3.2.	*Zboží*	43	15 943		15 943	18 965	16 694
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	44					
5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	45				15	
C. II.	**Pohledávky**	46	**121 527**	**-3 455**	**118 072**	**77 044**	**100 021**
1.	Dlouhodobé pohledávky	47					
1.1.	*Pohledávky z obchodních vztahů*	48					
1.2.	*Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba*	49					
1.3.	*Pohledávky - podstatný vliv*	50					
1.4.	*Odložená daňová pohledávka*	51					
1.5.	*Pohledávky ostatní*	52					
	1. Pohledávky za společníky	53					
	2. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	54					
	3. Dohadné účty aktivní	55					
	4. Jiné pohledávky	56					
2.	Krátkodobé pohledávky	57	**121 527**	**-3 455**	**118 072**	**77 044**	**100 021**
2.1.	*Pohledávky z obchodních vztahů*	58	110 686	-3 455	107 231	73 711	63 148
2.2.	*Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba*	59					500
2.3.	*Pohledávky - podstatný vliv*	60					
2.4.	*Pohledávky ostatní*	61	10 841		10 841	3 333	36 373
	1. Pohledávky za společníky	62					
	2. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	63					
	3. Stát-daňové pohledávky	64	8 380		8 380	160	6 828
	4. Krátkodobé poskytnuté zálohy	65	2 303		2 303	2 734	5 416
	5. Dohadné účty aktivní	66	158		158	412	24 098
	6. Jiné pohledávky	67				27	31
C. III.	**Krátkodobý finanční majetek**	68					
1.	Podíly - ovládaná a ovládající osoba	69					
2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	70					
C. IV.	**Peněžní prostředky**	71	**16 570**		**16 570**	**54 713**	**51 287**
1.	Peněžní prostředky v pokladně	72	295		295	705	483
2.	Peněžní prostředky na účtech	73	16 275		16 275	54 008	50 804
D.	**Časové rozlišení aktiv**	74	**3 859**		**3 859**	**1 873**	**2 456**
D. 1.	Náklady příštích období	75	3 527		3 527	1 689	1 640
2.	Komplexní náklady příštích období	76				184	562
3.	Příjmy příštích období	77	332		332		254

PŘÍLOHA P III: VÝŇATEK Z ÚČTOVÉHO ROZVRHU

Č.účtu	Název účtu	Měna	Typ účtu	Aktivita
0	xxx		Náklady	Aktivní
011100	Zřizovací výdaje		Aktiva	Aktivní
012100	Nehmotné výsledky výzkumné a obdobné činnosti		Aktiva	Aktivní
013100	Software (není součástí dodávky hardware)		Aktiva	Aktivní
013101	Software - hnětič		Aktiva	Aktivní
013500	Software - Catia		Aktiva	Aktivní
013800	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek		Aktiva	Aktivní
014100	Ocenitelná práva (know-how)		Aktiva	Aktivní
018100	Goodwill		Aktiva	Aktivní
019100	Ostatní DNM - povolenky		Aktiva	Aktivní
019200	Ostatní DNM		Aktiva	Aktivní
021100	Budovy,haly,stavby		Aktiva	Aktivní
021101	Budova č. 2		Aktiva	Aktivní
021800	Budovy,haly,stavby v zástavě		Aktiva	Aktivní
022100	Sam.mov.věci-stroje a zařízení		Aktiva	Aktivní
022101	Sam.mov.věci-vytlačovací stroj		Aktiva	Aktivní
022102	Sam.mov.věci-lisy SELEX		Aktiva	Aktivní
022103	Sam.mov.věci - hnětič		Aktiva	Aktivní
022104	Sam.mov.věci - chladička		Aktiva	Aktivní
022105	Sam.mov.věci - viskozimetr		Aktiva	Aktivní
022106	Sam.mov.věci - recepturní váhy		Aktiva	Aktivní
022107	Sam.mov.věci - pneumatická doprava plniv		Aktiva	Aktivní
022300	Sam.mov.věci - dopravní prostředky		Aktiva	Aktivní
022400	Sam.mov.věci - inventář		Aktiva	Aktivní
022800	Drobný dlouhodobý hmotný majetek		Aktiva	Aktivní
022801	Dlouhodobý hmotný maj.-EDUCA		Aktiva	Aktivní
028100	Drobný dlouhodobý hmotný majetek		Aktiva	Aktivní
029100	Ostatní dlouh. hmotný majetek (tvárnice, šablony)		Aktiva	Aktivní
031100	Pozemky		Aktiva	Aktivní
032100	Umělecká díla		Aktiva	Aktivní
041100	Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku		Aktiva	Aktivní
041500	Pořízení DNM - dotace Catia		Aktiva	Aktivní
042100	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku		Aktiva	Aktivní
042200	Pořízení dlouhodobého drobného hmotného majetku		Aktiva	Aktivní
042300	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku - tvárnice		Aktiva	Aktivní
042400	Pořízení DHM - školící středisko		Aktiva	Aktivní
042500	Pořízení DHM - dotace SR		Aktiva	Aktivní
042600	Pořízení DHM - nemovitost		Aktiva	Aktivní
051100	Poskytnuté zálohy na dlouhod.nehmotný majetek		Aktiva	Aktivní
052100	Poskytnuté zálohy na dlouh. hmotný majetek		Aktiva	Aktivní
061100	Cenné papíry a vklady v podn. s rozh.vl.		Aktiva	Aktivní
061110	Cen.papíry a vklady v podn. s rozh.vl.-oceň.rozd.		Aktiva	Aktivní
062100	Podíl.cen.papír.a vkl.v podn.s podst. vlivem		Aktiva	Aktivní
062200	Dtto - PCR Gumárny a. s.		Aktiva	Aktivní
063100	Ostatní cenné papíry - Chemapol		Aktiva	Aktivní
063110	Ost.cen.papíry Chemapol - oceňovací rozdíly		Aktiva	Aktivní
063200	Ostatní cenné papíry - Eutech		Aktiva	Aktivní
063210	Ost.cen.papíry Eutech - oceňovací rozdíly		Aktiva	Aktivní
069100	Ostatní dlouhodobý finanční majetek		Aktiva	Aktivní
071100	Oprávky ke zřizovacím výdajům		Aktiva	Aktivní
072100	Oprávky k nehmot. výsledkům výzkumné činnosti		Aktiva	Aktivní
073100	Oprávky k softwaru		Aktiva	Aktivní
073101	Oprávky k softwaru - hnětič		Aktiva	Aktivní
073500	Oprávky k softwaru - Catia		Aktiva	Aktivní

