



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ  
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT  
INSTITUTE OF FINANCES

# METODY OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÝCH HMOTNÝCH AKTIV V PODNIKU

METHODS OF VALUATION OF FIXED ASSETS IN THE COMPANY

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

VĚRA VÁLOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. MARTIN PERNICA, Ph.D.

BRNO 2012

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

**Válová Věra**

---

Daňové poradenství (6202R006)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

**Metody oceňování dlouhodobých hmotných aktiv v podniku**

v anglickém jazyce:

**Methods of Valuation of Fixed Assets in the Company**

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS. Computer Press a.s.. Brno. 2006. 339 s. ISBN 80-251-1085-0.

FIREŠ, B., ZELENKA, V. Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví. 2 vyd. Praha : Management Press, 1997.175 s. ISBN 80-85943-24-7.

STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. Účetnictví - Velká kniha příkladů, Brno : Computer Press. 2007, 452 s. ISBN 978-80-251-1515-2.

KOCMANOVÁ, A. Účetnictví - Podvojný účetnictví v aplikaci a příkladech, 2. vydání. Brno : Cerm, 2006, 235 S. ISBN 80-214-3294-2.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Martin Pernica, Ph.D.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2011/2012.

L.S.

---

Ing. Pavel Svirák, Dr.  
Ředitel ústavu

---

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA  
Děkan fakulty

V Brně, dne 30.05.2012

## **ABSTRAKT**

Tato bakalářská práce je zaměřena na vymezení metod oceňování dlouhodobých hmotných aktiv v podniku. Bakalářská práce zvláště popisuje metody v účetnictví, v oblasti zdanění příjmů a porovnává vlivy, výhody a nevýhody oceňování podle české účetní legislativy. Částečně se bakalářská práce zabývá problematikou oceňování v historických nákladech a nabízí možnosti podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS).

## **ABSTRACT**

The bachelor's thesis is focuses on specification of methods of valuation of fixed assets in the company. The bachelor's thesis describes especially methods in accounts, in taxes and compares influences, benefits and disadvantages in appreciating in Czech accounting regulations. The bachelor's thesis specifies partly problems of valuation in historical costs and specifies possibilities according the International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS).

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

Metody oceňování, dlouhodobý hmotný majetek, reálná hodnota, pořizovací cena

## **KEYWORDS**

Methods of valuation, fixed assets, fair value, historical costs

## **Bibliografická citace**

VÁLOVÁ, V. *Metody oceňování dlouhodobých hmotných aktiv v podniku*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2012. 96 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Martin Pernica, Ph.D.

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 30. května 2012

.....  
Podpis

## **Poděkování**

Ráda bych poděkovala vedoucímu mé bakalářské práce, kterým je pan Ing. Martin Pernica, Ph.D. Děkuji Vám za cenné rady a připomínky, které mi pomohly při psaní bakalářské práce.

Úvod .....	10
Vymezení cíle .....	13
1 Teoretická východiska metod oceňování.....	14
1.1 Východiska pro pochopení problematiky.....	14
1.2 Česká úprava oceňování .....	15
Úprava oceňování ve finančním účetnictví .....	16
Úprava oceňování pro potřeby zdanění příjmů podniku .....	18
Úprava oceňování pro účely stanovené jinými právními předpisy .....	19
1.3 Finanční účetnictví jako nástroj státu.....	20
1.4 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku podle zákona o účetnictví a zákona o dani z příjmů.....	20
1.5 Okamžik ocenění ve finančním účetnictví, jeho vliv na výši ročního daňového odpisu.....	23
1.6 Metody oceňování ve finančním účetnictví, vliv daňového zákona na tvorbu ceny.....	27
Pořizovací cena .....	27
Vlastní náklady.....	32
Reprodukční pořizovací cena.....	35
1.7 Metody oceňování vstupní ceny podle zákona o daních z příjmů .....	38
1.8 Metody oceňování ve finančním účetnictví po uvedení do užívání.....	39
1.9 Metoda a podmínky daňového odpisování .....	48
1.10 Nedostatky finančního účetnictví, jejich vliv na účetní výkazy a financování podniku .....	51
Problematika zjištění nákladů vynaložených na pořízení aktiva .....	51
Subjektivní alokace ceny do nákladů .....	53
Vliv změn cen .....	55
1.11 Mezinárodní účetní úprava oceňování.....	58

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS) .....	58
Regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii .....	59
US GAAP .....	59
1.12 Vnitropodnikové účetnictví .....	60
Fair value .....	60
IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení .....	61
2 Analýza problému a současné situace .....	64
2.1 Charakteristika podniku a jeho majetku .....	64
2.2 Dopravní prostředky .....	65
2.3 Pořízení automobilu .....	67
2.4 Způsoby ocenění k okamžiku pořízení .....	69
2.5 Zahájení odpisování .....	71
2.6 Účetní metody odpisování .....	73
2.7 Daňové odpisy .....	79
2.8 Fair value .....	82
2.9 Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku .....	84
3 Vlastní návrhy řešení .....	85
Závěr .....	91
Seznam použité literatury .....	92
Seznam příkladů, tabulek, grafů, obrázků a schémat .....	95
Vysvětlivky .....	96
Příloha	

## Úvod

Otázka oceňování se stala klíčovým problémem v účetní teorii i praxi, především v posledních desetiletích, kdy tradiční oceňování ve skutečných pořizovacích cenách u některých účetních položek rozvahy začalo na podnět ze strany investorů nahrazovat, nebo alternativně vyjadřovat oceňování ve fair value. Důvod odklonu od tradičního oceňování ve skutečných pořizovacích cenách má na svědomí vyvíjející se ekonomika a růst její složitosti, které způsobily, že skutečné pořizovací ceny používané ve finančním účetnictví nemusí a často nepodávají věrný a poctivý obraz finanční situace podniku a vykazované výše hospodářského výsledku.

Finanční účetnictví by teoreticky vyhovovalo plně své informační funkci pouze při splnění nereálných podmínek neexistence inflace a účetních operací, které vyjadřují směnné a skutečně zaplacené vztahy k okolí. Potom by ceny k okamžiku pořízení byly objektivně stanovené trhem, v čase by neměnicí se ceny při svém alokování do nákladů umožnily prostou reprodukci majetku v plné výši a účetnictví by podávalo k jakémukoliv okamžiku věrný obraz o ceně majetku a závazků.

Oceňování ve fair value se poměrně rychle rozšířilo i přesto, že nebylo v účetních standardech pevně používáno a v Koncepčním rámci IFRS dokonce nebylo vymezeno vůbec. Potřeba přesnějšího uspořádání oceňování ve fair value vedla Výbor IASB k rozšíření standardů o možnost ocenit vstupující aktiva nebo přecenit držená aktiva ve fair value. Skutečné pořizovací ceny ve finančním účetnictví nahradilo fair value především u dlouhodobého finančního majetku, jehož cena se velice často mění, některých zásob, jejichž evidence a spotřeba v individuálních cenách kvůli své náročnosti není dost dobře možná a u nedobytných pohledávek.

Problematika oceňování ve fair value, které není založeno na skutečné realizovatelné ceně nýbrž na odhadu určitého pásma, ve kterém by se cena mohla nacházet, se plně projevila během ekonomické krize, kterou na začátku odstartovala americká krize trhu s hypotékami, která se následně přenesla

na burzovní trh USA a odtud kvůli vzájemné propojenosti trhů přerostla ve světovou finanční krizi.

Hypoteční krizi zjednodušeně řečeno způsobila především volnější legislativa, která upravovala chování hypotečních bank, a která půjčkami částečně nahrazovala sociální programy. Banky podle zákona musely mít i část méně kvalitních úvěrů a nic nezabraňovalo v poskytování nesplacných úvěrů méně bonitním a solventním dlužníkům v situacích, kdy to bylo výhodné především pro prodávající jednotlivce. Propast vznikla nadhodnocenými aktivy bank, které kryly těžko vymahatelné a nesplacené půjčky, které vedly k následnému kolapsu největších obchodníků s půjčkami a hypotékami na americkém finančním trhu.

Ke krizi přispěla i tzv. Dot-com bublina. Přehnaná očekávání od rozvoje Internetu, způsobily rychlé nadhodnocení akcií jednotlivých společností zabývajících se internetovým obchodem a jejich následný prudký propad po zjištění, že některé investice jsou méně návratné nebo dokonce ztrátové. Bankrot některých firem způsobil nárůst nezaměstnanosti a pokles spotřeby, na které reagoval Federální rezervní systém snížením úrokových sazeb, které podpořily spotřebu a přežití mnoha podniků za cenu poskytnutí úvěrů i méně bonitním dlužníkům. Pokles nezaměstnanosti a opětovný růst spotřeby odvrátily první hrozbu recese, nízké úrokové sazby zas podpořily hospodaření domácností na dluh. Pokles úrokových sazeb se negativně projevil i na trhu realit. Nízké úrokové sazby způsobily velkou nabídku domů, které nevyjadřovaly úměrný nárůst obyvatel a bohatnutí americké společnosti. Přebývajících hypoteční úvěry nad příjmy domácností, byly financovány rostoucím dluhem domácností.

Ke krizi a jejímu rozšíření významně přispěla sekuritizace, kdy americké banky seskupily pohledávky do balíků a dále je prodávaly, nebankovním institucím, na které se jejich prodejem přeneslo riziko nesplacení pohledávek dlužníky. Za normálních okolností je restrikce nástrojem dalšího rozvoje, banka uvolní z aktiv pohledávky, na které následně nemusí tvořit rezervy. Při způsobu jakým s nimi americké banky spekulovaly, došlo k situaci, kdy banky poskytovaly úvěry i méně solventním dlužníkům. Schopnost prodat dluh na trhu převládla nad schopností dlužníků splácet dluh. To a mnoho dalšího přispělo k hypoteční

krizi, která následně přerostla v krizi likvidity bank a domácností, které přestaly splácet své dluhy a začaly šetřit, čímž se doba obratu peněz v oběhu opět prodloužila. Docházelo k bankrotu bank a pojišťoven, odkud se krize následně přenesla na trhy akcií, kde pokles tržních cen akcií způsobil pokles hodnoty podniků, které banky nechtěly zajistit úvěry.

V oblasti účetnictví na hospodářskou krizi reagoval výbor IASB rozšířením diskuse na téma oceňování ve fair a jeho odklonu od historických cen, které se stalo zásadním a jak mnoho autorů uvádí chronickým problémem a nedostatkem oceňování v účetnictví.

V oblasti výzkumu ekonomie byla v roce 1972 vydána zpráva *Limity růstu* (*Limits to Growth*), která upozorňuje, že je třeba zastavit hospodářský růst, kvůli vyčerpatelnosti přírodních zdrojů (především ropy), a která přispěla k diskusi o redukci populace.

Téma bakalářské práce jsem si vybrala s ohledem na obor, který studuji a především kvůli významu finančního účetnictví pro daňové účely.

## Vymezení cíle

Cílem mé práce je pojednat o problematice oceňování dlouhodobých hmotných aktiv v podniku a navrhnout vhodná řešení při oceňování.

Práce je rozdělena na teoretickou část, kde se zabývám jednotlivými metodami odpisování a na část analýza problému a současné situace, vlastní návrhy řešení, kde bude řešena problematika oceňování na určitém druhu majetku.

Hlavním a zásadním dílčím cílem pro srovnávání jednotlivých metod a uvědomění si problematiky oceňování, je správné pochopení rozdílu mezi hodnotou a cenou. Dalším dílčím cílem práce je vymezení zákonné úpravy v účetnictví, v oblasti stanovení základu daně pro účely výpočtu daně z příjmů a mezinárodních účetních standardů, které mohou složit alternativně k zákonné úpravě ve vnitropodnikovém účetnictví.