PŘÍLOHA P IV: KARTA MAJETKU

Gumárny Zubří, akciová společnost

Hamerská 9
756 54 Zubří
Česká republika
IČ: 00012122
DIČ: CZ00012122

Inventární karta majetku

Sestava - U0 / 005 v.03
Strana 1 z 1
24.01.2018 / 12:22
Zpracoval: Kopecká Eva
Hmotný majetek EVIDENCE

Svařovací stroj TTP 220M AC/DC

Identifikační údaje

Status	Odepisovaná		
Majetek	1	Hmotný investiční majetek	
	Inventární	Karty	SKP
Číslo	051399	2024	27.90.00
Středisko	520 Strojní údržba		
Místo	Údržba forem		
Pracovník	Vedoucí údržby		
	Pořízení	Zařazení	Vyřazení
Datum	31.05.2014	31.05.2014	

Odpisy	Účetní	Daňové
Pořizovací cena	224 265,00	224 265,00
Doplňková hodnota	0,00	
Suma oprávek	160 734,00	124 468,00
Zůstatková cena	63 531,00	99 797,00
Datum posledního odpisu	31.12.2017	31.12.2016
Způsob odpisu	Tabulkou	Tabulkou
Podle tabulky	Účetní par.30 5 let	Rovnoměrný par. 31. 5 let
Perioda/Skupina	Měsíčně	2

Položky majetku :

Název položky	Pořizovací cena	Účet pořízení	Účet majetku	Výr. číslo	Dat.zařaz.	Doklad poříz.
Svařovací stroj TTP 220M AC/DC	224 265,00	042100	022100	E07705	31.05.2014	56

Účetní operace

Období	Zařazení	Účetní odpis	Vyřazení v poř. ceně	Vyřazení v zůst. ceně
01.01.2014 - 31.12.2014	224 265,00	26 166,00	0,00	0,00
01.01.2015 - 31.12.2015	0,00	44 856,00	0,00	0,00
01.01.2016 - 31.12.2016	0,00	44 856,00	0,00	0,00
01.01.2017 - 31.12.2017	0,00	44 856,00	0,00	0,00

Daňové operace

Období	Daňový odpis
01.01.2014 - 31.12.2014	24 670,00
01.01.2015 - 31.12.2015	49 899,00
01.01.2016 - 31.12.2016	49 899,00

PŘÍLOHA P V: UKÁZKA ÚČETNÍCH ODPISŮ VE SPOLEČNOSTI

ÚČETNÍ ODPISY V Kč		bez technického zhodnocením			s technickým zhodnocením			
		VC	počet měsíců	odpis/měsíc	VC	počet měsíců		odpis/měsíc
2018	leden	**120 000**	60	2 000	**120 000,00**	60		2 000
	únor	120 000	60	2 000	120 000	60		2 000
	březen	120 000	60	2 000	120 000	60		2 000
	duben	120 000	60	2 000	120 000	60		2 000
	květen	120 000	60	2 000	120 000	60		2 000
	červen	120 000	60	2 000	120 000	60		2 000
	červenec	120 000	60	2 000	120 000	60		2 000
	srpen	120 000	60	2 000	120 000	60		2 000
	září	120 000	60	2 000	120 000	60		2 000
	říjen	120 000	60	2 000	120 000	60		2 000
	listopad	120 000	60	2 000	120 000	60		2 000
	prosinec	120 000	60	2 000	120 000	60		2 000
2018	**CELKEM ODPISY**			**24 000**				**24 000**
2019	leden	120 000	60	2 000	120 000	60		2 000
	technické zhodnocení v 1/2019				**50 000**			
	únor	120 000	60	2 000	**170 000**	60		2 834
	březen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	duben	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	květen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	červen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	červenec	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	srpen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	září	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	říjen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	listopad	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	prosinec	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
2019	**CELKEM ODPISY**			**24 000**				**33 174**
2020	leden	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	únor	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	březen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	duben	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	květen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	červen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	červenec	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	srpen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	září	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	říjen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	listopad	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	prosinec	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
2020	**CELKEM ODPISY**			**24 000**				**34 008**
2021	leden	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	únor	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	březen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	duben	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	květen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	červen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	červenec	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	srpen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	září	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	říjen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	listopad	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	prosinec	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
2021	**CELKEM ODPISY**			**24 000**				**34 008**

2022	leden	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	únor	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	březen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	duben	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	květen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	červen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	červenec	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	srpen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	září	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	říjen	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	listopad	120 000	60	2 000	170 000	60		2 834
	prosinec	120 000.	60	2 000	170 000	60		2 834
2022	**CELKEM ODPISY**			**24 000**				**34 008**
2023	leden				170 000	60		2 834
	únor				170 000	60		2 834
	březen				170 000	60		2 834
	duben				170 000	60		2 300
2023	**CELKEM ODPISY**			**0**				**10 802**
				120 000,00				170 000,00

DAŇOVÉ ROVNOMĚRNÉ ODPISY (v Kč)			
Rok	**Výpočet**	**Odpis**	**Zůstatková cena**
2018	120 000/100*11	13 200	106 800
2019	120 000/100*22,25	26 700	80 100
2020	120 000/100*22,25	26 700	53 400
2021	120 000/100*22,25	26 700	26 700
2022	120 000/100*22,25	26 700	0

DAŇOVÉ ROVNOMĚRNÉ ODPISY (v Kč) po TZ			
Rok	**Výpočet**	**Odpis**	**Zůstatková cena**
2018	120 000/100*11	13 200	106 800 + 50 000
2019	170 000/100*20	34 000	122 800
2020	170 000/100*20	34 000	88 800
2021	170 000/100*20	34 000	54 800
2022	170 000/100*20	34 000	20 800
2023	zbývající část	20 800	0

Údaje o majetku :

Pořizovací cena autobomilu	120 000 Kč
Stanovená doba účetního odpisování	5 let
Datum pořízení	25.12.2017
Automobil - odpisová skupina	2
Technické zhodnocení v lednu 2019	50 000 Kč

PŘÍLOHA P VI: ROVNOMĚRNÉ ODPISY BUDOVY Č. 8

Rok odpisování (číslo)	Rok	Výpočet	Odpis (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
1	2007	2 763 485/100*1,4	38 689	2 724 796
2	2008	2 763 485/100*3,4	93 959	2 630 837
3	2009	2 763 485/100*3,4	93 959	2 536 878
4	2010	2 763 485/100*3,4	93 959	2 442 919
5	2011	2 763 485/100*3,4	93 959	2 348 960
6	2012	2 763 485/100*3,4	93 959	2 255 001
7	2013	2 763 485/100*3,4	93 959	2 161 042
8	2014	2 763 485/100*3,4	93 959	2 067 083
9	2015	2 763 485/100*3,4	93 959	1 973 124
10	2016	2 763 485/100*3,4	93 959	1 879 165+990 590
11	2017	(2 763 485+990 590)/100*3,4	**127 639**	2 742 116
12	2018	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	2 614 477
13	2019	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	2 486 838
14	2020	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	2 359 199
15	2021	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	2 231 560
16	2022	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	2 103 921
17	2023	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	1 976 282
18	2024	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	1 848 643
19	2025	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	1 721 004
20	2026	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	1 593 365
21	2027	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	1 465 726
22	2028	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	1 338 087
23	2029	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	1 210 448
24	2030	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	1 082 809
25	2031	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	955 170
26	2032	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	827 531
27	2033	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	699 892
28	2034	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	572 253
29	2035	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	444 614
30	2036	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	316 975
31	2037	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	189 336
32	2038	(2 763 485+990 590)/100*3,4	127 639	61 697
33	2039	zbývající část zůstatkové ceny	61 697	0