Po vymezení úpravy oceňování následuje pochopení rozdílů mezi dlouhodobým hmotným majetkem z pohledu zákona o dani z příjmů a zákona o účetnictví, na které navazuje popsání okamžiku, ke kterému je majetek oceněn, od kterého se majetek daňově i účetně odpisuje a jeho vliv na výši ročního daňového odpisu. Na problematiku navazuje popis metod oceňování ve finančním účetnictví, které jsou vysvětleny na jednoduchých příkladech a porovnány s vlivem zákona o daních z příjmů na tvorbu účetní ceny. Zvlášť jsou v kapitole popsány další metody a podmínky oceňování hmotného majetku pro účely stanovení základu daně z příjmů. V jedné samostatné kapitole je popsána problematika oceňování ve skutečné pořizovací ceně, její vliv na hospodářský výsledek, majetkovou strukturu, výši aktiv a pasiv, financování podniku z přeměn kapitálu atd. Na konci teoretického východiska je popsáno oceňování ve fair value a IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení, které umožňují majetek přecenit pro účely vnitropodnikového účetnictví.

V praktické části jsou teoretická východiska aplikována na dlouhodobém hmotném majetku společnosti Vodovody a kanalizace Havlíčkův Brod, a. s. Konkrétně je problematika řešena na dopravním prostředku, který podnik vlastní a daňově a účetně odpisuje od roku 2009.

# 1 Teoretická východiska metod oceňování

V této části jsou uvedena teoretická východiska pro oceňování dlouhodobého hmotného majetku podle české účetní legislativy, legislativy zaměřené na výběr daně z příjmů a podle Mezinárodních účetních standardů, které na rozdíl od české účetní legislativy, umožňují majetek přecenit ve fair value.

## 1.1 Východiska pro pochopení problematiky

Cena je peněžní vyjádření (kvantifikování) hodnoty majetku, který podle povahy lze ocenit. Převážně je ekonomickou kategorií, kterou v právu vymezuje § 1 odst. 2 zákon č. 526/1990 Sb., o cenách (dále jen zákon o cenách). Cena podle tohoto ustanovení je *sjednaná peněžní částka* nebo soudním znalcem *zjištěná cena podle zákona o oceňování*. Zákon cenu následně dál rozlišuje např. na cenu obvyklou, pořizovací, vstupní atd. (21) (28)

Na trhu je cena stanovena střetem nabídky a poptávky. Vyjadřuje kupujícími a prodávajícími smluvené a trhem určené peněžní vyjádření hodnoty. Hodnota (tzv. krása v oku pozorovatele) naproti tomu je subjektivní *názor hodnotící osoby na skutečnou cenu* obchodované věci. Může být nad nebo pod úrovní ceny, kterou určil trh (např. na trhu cenných papírů je označena jako tzv. vnitřní hodnota cenného papíru). Názor hodnotící osoby na skutečnou hodnotu věci, očekávaný vývoj trhu a vyvozené rozhodnutí o koupi ovlivňuje vývoj trhu a následné stanovení ceny trhem. (20)

Hodnota je pojem právem nevymezený, ale často používaný. Může mít v různých souvislostech a pro různé účely odlišný význam např. morální hodnota, subjektivní hodnota, umělecká hodnota, majetková hodnota atp. Až při zjištění konkrétního významu, může dojít k jejímu slovnímu nebo číselnému vyjádření. (21)

V ekonomii může být hodnota ukazatelem majetkových hodnot např. hodnota budovy je milion. Hodnota, která je kvantifikována, se nazývá cenou. Pro cenu platí, že bude vždy pouze odhadem hodnoty a nikdy nebude jejím skutečným vyjádřením. Skutečnou hodnotu majetku na rozdíl od ceny nelze popsat a přesně

stanovit. Proto cena na trhu není skutečnou zaplacenou hodnotou, ale pouze zaplacený odhad (ukazatel) hodnoty. (21)

## **1.2 Česká úprava oceňování**

Oceňování je proces, který si klade za cíl, stanovit vlastní ocenění neboli peněžní vyjádření. Výsledkem procesu oceňování dlouhodobého hmotného majetku v oblasti účetnictví a daní je kvantifikování peněžního vyjádření majetku, kterou může být cena nebo návrh ceny. (21)

Protože existuje více způsobů stanovení peněžního vyjádření a zvolený způsob následně ovlivňuje vypovídací schopnost účetních informací, je oceňování v jednotlivých státech podrobně upraveno zákonem. Legislativní úprava zajišťuje věrné zobrazení skutečnosti, srovnatelnost účetních informací a sjednocení vypovídací schopnosti. (11) (30)

V ČR je oceňování upraveno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZU, zákon o účetnictví), který jsou povinny dodržovat účetní jednotky vymezené v § 1 odst. 2 ZU. Účetní jednotky se českým zákonem o účetnictví řídí v prvním okruhu účetnictví (v tzv. finančním účetnictví). (22)

Dále je oceňování upraveno zákonem č. 157/1997 Sb., o oceňování majetku, jehož předmětem je ocenění majetku pro účely stanovené zvláštními právními předpisy a zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále ZDP nebo zákon o daních z příjmů).

Vlastník podniku, který je podle právní formy podnikatelský subjekt živnostník a podle ZU není účetní jednotkou, vede daňovou evidenci příjmů a výdajů, kterou upravuje zákon o daních z příjmů v § 7b. Za fyzickou osobu (podnik) se považují osoby, které nejsou zapsány v obchodním rejstříku, jejich obrat nepřesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok 25 000 000 Kč, nebo které se nestaly dobrovolně účetní jednotkou. Tyto fyzické osoby oceňují a odpisují hmotný majetek způsoby podle ZDP. (24)

Evidovat majetek včetně daňových odpisů (pouze evidovat ne uplatňovat odpisy do výdajů) jsou povinni i poplatníci, kteří vedou daňovou evidenci a výdaje uplatňují paušálem (povinnost je upravena v § 26 odst. 8). (19)

### **Úprava oceňování ve finančním účetnictví**

Základním předpisem, který upravuje finanční účetnictví podnikatelů v ČR je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Zákon stanovuje rozsah (předmět účetnictví) a způsob vedení účetnictví (metodu, kterou je dosažen předmět). Protože metodický prvek oceňování ovlivňuje výši aktiv a pasiv (majetkovou strukturu), výši nákladů a výši hospodářského výsledku, je zákonem o účetnictví podrobně vymezen.

Způsobům oceňování je kvůli jejich významu v zákoně o účetnictví věnována celá jedna část (§§ 24 až 28), kde jsou uvedeny pravidla pro oceňování a povinnosti při používání účetních metod. Tedy oceňování z pohledu zákona je v prvním okruhu účetnictví uznáno za správné jen tehdy, jestliže je v souladu se ZU. V zákoně je tato povinnost přesně vymezena v § 8 odst. 2 zákona o účetnictví (zásada správnosti). Podle ustanovení je účetnictví uznáno za správné, pokud neodporuje ustanovením zákona ani ostatním právním předpisům a nesnaží se obejít jejich účel. (10)

Dále je v zákoně upravena povinnost postupovat podle všeobecně uznávané účetní filozofie, která není vymezena v konkrétním ustanovení, ale je propletena celým zákonem. Účetní filosofie, běžně známa spíše jako účetní zásady, představuje soubor principů, podle kterých účetní jednotky vedou účetnictví, sestavují účetní výkazy a předkládají je uživatelům. Jejich nejhlavnějším cílem je naplnění smyslu účetnictví, věrně a poctivě zobrazit skutečnost. (22) (11)

Zásada oceňování neboli povinnost oceňovat je upravena přímo v zákoně, konkrétně je zachycena v § 4 odst. 9 ZU (zásada oceňování). Ustanovení říká, že předmětem účetnictví jsou jen činnosti účetní jednotky, které lze měřit v peněžních jednotkách. Dále je v ustanovení upravena povinnost účetní jednotky ocenit majetek a závazky pro účely účetnictví. (10)

Účetní jednotky oceňují svůj majetek v penězích, protože peněžní jednotka na rozdíl od naturálních jednotek je měrnou jednotkou společnou všem druhům majetku a závazků, lze ji tak pro účely účetnictví sčítat a díky tomu posuzovat finanční situaci podniku. Především ale oceňují majetek kvůli potřebě stanovit cenu podnikových aktiv a pasiv (jejich strukturu, výši hospodářského výsledku), kterou potom předkládají svým věřitelům a potenciálním investorům. (22)

Jelikož existuje více způsobů (metod) oceňování, které následně ovlivňují výši aktiv, pasiv atd., je povinností účetních jednotek zvolit si ke dni svého vzniku (který je upraven v § 4 odst. 1 až 7 ZU) konkrétní účetní metody oceňování, které v průběhu své existence nesmí měnit, ale pouze rozšiřovat. Vybrané účetní metody účetní jednotka povinně popíše ve své vnitropodnikové směrnici a v příloze účetní závěrky. Změnit účetní metody může účetní jednotka jen z výjimečných důvodů, kdy mění předmět podnikání, chce zpřesnit věrné zobrazení a zkvalitnit vyovídací schopnost účetnictví nebo zvolená metoda zastírá skutečný stav. Změny a důvody změn musí být opět vysvětleny ve směrnici a v příloze. (30)

Hlavní zásada, která především určuje a ovlivňuje oceňování a evidování dlouhodobého hmotného majetku ve finančním účetnictví, je zásada skutečných pořizovacích cen uvedená v § 25 ZU (někdy označována jako historická cena, kterou vymezuje koncepční rámec IFRS). Zásada ukládá povinnost oceňovat majetek ve skutečných pořizovacích cenách. To znamená, že majetek podnik ocení pouze k okamžiku jeho vstupu do účetnictví.

Povinnost přecenit majetek k rozvahovému dni, se týká pouze účetních jednotek, kterým to ukládá zvláštní právní předpis (např. zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev) a to pouze u majetku uvedeného v § 29 ZU, kde je především vymezen dlouhodobý finanční majetek.

Další normou, která upravuje podrobněji některá ustanovení zákona o účetnictví, je vyhláška č. 500/2002 Sb. (dále jen V/500). Na V/500 odkazuje zákon o účetnictví účetní jednotky v § 4 odst. 8 písm. g) ZU. V tomto ustanovení ukládá

účetním jednotkám povinnost dodržovat při vedení účetnictví mimo jiné účetní metody stanovené vyhláškou. V/500 v § 47 a dál podrobněji popisuje obsah účetních cen.

Cena je podle zákona celek, který se skládá z ceny pořizované věci a z dalších nákladů, které podnik vynaložil v souladu s ustanovením V/500 na pořízenou věc.

Důležité skutečnosti, které ZU nebo V/500 neupravuje, nebo se o skutečnostech zmiňuje jen povrchně, vymezují blíže České účetní standardy. Vybrané účetní jednotky jsou podle § 36 ZU povinny postupovat při účtování podle těchto standardů (podnikatelé se řídí standardy určenými pro podnikatele). Informace o dlouhodobém hmotném majetku nalezneme v Českém účetním standardu č. 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Standard poskytuje výklad např. k možným způsobům nabytí aktiva, důvodům vyřazení aktiva, způsobům účtování. (24)

### **Úprava oceňování pro potřeby zdanění příjmů podniku**

Zákonem upravené účetnictví (resp. hospodářský výsledek zjištěný v účetnictví) slouží jako podklad pro stanovení základu daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Z toho důvodu je finanční účetnictví ve velké míře ovlivněno potřebami daňových zákonů.

Přestože zákon používá vlastní způsoby ocenění, přebírá postupy stanovení cen ze zákona o účetnictví u majetku pořízeného koupí a u majetku vytvořeného vlastní činností. V případě dlouhodobého hmotného majetku můžeme vypočítat vliv daňového zákona na účetní legislativu v § 47 V/500.

V zákoně jsou pro účely daně z příjmů vymezeny i další způsoby oceňování, kterými se ocení majetek nabytý darováním, zděděním nebo majetek oceněný v reprodukční pořizovací ceně. Reprodukční pořizovací cenou se podle zákona o daních z příjmů ocení ostatní majetek, který není vymezen v § 29 ZDP. Cenu stanoví soudní znalec podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (dále jen zákon o oceňování).