PŘÍLOHA P VII: DOPLNĚNÍ ORGANIZAČNÍ SMĚRNICE

Gumárny Zubří, a.s.
Hamerská 9, 756 54 Zubří

Organizační směrnice
Směrnice o inventarizaci majetku a závazků č. 34/2018
Schvalující osoba: statutární ředitel

Úvodní ustanovení:
bez změny

Druhy inventarizací:
úpravy:
Alespoň jednou za účetní období musí být každý druh zásob a hmotného majetku podroben inventarizaci.

Inventura:
doplnění a změny:
Fyzická inventura - Existence majetku se ověřuje přepočítáním, převážením, měřením a podobně.

Fyzické inventury se musí zúčastnit zaměstnanec odpovědný za daný majetek. Pokud se odpovědný zaměstnanec nemůže inventury zúčastnit, nemá právo za sebe určit zástupce, ale inventura se provede za účasti pracovníka, kterého určí ředitel a.s.

Dokladová inventura - Tam, kde nelze provést fyzická inventura. Skutečný stav není tedy vizuálně zjistitelný. Existence majetku nebo závazků se ověřuje existencí účetních dokladů, které příslušné pohledávky nebo závazky prokazují.

Při inventuře pozemků se porovnává stav vedený v účetnictví s výpisem z katastru nemovitostí.

U předmětů zapůjčených zaměstnancům se provádí zásadně fyzická inventura, a to tak, že předměty musí být na dobu inventury v podniku. Majetek, který je v době inventarizace mimo podnik, například je na opravě, inventarizuje se podle dokladů.

Ústřední inventarizační komise
doplnění a úpravy:
Je ustavena příkazem statutárního ředitele společnosti.

Určí každý rok pokynem konkrétní druhy inventarizovaného majetku a závazků, termíny a způsob provádění inventarizace a každoročně pokynem stanoví dílčí inventarizační komise. Tento pokyn vydává a schvaluje předseda ústřední inventarizační komise.

Předkládá statutárnímu řediteli návrh na vypořádání inventarizačních rozdílů.

Dílčí inventarizační komise
doplnění a úpravy:
Před zahájením inventury kontroluje doklady o hmotné odpovědnosti příslušného pracovníka. Vyhotoví inventarizační zápis a předá jej členu ústřední inventarizační komise po ukončení inventury.

Součástí tohoto inventarizačního zápisu je zejména:
-druh inventarizace, označení inventarizovaného majetku, jeho umístění a jména odpovědných pracovníků za majetek včetně jejich podpisu
- den, k němuž byla inventarizace provedena
- den zahájení a ukončení inventury
- způsob zjišťování skutečného stavu majetku
- přehled vyhotovených inventurních soupisů
- úhrn zjištěných inventarizačních rozdílů a jejich příčiny
- návrh na vypořádání inventarizačních rozdílů a vyjádření pracovníků odpovědných za majetek
- zjištění a návrhy k uložení, bezpečnosti, odpovědnosti

- jména členů dílčí inventarizační komise a jejich podpisy včetně vedoucího této komise
- datum vyhotovení inventarizačního zápisu

Inventarizační rozdíly
doplnění a změny:
U všech vzniklých rozdílů se musí pracovníci odpovědní za majetek vyjádřit k příčině jejich vzniku.
V návrzích na konečné vypořádání inventarizačních rozdílů je třeba u zjištěných mank uvést, zda jsou zaviněná nebo nezaviněná a dále postupovat podle ustanovení předpisů.
O návrzích na vypořádání inventarizačních rozdílů rozhodne statutární ředitel společnosti.

Společná a závěrečná ustanovení
doplnění a úpravy:
Tato směrnice je závazná pro postupy a práce na inventarizaci majetku a závazků společnosti pro všechny zainteresované pracovníky, včetně pracovníků, kteří se účastní inventur, inventarizace majetku či jsou za majetek odpovědni.

Všichni vedoucí pracovníci společnosti musí proto zabezpečit na svých úsecích pro zaměstnance seznámení s touto směrnicí a dodržování jejího ustanovení.

Směrnice je platná od 30.1.2018.

Vypracoval: Monika Galčanová
Schválil: statutární ředitel

V Zubří dne 22.1.2018