## Úprava oceňování pro účely stanovené jinými právními předpisy

Oceňování pro účely stanovené jinými právními předpisy upravuje zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (dále jen zákon o oceňování). Zákon o oceňování popisuje metody a postupy stanovení tzv. ceny zjištěné (také nazývané administrativní, úřední, tabulkové). Cena zjištěná je přitom alternativní cenou k ceně sjednané při nákupu a prodeji (obě ceny upravuje § 1 odst. 2 zákon o cenách). (21)

Zákonem o oceňování se oceňují věci, práva i jiné majetkové hodnoty a služby, v situaci kdy tržní cena není známa, ale je potřeba ji určit pro jiný účel než je nákup nebo prodej. Soudní znalec v takovém případě stanoví u tohoto druhu majetku následující způsoby ocenění:

- Nepronajaté stavby (nákladový způsob)
- Stavby, stavební a lesní pozemky (porovnávací způsob)
- Některé pronajaté stavby, zemědělské a lesní pozemky a porosty, ovocné dřeviny, vinné a chmelové révy, produkční vodní plochy (výnosový způsob)
- Případy, kdy zákon o oceňování nestanoví jiný způsob ocenění. (cena obvyklá, využívá se především pro ocenění věcí movitých)
- Podnik nebo jeho části
- Oceňování podílů v obchodních společnostech a účastí v družstvech (21)

Zákona o oceňování se využívá v následujících případech:

- Na zákon o oceňování odkazují platné předpisy kvůli ocenění majetku k jiným účelům než je prodej (např. vyhláška Federálního ministerstva financí č. 122/1984 Sb., o náhradách při vyvlastnění staveb, pozemků, porostů a práv k nim, zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev)
- Pro účely zvláštních předpisů, které jsou uvedeny v páté až deváté části zákona o oceňování
- Pokud tak stanoví orgán v rámci svého oprávnění.
- Dohodnou se tak strany (21)

Účetní jednotka může přizvat soudního znalce k oceňování z vlastních důvodů, pokud chce, aby ocenění bylo stanoveno objektivně. Soudní znalec v účetnictví oceňuje nejčastěji zejména vklad majetku, pokud byl pořízen déle jak rok před samotným vložením do majetku podniku. Dále se zákon využije, pokud dochází např. k přeměně obchodní společnosti a družstva (likvidace, fúze, rozdělení, slučování podniku, změna právní formy, přeměna v případě insolvenčního řízení - v účetnictví oceněn reálnou hodnotou podle § 29 ZU). (25)

### **1.3 Finanční účetnictví jako nástroj státu**

České finanční účetnictví je založeno na tradičním oceňování v historických cenách, které ovlivňuje navíc pro Evropu typický přístup opatrnosti. Zákonná úprava je důvodem takového přístupu v prvním okruhu účetnictví, který má za úkol zabezpečit:

- Ochranu majetku. Každý právní systém musí zajistit ochranu svěřeného kapitálu před rozkradením a zpronevěrou, pokud má ekonomický systém správně fungovat. K tomuto účelu v oblasti podnikání slouží finanční účetnictví, které upravuje závazná účetní legislativa. Ukládá účetním jednotkám povinnost vést účetnictví, inventarizovat majetek a zveřejňovat za účetní období výkazy, které informují věřitele a vlastníky o majetkové, finanční a důchodové situaci podniku.
- Fiskální politiku státu. Daňový systém potřebuje zákonem upravenou evidenci, která bude sloužit jako podklad pro daňové účely. Takovým potřebám nejlépe vyhovuje finanční účetnictví, ve kterém jsou ceny stanoveny průkazně v souladu se zákonem o cenách (sjednaná peněžní částka, resp. cena stanovená podle zákona o oceňování, která nahrazuje cenu stanovenou pouhým odhadem) (5) (11) (28)

### **1.4 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku podle zákona o účetnictví a zákona o dani z příjmů**

Dlouhodobý hmotný majetek je součástí aktiv a umožňuje nebo rozšiřuje ekonomickou činnost účetní jednotky. Jeho charakteristickým rysem je fyzická

(hmotná) podstata a doba používání přesahující jeden rok. Obsahově jsou položky dlouhodobého hmotného majetku vymezeny v § 7 V/500. (24)

**Tab. 1: Dlouhodobý hmotný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování).**

<b>Účet</b>	<b>Odpisová skupina 2</b>
021	Stavby
022	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
025	Pěstitelské celky trvalých porostů
026	Základní stádo a tažná zvířata
029	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek
<b>Účet</b>	<b>Odpisová skupina 3</b>
031	Pozemky
032	Umělecká díla a sbírky

Účetní jednotky mohou ve své vnitropodnikové směrnici stanovit limit (hranici) pro zařazení hmotného majetku do dlouhodobého. Pokud pořízovaný hmotný majetek nedosáhne účetní jednotkou stanovenou hranici, je účtován v plné výši jako drobný dlouhodobý hmotný majetek na účet 501 – Spotřeba materiálu. (24)

Určitý přístup ke stanovení výše limitu pro zařazení hmotného majetku do dlouhodobého bude mít podnik velký a kapitálově těžký, jehož dlouhodobá aktiva tvoří především pozemky, stavby, drahé stroje, vozový park, dopravní prostředky, umělecké předměty atp. Podnik v zájmu věrnější finanční analýzy a vykázané majetkové struktury může stanovit hranici vyšší, která např. vyjme z dlouhodobých aktiv počítače, kopírovací stroje, další vybavení administrativních budov.

Odlišný přístup bude mít podnik kapitálově lehký, malý, střední nebo podnik - fyzická osoba. Takové subjekty stanoví většinou hranici pro zařazení nižší, aby naopak vyjmuly ze zásob majetek např. počítače, kopírovací stroje, které jsou z pohledu jejich majetkové struktury ve srovnání se zásobami oceněny vyššími částkami nebo kvůli své povaze by při zobrazení v zásobách zkreslily finanční analýzu a vykázanou majetkovou strukturu.

U všech subjektů stanovení hranice usnadní inventarizaci. Subjekty nemusí drobný hmotný majetek kvůli jejich zanedbatelnosti na celkovém majetku inventarizovat. (24)

Hranici pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku mohou účetní jednotky stanovit jen pro položky samostatné movité věci, soubory movitých věcí a pěstitelské celky trvalých porostů. Ostatní položky dlouhodobého hmotného majetku (např. pozemky, stavby, budovy) účtuje účetní jednotka na účty dlouhodobého hmotného majetku bez ohledu na výši ocenění nebo dobu použitelnosti. (30) (24)

V účetní praxi účetní jednotky často stanovují 40 000 Kč jako hranici pro zařazení majetku do dlouhodobého. Hranici pro zařazení majetku do užívání přebírají ze zákona o daních z příjmů, aby si usnadnily situaci. Hranice by ale správně měla rozdělit aktiva na majetek, který je pro účetní jednotku významný a důležitý a na majetek, který důležitý není. Některé účetní jednotky si proto vnitřním předpisem stanoví nižší hranici než 40 000 Kč. Činí tak s přihlédnutím k principu významnosti a principu věrného a poctivého zobrazení. (24) (30)

Zákon o dani z příjmů pro své účely definuje hmotný majetek v § 26 odst. 2. Podle tohoto ustanovení účetní položka dlouhodobého hmotného majetku pozemky není považována ve smyslu zákona o dani z příjmů za hmotný majetek. Náklady vynaložené na pořízení pozemků tedy nelze pro účely daně z příjmů uplatňovat daňovými odpisy. Zákon dále v § 27 uvádí hmotný majetek, který sice splňuje definici hmotného majetku podle § 26 odst. 2, ale podle tohoto ustanovení je z různých důvodů z daňového odpisování vyloučen, patří sem například:

- Hmotný majetek, který je uměleckým dílem a není součástí stavby. Vyloučen z odpisování je z toho důvodu, že jeho cena je tvořena uměleckou, historickou a kulturní hodnotou, která se nedá vyčíslit a nedá se proto ani odpisovat. Obdobným specifickým majetkem jsou movité kulturní památky a jejich soubory, které jsou ze stejného důvodu vyloučeny z odpisování. Výjimku tvoří nemovité kulturní památky, které lze od r. 1995 uplatňovat do daňových odpisů, ale pouze do výše ceny,

kteřá nezohledňuje kulturní hodnotu (upraveno v § 29 odst. 1 písm. d) ZDP)

- Inventarizační přebytky, které poplatník zjistil podle zákona o účetnictví při inventarizaci u hmotného majetku, pokud je poplatník nezaúčtoval ve prospěch výnosů
- Hmotný majetek, který byl nabyt bezúplatně darováním, a přitom osvobozen od daně darovací (například majetek zahrnutý do obchodního majetku podnikatele, který je darem od osoby příbuzné v řadě přímé)
- Hmotný movitý majetek, který poplatník nabyt převodem práva k majetku na základě smlouvy o výpůjčce coby zajištění závazku, pokud tento majetek odpisuje jeho původní vlastník (dlužník) (19) (9)

Specifickým hmotným majetkem z pohledu zákona o daních z příjmů je majetek typu samostatné movité věci, dospělá zvířata a jejich skupiny, u kterých vstupní cena podle zákona musí překročit hodnotový limit 40 000 Kč. Majetek, který nepřesáhne hodnotový limit, se nestává hmotným majetkem z pohledu zákona o daních z příjmů. Účetní jednotka ho může zahrnout do daňových nákladů přímo. (19) (29)

### **1.5 Okamžik ocenění ve finančním účetnictví, jeho vliv na výši ročního daňového odpisu**

Okamžik ocenění je upraven v § 24 odst. 2 zákona o účetnictví. Podle tohoto ustanovení účetní jednotky oceňují povinně majetek a závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne. (10)

#### **Okamžik uskutečnění účetního případu**

Okamžikem uskutečnění účetního případu (skutečnost, která je předmětem účetnictví podle § 2 ZU) je:

- Den nabytí majetku a přírůstku závazku
- Den úbytku majetku a závazku

K okamžiku uskutečnění účetního případu oceňují účetní jednotky dlouhodobý hmotný majetek způsoby podle § 25 ZU. Paragraf upravuje základní principy a metody oceňování k tomuto okamžiku.

#### *Den uvedení do užívání*

Dlouhodobý hmotný majetek vzniká (účetní jednotka majetek nabývá) k okamžiku uvedení majetku do užívání. Účetní případ 02x, 03x/042.

Do tohoto okamžiku se o pořizovaném majetku mluví v zákoně jako o věci a teprve po uvedení do užívání se věc stává dlouhodobým hmotným majetkem. Podle § 7 odst. 11 vyhlášky musí dlouhodobý hmotný majetek, pokud má být uveden do užívání, splňovat následující podmínky (shodné s podmínkami podle § 26 odst. 5 ZDP):

- Dokončení věci. Dokončenou věc účetní jednotka často nakupuje již od dodavatele. Jiná situace ale nastává při pořizování ve vlastní režii, při dodávce s montáží na místě nebo v případě výstavby atd.
- Splnění technických funkcí. Nový dlouhodobý hmotný majetek musí účetní jednotka nainstalovat a vyzkoušet jeho funkce, před tím než majetek uvede do užívání
- Splnění povinností stanovených zvláštními předpisy. Podle svého charakteru musí dlouhodobý hmotný majetek splňovat například stavební, požární, bezpečnostní, ekologické, hygienické a další předpisy (19)

#### *Den úbytku majetku*

K vyřazení dlouhodobého hmotného majetku z evidence obchodního majetku dochází z důvodů uvedených v Českých účetních standardech č. 013 (5. Postup účtování). Majetek je vyřazen zejména při:

- Prodeji
- Likvidaci
- Bezúplatném převodu (darování)
- Vkladu dlouhodobého hmotného majetku do jiné obchodní společnosti či družstva

- Převodu majetku na základě právních předpisů
- Zjištění škody nebo manka
- Převodu majetku z podnikání do osobního užívání

Účetní případ se při vyřazení dlouhodobého hmotného majetku zaúčtuje na účty:

- U majetku odpisovaného na 08x/02x
- U majetku neodpisovaného např. prodej majetku na 541/03x

Vyřazení majetku z evidence se ocení v ceně stanovené způsobem podle § 25 ZU. Ocenění podle § 25 ZU může být sníženo o trvalé poškození zjištěné při inventarizaci. (24)

### **Konec rozvahového dne**

Účetní jednotky k rozvahovému dni uzavírají účetní knihy a sestavují účetní závěrku, která k tomuto okamžiku zobrazuje skutečný stav majetku a závazků. (24)

Při oceňování k rozvahovému dni se účetní jednotky řídí zásadou opatrnosti, která je uvedena v § 25 odst. 3 ZU. Při respektování zásady účetní jednotky k rozvahovému dni vyjadřují:

- Jen zisky, které byly v účetním období skutečně dosaženy. Kvůli realizačnímu principu se kapitálové zisky vzniklé při růstu cen na trhu realizují až v okamžiku prodeje aktiva
- Předvídatelná rizika, možné ztráty a všechna snížení hodnoty, která se týkají majetku. K dosažení potřebného ocenění využívá účetní jednotka následující způsoby uvedené v § 26 ZU:
  - Odpisy, které vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku. Účetní jednotka odpisy uplatňuje do nákladů v průběhu účetního období, od okamžiku uvedení majetku do užívání. Dlouhodobý hmotný majetek se zobrazí ve výkazech v zůstatkové ceně
  - Oprávky, které vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku. Jejich nutnost vzniku může účetní jednotka zjistit během inventarizace při ověřování správnosti ocenění. Pokud účetní

- jednotka při inventarizaci zjistí, že je tržní hodnota majetku nižší než účetní zůstatková cena, vytvoří k majetku opravné položky
- Technické rezervy (30) (6) (24)

Zásada opatrnosti umožňuje podhodnotit aktiva (nadhodnotit pasiva) a ovlivnit tak velikost hospodářského výsledku. Účetní jednotka si musí vždy zvolit správný kompromis mezi zásadou opatrnosti a zásadou věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. (22)

Aby poplatník mohl uplatnit daňový odpis, musí evidovat majetek v obchodním majetku ke konci zdaňovacího období (navíc musí mít majetek zůstatkovou hodnotu, z které poplatník odpis uplatňuje). Evidováním se rozumí například vedení majetku na inventárních kartách, vystavení protokolu o zahájení užívání atd. (19)

Ve stanovených případech nelze uplatnit plnou výši ročního odpisu, ale pouze tzv. poloviční roční odpis. (19)

#### **Poloviční roční odpis u majetku evidovaného pouze ke konci zdaňovacího období**

- Majetek poplatník nabyt v průběhu zdaňovacího období od osoby, která majetek sama odepisovala a sám v odpisování po této osobě pokračuje. Oba poplatníci uplatní pouze poloviční ročního odpisu
- Majetek poplatník nabyt po splnění závazku vůči věřiteli, se kterým uzavřel smlouvu o výpůjčce zajištěné převodem práva k majetku. Pro věřitele tento majetek přestává být hmotným majetkem vyloučeným z odpisování podle § 27 písm. h) ZDP
- Nenastaly v průběhu roku účinky rozhodnutí o úpadku, poplatník vstoupil do likvidace a došlo k přechodu oprávnění nakládat s majetkem z insolvenčního správce na poplatníka, nebo z poplatníka na insolvenčního správce
- U právnické osoby došlo ke změně právní formy (29)

### **Poloviční roční odpis u majetku evidovaného pouze na začátku zdaňovacího období**

- Poplatník vyřadil dosud plně neodepsaný majetek z evidence před koncem zdaňovacího období
- Poplatník eviduje majetek ke dni, který předchází dni převodu majetku na jinou právnickou nebo fyzickou osobu, a u kterého při vyřazení nebyl dosud uplatněn poloviční roční odpis
- Poplatník končí svou podnikatelskou činnost (29)

Např. pokud má účetní jednotka zdaňovací období shodné s kalendářním rokem, majetek pořídí 2. 1. a vyřadí 30. 12. téhož roku, neuplatní za toto zdaňovací období majetek do nákladů v podobě odpisu, může majetek podle § 24 ZDP uplatnit do daňově uznatelných nákladů celou vstupní cenu. (19)

### **1.6 Metody oceňování ve finančním účetnictví, vliv daňového zákona na tvorbu ceny**

K okamžiku uskutečnění účetního případu oceňují účetní jednotky dlouhodobý hmotný majetek jedním ze způsobů uvedených v § 25 zákona o účetnictví. Výběr způsobu ocenění závisí na způsobu pořízení majetku, které definují České účetní standardy č. 013 (5. Postup účtování). Podle způsobu pořízení oceňují účetní jednotky dlouhodobý hmotný majetek následujícími účetními cenami. (8)

#### **Pořizovací cena**

Podle § 25 odst. 5 písm. a) zákona o účetnictví se pořizovací cenou rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. V účetnictví je nejčastěji používanou oceňovací základnou, oceňuje se jí majetek pořízený koupí. (21)

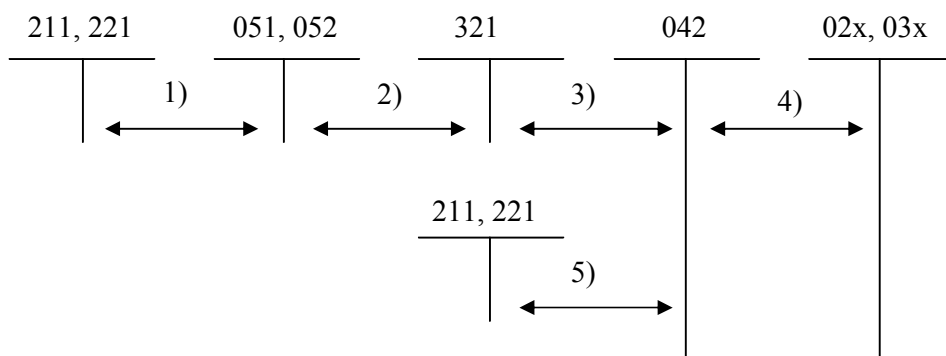
Pro účely zákona o dani z příjmů je vstupní cenou u úplatně pořízeného majetku cena stanovená podle zákona o účetnictví. Správné stanovení všech nákladů vstupní ceny je proto důležité pro vznik hmotného majetku z pohledu zákona o dani z příjmů. Například samostatné movité věci musí překročit hranici 40 000 Kč, aby byly považovány za hmotný majetek.

**Příklad č. 1: Metody oceňování DHM pořízeného koupí (Zdroj: Vlastní zpracování)**

Účetní jednotka rozšiřuje výrobu. Kvůli nedostatečné kapacitě stávajících výrobních prostor investuje do výstavby nové budovy. Podnik pořídí pozemek se stavbou, kterou se rozhodne zlikvidovat a na jejím místě postavit budovu nového závodu. Zakázku zadává stavební firmě, která vyžaduje zaplacení zálohy.

Před uvedením budovy do užívání vznikly náklady na poskytnutí úvěru, poradenské služby, kvůli vytipování vhodné lokality, vyřazení stávající stavby, předprojektové a projektové přípravné práce, správní poplatky, expertízy, oprava drobných závad před kolaudací, náklady na kolaudaci.

**Schéma č. 1: Účtování DHM pořízeného koupí (Zdroj: Vlastní zpracování dle literatury (22))**



Účetní případy:

- 1) Úhrada zálohy
- 2) Zúčtování zálohy
- 3) Faktura přijatá za nákup dlouhodobého hmotného majetku
- 4) Zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání
- 5) Úhrada (bez)hotovostně

K výpočtu pořizovací ceny slouží speciální účet 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Účet 042 zachycuje pořizovaný majetek a všechny náklady vynaložené na pořízení majetku, které podrží do okamžiku uvedení dlouhodobého

hmotného majetku do užívání. Částky pro ocenění přebírá účetní jednotka z faktur, kupních smluv a výdajových pokladních dokladů. (22) (10)

*Účetní případ 1) a 2)* zálohy jsou poměrně jasné, proto nebudou dále rozvedeny.

*Účetní případ 3)* Účetní případ faktura přijatá za nákup dlouhodobého hmotného majetku znamená pro podnik povinnost zaúčtovat na účet 042 veškeré náklady s pořízením související, které jsou specifikovány pro jednotlivá aktiva ve V/500, v případě dlouhodobého hmotného majetku v § 47.

Náklady podle § 47 odst. 1 V/500 je nutno účtovat do pořizovací ceny na účet 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

Poradenské služby, kvůli vytipování vhodné lokality a předprojektové a projektové přípravné práce jsou nákladem, který nepochybně s pořízením budovy souvisí.

Na účet 042 patří veškeré správní poplatky, které jsou vybírány podle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, a které nemají charakter pokuty. Správní poplatek, který je pokutou, nepatří podle § 47 odst. 2 V/500 do ceny budovy. Pokuta podle § 24 odst. 2 písm. zi) je daňově uznatelným nákladem. Stát opětovně netrestá poplatníka nezahrnutím výdajů na úhradu pokuty do daňově uznatelných nákladů. Podmínkou uznatelného nákladu je zaplacení pokuty před koncem zdaňovacího období.

Podle § 47 odst. 1 V/500 zůstatková cena vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu.

Pokud by neexistovalo toto ustanovení a další ustanovení v § 24 odst. 2 ZDP, byl by roční daňový odpis uplatněn v souladu s § 26 odst. 7 písm. a) ZDP ve výši jedné poloviny ročního odpisu a zůstatková cena likvidované stavby by byla daňově uznatelná, jak tomu je v případě likvidace ostatního dlouhodobého hmotného majetku.

Vlivem zákonné úpravy účetní jednotka je povinna zahrnout výdaje do vstupní ceny pořizované nové budovy.

Expertíza je ve slovníku cizích slov vyložena jako znalecký posudek nebo dobrozdání. Podnik nakupuje pozemek se stavbou za jednu společnou cenu. Musí proto pro účely daňového zákona k určení individuálních cen jednotlivých položek přizvat soudního znalce.

Úroky z úvěru jsou jistým specifickým nákladem. Účetní jednotka se může v případě úroků rozhodnout mezi možnostmi zahrnout úroky do pořizovací ceny na účet 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a možností účtovat úroky přímo do nákladů na účet 562 – Úroky. Na účet 042 – Pořízení dlouhodobého majetku účtuje účetní jednotka úroky pouze do okamžiku uvedení dlouhodobého majetku do užívání.

Úroky z úvěru po uvedení do užívání jsou běžnými finančními výdaji, které se účtují na účet 562 – Úroky. Účetní jednotka by se při rozhodování o účtování úroků měla řídit zásadou věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Zvolený způsob účtování úroků by měla uvést ve své vnitropodnikové směrnici (účetní jednotky musí při stanovení vstupní ceny dávat pozor na úroky, které nejsou daňově uznatelné např. § 25 odst. 1 písm. w) ZDP).

Náklady vynaložené na opravu nepatří do pořizovací ceny majetku. Důvod je popsán v § 47 odst. 2 písm. a) V/500. Oprava ve smyslu odstranění opotřebení nebo poškození nevstupuje do ceny majetku. V případě zahrnutí opravy do ceny aktiva by došlo ke zkreslení výše ocenění aktiva v účetnictví a následného plánování zdrojů na jeho obnovu.

*Účetní případ 4)* Účetní případ je vymezen v kapitole 1.5 Okamžik ocenění. Asi nejproblémovější je stanovení okamžiku uvedení do užívání kvůli splnění veškerých podmínek daných právními předpisy. Nově postavená budova musí mít např. kolaudační souhlas, který vydává stavební úřad do 15 dnů po provedení závěrečné kontrolní prohlídky. Důležité pro zaúčtování na účet 022, je především správné stanovení dne nabytí právní moci rozhodnutí stavebního úřadu, kterým je den doručení.

## **Závěr**

V praxi se vyskytují především problémy se stanovením nákladů, které souvisejí s pořízením majetku.

Ve V/500 není uveden taxativní výčet nákladů. Mohou se tedy vyskytnout i náklady, které ve V/500 uvedeny nejsou. Při rozhodování o nákladech:

- Účetní jednotka musí posoudit, zda vzniklý náklad, který s pořízením souvisí, přispěl nebo nepřispěl k způsobilosti aktiva přinášet užitek
- Účetní jednotka vychází při stanovení nákladů z § 120 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, který definuje součásti věci následovně:
  - Součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila
  - Stavba není součástí pozemku (4)

Vliv v účetnictví:

- Nákladné výdaje spojené s investicí na pořízení nového majetku se stanou součástí ceny dlouhodobého hmotného majetku (to ovlivní v roce pořízení výši hospodářského výsledku, který je podkladem pro stanovení základu daně)
- V prvním roce pořízení nebudou náklady tolik zatíženy vysokými částkami
- Díky odpisování se vynaložené náklady na pořízení majetku, promítnou do nákladů v účetním období, se kterými věcně a časově souvisí
- V jednotlivých letech podnik snadněji vytvoří dostatečné výnosy na pokrytí odpisů

Vliv na výpočet daně z příjmů:

- Nákladné výdaje, které často předchází velkým investičním akcím, se vlivem § 47 V/500 promítnou do daňově uznatelných nákladů postupně, při daňovém odpisování ceny
- Daňově uznatelné náklady se nestanou součástí vstupní ceny

- V roce pořízení majetku nebudou mít investiční výdaje takový vliv na základ daně
- Eliminuje se částečně prostor pro úmysl ovlivnit základ daně a výši daňové povinnosti (účetní jednotky ke konci roku za volné peněžní prostředky často nakupují nový majetek, sníží tak hospodářský výsledek a uplatní roční výši daňových odpisů)

Správné stanovení okamžiku uvedení do užívání je důležité pro zahájení účetního a daňového odpisování. Podmínky v ZU i v ZDP jsou vymezeny stejně.

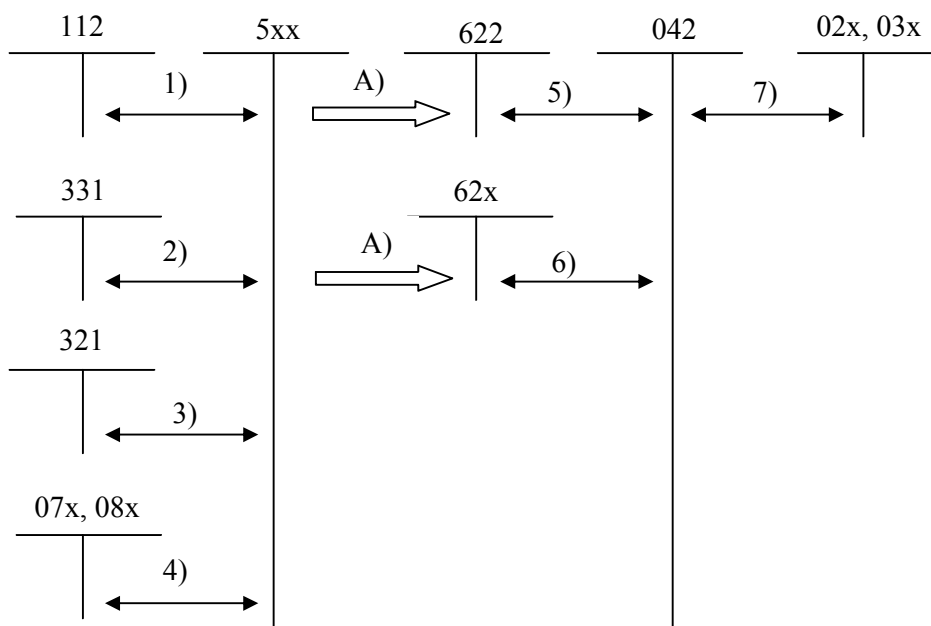
### Vlastní náklady

Dlouhodobý hmotný majetek vytvořený vlastní činností oceňují účetní jednotky vlastními náklady, které se podle § 25 odst. 5 písm. c) zákona o účetnictví skládají z nákladů přímých i nepřímých.

**Příklad č. 2: Metoda oceňování DHM vytvořeného vlastní činností (Zdroj: Vlastní zpracování)**

Ten samý příklad jako v případě pořízení koupí, ale nyní řešený vlastní výstavbou.

**Schéma č. 2: Účtování DHM pořízeného vlastní činností (Zdroj: Vlastní zpracování dle literatury (22))**



Účetní případy:

- 1) Spotřeba materiálu ve výrobě
- 2) Hrubé mzdy zaměstnanců
- 3) Faktura za spotřebovanou energii
- 4) Odpisy výrobních zařízení
- 5) Vnitropodniková přeprava
- 6) Vnitropodniková výroba dlouhodobého hmotného majetku
- 7) Zařazení do užívání

A) souměření nákladů a výnosů

*Účetní případy 1, 2, 3, 4)* představují samotný proces výroby aktiva vlastní činností.

Účetní jednotka nejprve účtuje vynaložené výrobní náklady na příslušné nákladové účty.

Přímé náklady jsou náklady, které byly přímo vynaloženy na vytvoření dlouhodobého hmotného majetku. Tyto náklady lze přesně zjistit na kalkulační jednici pro jednotlivé druhy vytvářeného majetku (např. přímý materiál, mzdy, ostatní přímé náklady) nebo byly tyto náklady vynaloženy na činnosti, které s vytvářením přímo souvisí, jejich poměr na jednici se zjišťuje pomocí dělení. (7)

Nepřímé náklady (nazývané také režijní náklady) jsou ty, které umožňují průběh výroby v širším slova smyslu (náklady vynaložené na obsluhu a řízení). Nevztahují se pouze k jednomu druhu vytvářeného majetku, proto musí být rozpočítány na jednici pomocí složitých metod (kalkulace dělením, kalkulační přírážková). (7)

Součástí ocenění může být i podíl správních režie, v případě kdy vytváření majetku vlastní činností překročí účetní období. (2)

*Bod A)* představuje samotné zjištění (kalkulování) ceny nákladů, které podnik vynaložil na výrobu. Přímé a nepřímé náklady zjistí ve své evidenci (např. ve vnitropodnikovém účetnictví). Jsou to tzv. interní náklady, které vznikly uvnitř podniku. (7) (24)

*Účetní případy 5, 6)* jsou účtovány proto, že tyto náklady může účetní jednotka uplatnit jen v podobě odpisů. Proveďte aktivaci majetku na výnosových účtech. Tím účetní jednotka vyjme z nákladů pořizovaný majetek (interní náklady) a zaúčtuje ho na účet 042.

042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku opět slouží jako účet zachycující náklady podle § 47 V/500. Zachycuje další náklady, které jsou součástí ocenění, pokud byly vynaloženy na majetek do okamžiku jeho uvedení do užívání (externí náklady).

Účetní jednotka způsob stanovení vlastních nákladů uvádí ve své vnitropodnikové směrnici.

### **Závěr**

Individuální přístup oceňování při pořízení a úbytku aktiva se dodržuje u majetku, který podnik nepořizuje příliš často a výdaje na něj vynaložené představují vyšší obnos. V praxi se v historické ceně eviduje především dlouhodobý majetek a velké, cenné nebo unikátní zásoby. (11)

Protože u zásob by evidence cen na skladě a při spotřebě byla velice náročná (vzhledem k velkému počtu druhů a množství zásob), eviduje se v individuální pořizovací ceně pouze pořízení zásoby. Skladování a spotřeba těchto zásob se oceňuje oceňovacími technikami na bázi historické ceny (metoda FIFO, LIFO, průměrování). Prodleva je výrazná především u dlouhodobých aktiv, která vynakládáme při výrobě. (11)

Z těchto důvodů zásoby a odpisy, které vstupují do ceny dlouhodobého hmotného majetku vytvořeného vlastní činností, mají vliv na objektivnost a průkaznost ceny dlouhodobého hmotného majetku. (11)

Proto i v případě vlastní výroby je majetek oceněný ve vlastních nákladech výroby vyjádřením ceny historické. Odpovídá tržnímu ocenění aktiva, protože při výrobě byl spotřebován a opotřebován majetek oceněný v pořizovacích cenách (cena vyjadřující stav trhu). Zároveň je cenou historickou, protože někdy může vzniknout časová prodleva mezi dnem pořízení aktiv, které při výrobě

vynakládáme (spotřeba, opotřebení) a dnem vzniku aktiva, které vyrábíme. V ocenění vlastními náklady výrobku se projevuje i jistá nesourodost sčítaných nákladů způsobená spotřebováváním aktiv, která jsou pořízena v různých časových obdobích. (11)

Protože náklady jsou podle § 25 odst. 5 písm. c) ZU a § 29 odst. 1 a) ZDP součástí ceny dlouhodobého hmotného majetku, musí být z nákladů vyjmuty, aby se mohly stát součástí ocenění majetku. Jinak podle § 25 odst. 1 písm. a) by byly náklady na pořízení hmotného majetku daňově neuznatelným nákladem. (24)

### **Reprodukční pořizovací cena**

Kvůli respektování zásady oceňování je účetní jednotka povinna stanovit cenu i u majetku evidovaného v obchodním majetku podniku v případech kdy:

- Cena není známa, protože majetek byl nabyt bezúplatně
- Účetní jednotka nemůže zjistit (vyčíslit) vlastní náklady na vytvoření majetku vlastní činností (30)

Účetní jednotky oceňují bezúplatně nabytý dlouhodobý hmotný majetek kvůli potřebě zohlednit veškerý majetek, který účetní jednotka vlastní, z důvodů např. případného majetkového vyrovnání v případě likvidace podniku, ručení majetkem při přijímání úvěrů apod. K účelům ocenění slouží reprodukční pořizovací cena. Podle § 25 odst. 5 písm. b) zákona o účetnictví se reprodukční pořizovací cenou rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Tuto cenu komentuje Skála (2002, s. 94) slovy: „*Vžil se výklad, že jde o cenu, za jakou by byl majetek pořízen, se zohledněním jeho opotřebení. Tedy tržní hodnota majetku.*“

Bezúplatně nabytý dlouhodobý hmotný majetek může účetní jednotka například:

- Darováním 02x, 03x/419
- Bezúplatným pořízením z finančního leasingu 02x/08x
- Nabytím nově zjištěného a v účetnictví dosud nezachyceného majetku například:

- Inventarizační přebytek dlouhodobého hmotného majetku odepisovaného 02x/08x
  - Inventarizační přebytek dlouhodobého hmotného majetku neodepisovaného 03x/413
- Vkladem (s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak):
- Převod z osobního užívání do podnikání u podnikatele fyzické osoby 02x, 03x/491
  - Vklad od jiné osoby například od společníka 02x, 03x/411, 413 (21)

Výčet těchto možností je uveden v Českých účetních standardech č. 013 (5. Postup účtování). Nejde o úplný výčet možností ocenění reprodukční pořizovací cenou. Její využití v účetnictví je tedy širší. Reprodukční pořizovací cenou lze například ocenit i majetek pořízený směnou, pokud ceny nejsou sjednány ve směnné smlouvě. Pokud by cena ve smlouvě byla sjednána, ocení účetní jednotka majetek v pořizovací ceně. (21)

Pořízení dlouhodobého hmotného majetku se opět účtuje přes účet 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Pro účely zákona o účetnictví stačí ke stanovení reprodukční pořizovací ceny odborný odhad. (24)

Jinak tomu je v případě stanovení vstupní ceny z pohledu zákona o dani z příjmů. Podle zákona u majetku, který nebyl pořízen úplatně, ve vlastní režii nebo byl nabyt zděděním, darováním, je vstupní cenou cena stanovená podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku). Chce-li účetní jednotka uplatnit daňové odpisy, musí vstupní cenu stanovit soudní znalec (zkráceně znalec) nebo znalecký ústav podle zákona o oceňování. Důvodem, proč majetek oceňují soudní znalci, je skutečnost, že majetek nevznikl úbytkem ekonomických zdrojů (sjednaná peněžní částka), cena proto musí být stanovena odhadem (zjištěná cena podle zákona o oceňování). (24) (28)

### *Rozdíl mezi znaleckým posudkem a odhadem tržní ceny*

Ceny stanovené znaleckým posudkem a odhadem tržní ceny vyjadřují dva naprosto odlišné pohledy na cenu majetku. Nejlépe se dají vysvětlit rozdíly na příkladu. (18)

Podnik prodává nemovitost, pro kterou je potřeba kvůli dani z převodu nemovitosti stanovit cenu podle zákona o oceňování. Cena je stanovena soudním znalcem podle zákona o oceňování ke dni prodeje nemovitosti. Zjištěná cena je při takovém postupu stanovena za pomoci koeficientů, které základ ceny snižují nebo zvyšují např. podle stáří nemovitosti, použitého materiálu, velikosti města, kde se nachází atp. Koeficienty pro výpočet jsou nepravidelně aktualizovány Ministerstvem financí. Zjištěná cena podle zákona o oceňování, nemá s tržní cenou nic společného. (18)

Tržní cena by zohlednila mnoho dalších vlivů, např. zda se nemovitost nachází v rušné části města atd. O tržní cenu se zajímá odhadce, který se snaží cenu nemovitosti odhadnout se zohledněním různých vlivů (ceny prodaných nemovitostí v okolí atd.). (18)

Cenu podle zákona o oceňování může stanovit pouze soudní znalec. Soudní znalec je fyzická osoba, kterou podle § 3 odst. 1 zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících jmenoval soudním znalcem pro jednotlivé obory ministr spravedlnosti nebo předseda krajského soudu v rozsahu, v němž je ministrem spravedlnosti k tomu pověřen.

Odhadnout tržní cenu může fyzická osoba, která je např. zaměstnancem banky poskytující hypoteční úvěry. Odhadcem je pouze fyzická osoba podnikající podle živnostenského zákona. Živnostenské oprávnění se vydává pro kategorie oceňování majetku, kterými jsou movité věci, nemovité věci, nehmotný majetek, finanční majetek, podnik. Zákon nevymezuje žádné zvláštní požadavky na vzdělání, ukládá odhadcům povinnost pojistit se.

## **1.7 Metody oceňování vstupní ceny podle zákona o daních z příjmů**

Daňové odpisování je chápáno jako promítání hodnoty majetku do výsledků činnosti podnikatelských subjektů pro účely zákona o daních z příjmů. Hodnota majetku se do nákladů zahrnuje u hmotného majetku v podobě ročního daňového odpisu. Daňovým odpisem je odpis stanovený za roční zdaňovací období, které je shodné s kalendářním rokem a od r. 2001 i za zdaňovací období odpovídající hospodářskému roku. Výše daňového odpisu kvůli více způsobům odpisování může být v jednotlivých letech různá. (19)

### **Vstupní cena**

Zákon o daních z příjmů stanovuje v § 29 vlastní způsob ocenění hmotného majetku. Vymezuje zde tzv. vstupní cenu ze které účetní jednotky uplatňují daňové odpisy.

Přestože zákon používá vlastní metody oceňování, přebírá pro své účely způsoby ocenění vstupní ceny z účetnictví u majetku pořízeného koupí, vlastní činností, darováním, zděděním a u majetku oceněného reprodukční pořizovací cenou v ostatních případech (ocenění majetku soudním znalcem). Vymezuje, ale i další způsoby ocenění a podmínky vstupní ceny například:

- Pořizovací cenou a vlastními náklady se podle § 29 odst. 1 písm. a) a b) ZDP ocení i nemovitý majetek vložený do obchodního majetku poplatníka - fyzické osoby, pokud ho poplatník - fyzická osoba pořídil před vložením v době kratší než pět let. Takto stanovenou pořizovací cenu a vlastní náklady nemovitého majetku, poplatník navyšuje o náklady, které prokazatelně vynaložil na opravu a technické zhodnocení
- Poplatník ocení majetek hodnotou nesplacené pohledávky podle § 29 odst. 1 c) ZDP, pokud byla mezi původním vlastníkem (dlužníkem) a věřitelem uzavřena smlouva o výpůjčce, kdy majetek je v zástavě u věřitele a odpisy uplatňuje původní vlastník. Pro věřitele je zastavený majetek po dobu zajištění hmotným majetkem vyloučeným z odpisování podle § 27 písm. h)

- Majetek nabytý zděděním nebo darováním poplatník - fyzická osoba ocení cenou, která byla zjištěna již pro účely daně dědické a darovací. Musí být splněna podmínka stanovení této ceny v době kratší než pět let před nabytím. Jestliže poplatník nabyl zděděním a darováním věc nemovitou, může cenu navýšit o náklady, které prokazatelně vynaložil na opravy a technické zhodnocení ode dne nabytí. Pokud byla cena stanovena déle než pět let před nabytím, ocení poplatník majetek cenou zjištěnou ke dni ocenění (nabytí)
- Součástí vstupní ceny se stává i technické zhodnocení, které účetní jednotka provedla na majetku v prvním roce pořízení
- (Způsoby dále upravuje stanovení vstupní ceny v případě technického zhodnocení, přepočítávání zahraničních cen, po ukončení finančního leasingu) (29)

## **1.8 Metody oceňování ve finančním účetnictví po uvedení do užívání**

Metody oceňování dlouhodobého hmotného majetku jsou projevem účetní zásady opatrnosti. Hodnota majetku je v účetnictví snižována za účelem:

- Vytvoření důležitých zdrojů financování, kterými jsou odpisy
- Vyjádření skutečné finanční situace, které může být oceněna nižším odhadem ceny oproti účetní zůstatkové ceně. Vyjadřuje se tvorbou oprávek

### **Účetní odpis**

Odpis je náklad, kterým účetní jednotka povinně koriguje ocenění majetku v rozvaze. Vyjadřuje tak předvídané a trvalé snížení hodnoty majetku. Odpis lze chápat jako:

- Rozložení výnosů, které účetní jednotce užívání dlouhodobého hmotného majetku přináší (rozložení ekonomického užítku)

- Přenášení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku do hodnoty nových výkonů (promítání spotřeby dlouhodobého hmotného majetku do kalkulace cen výkonů)
- Fyzické opotřebení, které vzniká při užívání dlouhodobého hmotného majetku z důvodů působení fyzikálních a chemických zákonů
  - Opotřebení z činnosti
  - Opotřebení z nečinnosti
- Morální opotřebení dlouhodobého hmotného majetku, které vzniká při technickém zaostávání za novějším dlouhodobým hmotným majetkem
- Právní opotřebení, kdy snížení hodnoty způsobují vyhlášky, výnosy a různé očekávané požadavky na odstranění budoucích nedostatků (22) (13)

Zákon rozlišuje dlouhodobý hmotný majetek:

- Odpisovaný, který je účtován do skupiny 02. Hodnota majetku, který patří do této skupiny, se při používání snižuje (opotřebovává se)
- Neodpisovaný, který je účtován do skupiny 03. Do účtové skupiny 03 účetní jednotka účtuje majetek, jehož hodnota v čase roste a zhodnocuje se. Patří sem tedy pozemky, kulturní a umělecké památky, zlato a drahé kovy. Pokud by účetní jednotka odpisovala majetek, který se časem zhodnocuje, neoprávněně by snižovala jeho ocenění v rozvaze a navyšovala náklady účetní jednotky. Majetek účtové skupiny 03 se promítne do nákladů až při vyřazení z obchodního majetku (úbytku majetku) (22)

Požadavky zákona na účetní odpisování:

- Účetní jednotka zahajuje odpisování k okamžiku uvedení majetku do užívání
- Podkladem pro odpisování majetku je odpisový plán, který účetní jednotka povinně sestavuje v souladu s § 28 odst. 6 zákona o účetnictví
- Účetní odpisy (sazby účetních odpisů) si účetní jednotka v odpisovém plánu stanoví sama s ohledem na skutečné opotřebení, které odpovídá míře používání

- Zvolené metody odpisování popíše účetní jednotka ve svém odpisovém plánu
- Odpisový plán může účetní jednotka průběžně aktualizovat a přizpůsobovat odpisy změnám v míře užívání
- Dlouhodobý hmotný majetek může účetní jednotka odepsat pouze do výše ocenění stanoveného při pořízení
- Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru (30) (24)

Účetní odpisování nelze přerušit. Opotřebení majetku vzniká i tehdy, kdy se majetek nepoužívá a je např. zakonzervován. Takové opotřebení způsobuje čas a jeho nezohlednění by bylo v rozporu s realitou.

#### *Účetní odpisy shodné s daňovými odpisy*

Některé účetní jednotky si kvůli zjednodušení situace volí daňové odpisy jako metodu stanovení účetního odpisu. Tato metoda ale není založena na vyjádření skutečného opotřebení. S použitím metody daňových odpisů lze souhlasit pouze tehdy, pokud je majetek a jeho odpisování zanedbatelným pro účetní jednotku.

#### *Časové odpisy*

Metoda vychází z odhadu doby použitelnosti majetku. Metody časového odpisování mohou být:

- Rovnoměrné, které jsou založeny na době životnosti majetku. Ve většině případů je využívána tato metoda. Při stanovení doby životnosti berou účetní jednotky v úvahu různé skutečnosti, které mají vliv na rychlost opotřebování. Například rozdílnou dobu životnosti bude mít majetek určený k používání jedné osobě a ten samý majetek přístupný většímu počtu lidí
- Nerovnoměrné, které jsou založeny na okamžiku užívání. Takové odpisy bývají stanoveny u majetku, jehož využívání závisí na sezónnosti (např. u zemědělských strojů)
- Zrychlené, které umožňují podniku vytvořit rychleji zdroje, které podnik může v budoucnu vynaložit na zachování majetku v současném stavu, na splnění podmínek technické způsobilosti podle zákona o provozu

na pozemních komunikacích, na očekávané nedostatky, které bude třeba odstranit atp.

- Zpomalené, které umožní účetní jednotce uplatnit do nákladů nižší částky v situacích, kdy je majetek v záruce, zkušebním provozu, lze ho používat jen omezenou část směny (13) (16) (17)

### Rovnoměrné odpisy

Rovnoměrné odpisy jsou nejjednodušší technikou odpisování, kdy se každý měsíc do nákladů promítá stejně velká částka. Při jejich použití je odpis stanoven podílem pořizovací (vstupní) ceny a počtu měsíců, po který účetní jednotka chce majetek používat. (22)

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

Kde:

PC je pořizovací (vstupní) cena

n je doba životnosti (počet let (období) odpisování)

### Zrychlené odpisy - metoda DDB

Metoda je založena na stejném procentu odpisování uplatňovaného ze snižujícího se základu. (22)

$$\%_{\text{DDB}} = \frac{100 \%}{n} * 2$$

$$\text{Roční odpis} = \text{ZC} * \%_{\text{DDB}}$$

### Zrychlené odpisy - metoda SYD

Metoda je založena na klesajícím procentu odpisování uplatňovaného ze stálého (neměnného) základu. (22)

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

Kde:

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

$\sum n_i$  je součet číslic let odpisování nebo výpočet sumy let na bázi Gaussova vzorce

$$\sum n_i = \frac{k}{2} (1 + k)$$

$k$  je doba odpisování

### Zpomalené odpisy

$$\text{Odpis} = \frac{2 * \text{PC} * [(t + 1) - (t + 1 - r. 1)]}{t * (t + 1)}$$

Kde:

PC je pořizovací cena (reprodukční pořizovací cena) majetku

$t$  je celková doba odpisování

$r. 1, r. 2, r. 3 \dots$  je rok používání (rok odpisování)

### Výkonové odpisy

Metody se využívá tehdy, pokud lze odhadnout množství výkonů, které podnik při používání majetku získá. Výkonové odpisy se používají např. u strojů, motorových vozidel, výpočetní techniky a u majetku, jehož životnost je závislá na množství vyprodukovaných výkonů atd. Při stanovení odpisů účetní jednotka přihlíží k intenzitě používání majetku během jeho provozu. (16) (17) (24)

### Komponentní odpisování

Vyhláška v § 56a dovoluje účetním jednotkám nově od roku 2010 odpisovat dlouhodobý hmotný majetek komponentně. Komponentní odpisování může účetní jednotka použít i na majetek pořízený před 1. 1. 2010. (15) (22)

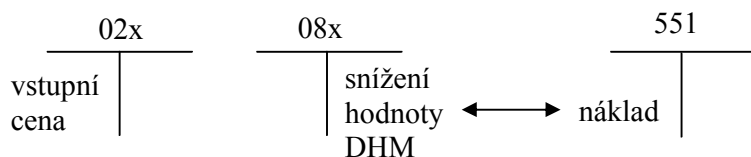
Při komponentním odpisování se z dlouhodobého hmotného majetku vyčlení jedna nebo více částí (komponent), které pak účetní jednotka samostatně účetně odpisuje. Po ukončení životnosti je komponenta nahrazena novou. Ocenění dlouhodobého hmotného majetku je při úbytku komponenty sníženo a následně navýšeno o náklady, které účetní jednotka vynaložila na novou komponentu. Ocenění nové komponenty účetní jednotka dál samostatně odpisuje. O oprávkách a dlouhodobém hmotném majetku, který se skládá z komponent, účetní jednotka účtuje jako o celku. (15)

Výhody komponentního odpisování jsou následující:

- Při komponentním odpisování není třeba tvořit rezervy na opravu. Komponenta se chová jako běžná investice, kterou kryjí účetní odpisy. Finanční situace je proto vyjádřena věrněji
- Při odpisování se náhradní díly (komponenty) promítnou do nákladů a hospodářského výsledku rovnoměrněji než jednorázový provozní náklad vynaložený na opravu (15)

Účetní odpisování zákon o daních z příjmů neakceptuje. Podle § 23 odst. 2, písm. a) zákona o daních z příjmů účetní jednotka při zjištění základu daně upraví výsledek hospodaření o vliv metod komponentního odpisování. (15) (29)

**Schéma č. 3: Účtování odpisů dlouhodobého hmotného majetku. (Zdroj: vlastní zpracování dle literatury (22))**



Ve výkazu rozvaha se při odepisování u dlouhodobého hmotného majetku zobrazí brutto částka (ocenění majetku podle § 25 ZU), korekce (oprávky, souhrn odpisů) a netto částka (zůstatková cena, rozdíl brutto částky a korekce).

Pokud je majetek vyřazen před plným odepsáním, zaúčtuje účetní jednotka zůstatkovou cenou podle příčiny vyřazení následovně:

- Fyzickou likvidací kvůli opotřeбенí nebo poškození majetku 551/08x
- Prodejem 541/08x
- Bezúplatným převodem (například darováním 543/08x
- V důsledku manka 549, 582/08x
- Přeražením z podnikání do osobního užívání 491/08x
- Vkladem do základního kapitálu jiného subjektu 367/08x (24)

### **Závěr**

Častou chybou v praxi účetního odpisování je špatné stanovení opisového plánu u majetku, který podnik již odepsal do nákladů, ale majetek stále vlastní a používá ke své činnosti. Odpisy by účetní jednotka měla správně účtovat po celou dobu držení aktiva.

Takový předpoklad je často nereálný. V praxi by dodržování zásady znamenalo neustále přepočítávat odpisové plány většiny majetku. U některého majetku je taková podmínka nespílnitelná (např. u budovy, který podnik vlastní 100 let).

Proto po odepsání majetku do nákladů nemusí vždy následovat jeho vyřazení. Některý majetek (např. budova) se vyplatí podniku držet tak dlouho, dokud

postačuje kapacitě výroby (majetek přináší dostatečné výkony, prestiž atd.). Účetní jednotka také může čekat na nejlepší nabídku a vhodný okamžik prodeje.

K likvidaci majetku dochází v případě, že je majetek značně opotřebován, morálně zaostává za novými modely na trhu, musí být často opravován, vyvolává dodatečné náklady atp. Podniku se vyplatí v takovém případě majetek zlikvidovat, jestliže efekt z drženého aktiva nepřevýšil náklady na jeho údržbu a provoz.

Majetek, který již je odepsán a nebude prodán, může přinést i jiný užitek, který je závislý na způsobu vyřazení. Darovaný majetek může zlepšit dobré jméno společnosti (goodwill). Vklad do základního kapitálu jiné společnosti přinese další výnosy a výhody.

Způsob vyřazení majetku ovlivní i výši daňového odpisu. Zůstatková cena majetku vyřazeného v důsledku likvidace opotřebovaním je daňově uznatelný náklad. Naproti tomu zůstatková cena majetku vyřazeného v důsledku škody nebo manka je daňově uznatelným nákladem podle § 24 odst. 2 písm. c) ZDP pouze do výše náhrad, vznikla-li škoda podle § 24 odst. 2 písm. l) v důsledku:

- Živelné pohromy
- Podle potvrzení policie neznámým pachatelem
- Opatření stanovených zvláštními předpisy (24) (29)

Zákon o daních z příjmů v § 24 odst. 2 vymezuje specifickou podmínku postupu při likvidaci u staveb z důvodu nové výstavby. Problém byl blíže popsán v kapitole 1.6 Metody oceňování k okamžiku pořízení ve finančním účetnictví, konkrétně v příkladu pořizovací ceny.

Zůstatková cena prodaného majetku je daňově uznatelným nákladem. V případě prodeje majetku, který je účtován do odpisové skupiny 03, jsou daňově uznatelné náklady pouze náklady, které byly vynaloženy do výše prodeje. (24)

## Opravné položky

Zjistit skutečný stav má za úkol inventarizace majetku, která předchází uzavírání knih, je upravena v §§ 29 a 30 zákona o účetnictví (v § 7b zákon o dani z příjmů v případě daňová evidence). Během inventarizace dlouhodobého hmotného majetku se ověřuje kromě jiného i ocenění majetku v účetnictví. (24)

Inventarizaci může v menších podnicích provádět jedna jediná osoba (i přes jakoukoliv vazbu k majetku). Ve větších podnicích je zvykem za tímto účelem vytvářet inventarizační komisi. Způsob sestavení inventarizační komise si účetní jednotka může zvolit sama. Často, kvůli vyšší míře objektivnosti a zájmu vlastníků chránit svůj majetek, se komise skládá i z osob, které inventarizovaný majetek neznají, mají odborné znalosti atd. (23)

Při ověřování ocenění účetní jednotka (inventarizační komise) porovnává skutečnou hodnotu (tržní hodnotu) s účetní hodnotou dlouhodobého hmotného majetku. Tržní hodnota je většinou subjektivním názorem hodnotící osoby na to, jakou cenu by hodnocený majetek měl při prodeji na trhu. (24)

Inventarizační komise může při srovnání cen dojít k následujícím závěrům:

- Tržní hodnota dlouhodobého hmotného majetku je vyšší oproti účetní hodnotě. Vzniká skrytý (latentní) přírůstek, který zákon při respektování zásady opatrnosti nedovoluje v účetnictví zaznamenat
- Tržní hodnota dlouhodobého hmotného majetku je nižší oproti účetní hodnotě. Účetní jednotka účtuje o opravných položkách, které vyjadřují přechodné snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku. Jejich tvorbou vyjadřuje v účetní závěrce rizika případné ztráty při prodeji majetku (6)

Opravných položek k dlouhodobému hmotnému majetku účetní jednotka využívá například tehdy, pokud je majetek poškozen a není do konce účetního období rozhodnuto, zda se majetek opraví nebo zlikviduje. Jestliže skutečné opotřebení majetku (snížení hodnoty) je větší, než jaké účetní jednotka při sestavení odpisového plánu předvíдалa. (23)

Vznik a důvod vzniku opravných položek účetní jednotka popíše v příloze účetní závěrky a dalšímu účetnímu období přizpůsobí odpisový plán. (23)

Opravné položky jsou daňově neúčinné, účtují se jako tvorba opravné položky (559/09x). Jestliže se v příštím účetním období neprokáže důvod pro dočasné snížení ocenění majetku, oprávka se zruší (09x/659). Pokud se v příštím roce prokáže trvalé snížení, zaúčtuje účetní jednotka oceňovací rozdíl do provozních nákladů (549/02x, 03x). (24) (23)

### **Závěr**

Opravné položky jsou významným nástrojem účetnictví, který dovoluje účetní hodnotu aktiv snižovat s negativním důsledkem jejich podhodnocení v případě, že reálná hodnota na trhu by byla vyšší. Účetní jednotka musí usilovat o nejvhodnější kompromis mezi zásadou věrného a poctivého účetnictví a zásadou opatrnosti.

## **1.9 Metoda a podmínky daňového odpisování**

Daňově odpisovat začíná účetní jednotka majetek ze vstupní ceny po jeho uvedení do užívání (po splnění podmínek stanovených v § 26 odst. 5, které jsou shodné s podmínkami podle zákona o účetnictví).

Nejprve zatřídí majetek do odpisové skupiny v Příloze č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb. Poplatník podle odpisové skupiny zjistí minimální dobu odpisování a následně si zvolí způsob odpisování. Někdy poplatník podle § 30 odst. 10 ZDP povinně pokračuje ve způsobu odpisování, který stanovil původní vlastník majetku za předpokladů stanovených v tomto ustanovení (např. v situaci kdy majetek poplatník nabyt jako právní nástupce původního vlastníka). Zvolený způsob nelze měnit. Majetek lze odepsat pouze do výše vstupní ceny. Roční odpis je zaokrouhlen na celé koruny nahoru. (29)

### Rovnoměrné odpisy

Odpisovým skupinám je u rovnoměrného odpisování přiřazena maximální roční odpisová sazba, kterou poplatník zjistí v § 31 odst. 1 ZDP. Způsob výpočtu:

$$(VC * \text{roční odpisová sazba}) / 100$$

Roční odpisová sazba může být v prvním roce odpisování zvýšena o 10 %, 15 %, 20 %, při splnění podmínek stanovených v § 31 ZDP. (24) (29)

### Zrychlené odpisy

Zrychleného odpisování využívá poplatník, který chce v prvních letech odpisování zaúčtovat do nákladů co nejvíce odpisů. Odpisovým skupinám jsou v § 32 ZDP přiřazeny koeficienty, pomocí kterých se odpis počítá. (24)

$$1. \text{ rok odpisování} = VC / k$$

$$\text{Další roky odpisování} = (2 * ZC) / k - n$$

Kde:

VC je vstupní cena

k je koeficient

n je počet let, po které již byl majetek odpisován

### Mimořádné odpisy

Mimořádné odpisy lze uplatnit u majetku odpisové skupiny 1 a 2, který byl pořízen v období 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010. Majetek může poplatník, který je prvním vlastníkem, odepsat následujícím způsobem a za následujících podmínek:

- Majetek, který je zařazený v odpisové skupině 1, může poplatník odepsat do 100 % vstupní ceny během 12 měsíců

- Majetek, který je zařazený v odpisové skupině 2, může poplatník odepsat do 100 % vstupní ceny během 24 měsíců. Přitom během prvních 12 měsíců uplatní 60 % vstupní ceny, zbylých 40 % uplatní v dalším období dvanácti měsíců
- Odpisy se vypočítají s přesností na měsíce
- Odpisovat poplatník začíná od následujícího měsíce po dni, ve kterém majetek splnil podmínky pro odpisování
- Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru
- Technické zhodnocení nezvyšuje vstupní cenu majetku. Zatřídí se do stejné skupiny, jako odpisovaný hmotný majetek. Odpisuje se jako hmotný majetek podle ustanovení zákona o daních z příjmů s výjimkou § 30a a § 30b (mimořádné odpisy, odpisy hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření)
- Prvním vlastníkem se podle § 31 odst. 6 rozumí osoba, která si jako první pořídila nový hmotný movitý majetek, který dosud nebyl užíván. Pro předchozího vlastníka byl majetek zbožím. Prvním vlastníkem je i osoba, která majetek vyrobila (29) (19)

Podle § 26 odst. 8 ZDP:

- Poplatník nemá povinnost uplatnit odpis
- Odpisování může přerušit

Podle § 31 odst. 7 ZDP:

- Poplatník může při rovnoměrném odpisování uplatnit nižší odpis

Těchto ustanovení poplatník využívá, pokud chce upravit výši celkových výdajů při daňové optimalizaci. Poplatník například přerušuje odpisování, jestliže má nízký základ daně nebo pokud by kvůli vysokým celkovým výdajům nemohl uplatnit odčitatelné položky, které nelze převádět do následujících let. Doby odpisování uvedené v zákoně jsou minimální. (19)

Odpisování nelze přerušit u:

- Např. modelů, forem, šablon, otvírek nových lomů (další majetek, u kterého nelze přerušit odpisování je vyjmenován v § 30 odst. 4 a odst. 5 zákona o daních z příjmů)

- Veškerého majetku, u kterého jsou uplatňovány mimořádné odpisy (29)

### **1.10 Nedostatky finančního účetnictví, jejich vliv na účetní výkazy a financování podniku**

Účetní cena, kterou stanovil trh, má důležité vlastnosti, jako jsou objektivnost, průkaznost a ověřitelnost ocenění. Takové předpoklady jsou ale značně nereálné:

- Náklady vynaložené na pořízení aktiva se nedají vždy spolehlivě a ověřitelně zjistit
- Alokování skutečné pořizovací ceny do nákladů (jednotlivých účetních období a na jednotlivé druhy výkonů podniku) není vždy stanoveno objektivně, podle toho jak se majetek podílel na vzniklých výnosech
- Kupní síla peněz (měrné jednotky používané v účetnictví) rozhodně není stálá
- Tržní ceny drženého aktiva se neustále mění (přispívají k inflaci) (6)

#### **Problematika zjištění nákladů vynaložených na pořízení aktiva**

Problémy spojené s oceňováním v účetnictví někdy nastávají již při pořízení majetku. V určitých situacích skutečnou pořizovací cenu nelze vždy jednoznačně a objektivně určit. Cena musí být proto zjištěna pomocí jiných způsobů, než je úbytek ekonomických zdrojů. (6)

K problémům dochází v situaci, kdy je potřeba odhadnout cenu bezúplatně nabytého aktiva nebo cenu aktiva, které jedna společnost směnila za jiné aktivum druhé společnosti (např. automobil, vzácné a unikátní aktivum).

V případě takového nabytí nebo obchodu je cena obou aktiv určena různými subjektivními úvahami bez vazby na trh. Míru reálnosti odhadu tržní ceny určuje především to, zda jsou aktiva obchodována na aktivním trhu:

- Nový i ojetý dopravní prostředek většinou je obchodován na aktivním trhu
  - Aktivní trh u vzácného a unikátního aktiva (a dalších aktiv bez trhu, na kterém by se aktivně s majetkem obchodovalo) nemusí existovat (6)
- (11)

Odhad tržní ceny vzácného a unikátního aktiva bude málo objektivní, protože porovnání s cenami prodaných totožných (nebo obdobných) aktiv určuje objektivnost výše odhadu (odhad tržní ceny ovlivňuje např. stav majetku, očekávání kupujících, sezónnost nabídky a poptávky, móda, očekávaný vývoj trhu, rozmanitost trhu, velikost volných peněžních prostředků v oběhu atp.).

Kvůli své jedinečnosti může být tržní cena aktiva vysoká. Aktivum může být kvůli vysoké ceně nebo své jedinečnosti neprodejná, např. jiný podnik než ten, pro jehož potřebu byl majetek vyroben, nemůže takový majetek upotřebit. Špatný odhad ceny aktiva hned při vstupu do účetnictví výrazně ovlivní reálnost zobrazení v rozvaze, jeho následnou alokaci do účetních nákladů, výši výnosů, která bude potřeba k pokrytí spotřeby aktiva, podnikové plány atd.

V případě nadnárodních společností je běžnou praxí, že jsou ceny aktiv, výrobků, práce a služeb směněny mezi společnostmi tak, aby zisk byl vykázán v té zemi, která zdani zisk pro nadnárodní společnost nejvýhodnějším způsobem. (6)

Cena může být zmanipulována nadnárodní mateřskou společností. Dceřiná společnost, která od matky nebo jiné dceřiné společnosti nakupuje aktivum, platí často nižší cenu, než jakou by zaplatila na trhu. (6)

Při pořízení více položek aktiv za společnou pořizovací cenu je v účetnictví následně potřeba rozdělit cenu mezi tyto jednotlivé položky aktiv. Jinak řečeno, pro účely účetnictví je potřeba stanovit individuální ceny jednotlivých pořizovaných aktiv. Příkladem takového problému může být odkup podniku, kdy cena pořízení pozemku, budovy a zařízení v budově je následně rozdělena na jednotlivé položky aktiv. Cenu za podnik lze považovat za objektivní. Nelze tak hovořit již o rozdělené ceně, která je stanovena v takové situaci subjektivním způsobem, a která následně opět ovlivňuje strukturu aktiv, vykázaný hospodářský výsledek i výši budoucí zaplacené daně. (6)

Také často dochází k situaci, kdy cena zaplacená za odkoupený podnik je vyšší, než cena aktiv pořizovaného podniku. (6)

Dalším obtížně řešitelným problémem je ocenění goodwillu, které zahrnuje složky nehmotných aktiv (např. schopné vedení podniku, vysoce kvalifikovaný personál, dobré postavení na trhu, dobré jméno společnosti, zákaznickou základnu atd.). Ocenění goodwillu (přebytek zaplacené ceny), je v účetnictví závislé na objektivnosti a přesnosti stanovené ceny pořizovaných aktiv (tj. čistých, hmotných a jiných nehmotných aktiv). (6)

### **Subjektivní alokace ceny do nákladů**

V účetním systému neexistuje spolehlivý a průkazný (nezpochybnitelný) způsob stanovení spotřeby majetku, podle toho jak se majetek podílel na výnosech za dané účetní období (např. odhad doby životnosti, odhad ujetých kilometrů, odhad míry využití při výrobě, odhad ekonomického užítku, odhad spotřebované energie). (6)

Příkladem může být hmotný majetek, u kterého spotřeba nevyjadřuje náklad připadající na konkrétní výrobek nebo službu, ale náklad na podnikatelskou činnost v širším slova smyslu. Patří sem i další nepřímé náklady, které je třeba zjistit pomocí kalkulačních metod (např. administrativní budova, vozový park v pekárně, automat na nápoje pro zaměstnance, pracovní stoly v dílně). (6)

K alokaci cen do nákladů proto dochází za pomoci odhadu spotřeby, která je závislá na různých subjektivních předpokladech. (6)

Odpisy stanovené metodou časového odpisování, nemusí při efektivnějším (méně efektivnějším) využití majetku, vyjádřit skutečný podíl na výnosech. Příkladem může být hmotný majetek evidovaný v obchodním majetku, který není používán k ekonomické činnosti (např. je dočasně zakonzervován). Přestože se majetek nepodílel na výnosech, musí být pokryty jeho subjektivně odhadnuté oprávky, které představují ztrátu hodnoty majetku způsobenou prostým plynutím času (za nejobjektivnější lze považovat pouze odpis majetku, jehož životnost je závislá na přesně známém počtu výkonů).

V případě neprůkazné spotřeby majetku dochází k subjektivnímu určení výše nákladů, výše hospodářského výsledku a výše výnosů, které jsou potřeba

na pokrytí spotřebovaných nákladů, pokud si má podnik uchovat svou majetkovou podstatu. (6)

Ze stejného důvodu nelze považovat ani zůstatkovou cenu majetku k rozvahovému dni za spolehlivě prokázanou cenu, která vyjadřuje zbylé náklady, které je třeba v budoucnosti pokrýt z výnosů. (6)

Příkladem může být majetek vymezený na začátku kapitoly. Nejvíce problematické je opět ocenění zásob, které jsou k rozvahovému dni vykázány odhadem reálné hodnoty (stejně mohou být oceněny i některé pohledávky).

Oceňování ve skutečných pořizovacích cenách také ovlivňuje uplatňování zásady opatrnosti. Při respektování této zásady je majetek k rozvahovému dni oceněn:

- Běžnou tržní cenou, je-li nižší než skutečná pořizovací cena
- Skutečnou pořizovací cenou, je-li nižší než běžná tržní cena (6)

Zásada opatrnosti umožňuje trvale snižovat hodnotu majetku v účetnictví prostřednictvím odpisů. Odpisy jsou významným zdrojem financování podniku. Při snižování hodnoty majetku kumulovanými oprávkami, dochází k přeměně hodnoty majetku na peněžní prostředky, které vznikají při tzv. financování podniku přeměnami (financování uvolněním kapitálu). Při odpisování dochází k:

- Efektu uvolňování kapitálu. Odpisy při snižování hodnoty dlouhodobého hmotného majetku snižují výsledek hospodaření na straně pasiv, na straně aktiv navyšují stav oběžného majetku. Dochází k tzv. transformaci aktiv, vytváření zdrojů
- Efektu rozšiřování kapacit. Vzniklé zdroje jsou okamžitě reinvestovány (31)

Kromě kumulování odpisů může být zisk z přeměn majetku realizován při prodeji nepotřebného a neefektivního majetku (odpisy jsou významným zdrojem financování, podnik proto může odpisy úmyslně alokovat do nákladů zrychleným způsobem).

Smyslem dodržování zásady může být i snaha chránit majetek vlastníků před případnou ztrátou, která by byla realizována při prodeji, pokud by byl majetek v účetnictví nadhodnocen (např. u majetku, který podléhá módě, sezónnosti, výrazným výkyvům trhu, majetek podléhající slevám).

Zásada opatrnosti je často využívána k prosazování finanční politiky podniku. Protože zásada umožňuje podcenit aktiva, dochází k vytváření tichých rezerv, kterými podnik stabilizuje svou finanční situaci v období nepříznivého finančního vývoje. (6)

Vedení podniku může tvorbou opravných položek úmyslně podhodnotit aktiva (nahodnotit pasiva). Podnik vykáže nižší zisk, který následně prezentuje před valnou hromadou. V následujícím roce opravné položky rozpustí (navýší aktiva). Společnost vykáže vyšší zisk, za který může být vedení finančně odměněno. Zkreslení se projeví ve výkazech, které podnik povinně vystavuje a předkládá externím uživatelům, kterými nejsou jenom vlastníci kapitálu, ale i věřitelé (banka, dodavatel), konkurence, potenciální investoři. Pokud účetní jednotka v následujících letech očekává horší vývoj trhu, nižší tržby, větší investiční výdaje atp., může podhodnocením aktiv takové dopady na výši vykázaného zisku zmírnit.

Uplatňování zásady opatrnosti má pro věřitele negativní důsledky. Podceňování aktiv (přecenění dluhů, zvýšení nákladů) způsobuje vykázení nižšího vlastního jmění podniku oproti možné skutečnosti. (6)

### **Vliv změn cen**

Největším nedostatkem oceňování ve skutečných pořizovacích cenách je nebrání zřetele na změny skutečných pořizovacích cen, které způsobují změny v kupní síle peněžní jednotky a změny cen konkrétního aktiva. Vlivem změn cen ztrácí účetní informace svou vypovídací schopnost. (6)

#### *Vliv na hospodářský výsledek*

Hospodářský výsledek neobsahuje kapitálové zisky vzniklé při růstu cen. Vlivem dodržování realizačního principu jsou zisky z růstu tržních cen drženého aktiva,

dosaženy až v účetním období, ve kterém je dlouhodobý hmotný majetek prodán. To má za následek vykázání podhodnoceného, neúplného hospodářského výsledku nebo nadhodnoceného hospodářského výsledku v účetním období, ve kterém se teprve vykáže v minulosti realizovaný zisk. Hospodářský výsledek tak ztrácí kvůli růstu cen svou objektivnost, která může být navíc ovlivněna vhodným výběrem okamžiku realizace kapitálových zisků ze strany vedení podniku. (6)

Výrazným rozdílem je zkrácen hospodářský výsledek a finanční situace, pokud podnik vlastní dlouhodobý hmotný majetek, který se v čase zhodnocuje (např. pozemek, budova, drahé kovy, umělecké dílo, vzácný a unikátní druh majetku). V každém roce, kdy není do hospodářského výsledku promítnut růst ceny, dochází k vykázání podhodnoceného hospodářského výsledku.

Pokud podnik např. pozemek prodá, dojde v roce prodeje k vykázání nadhodnoceného hospodářského výsledku, které způsobilo předešlé vykázání podhodnoceného aktiva a podhodnoceného hospodářského výsledku. Jinak řečeno, hospodářský výsledek v posledním roce držení aktiva je neúměrný a zkracuje svou skutečnou výši.

Dlouhodobý hmotný majetek, u kterého tržní cena roste nebo je vyšší, než je zůstatková účetní cena, dává podnikovému vedení prostor k různým spekulacím.

#### *Vliv na majetkovou podstatu*

Náklady při nezohlednění růstu cen nezabezpečí úplnou prostou reprodukci majetkové podstaty podniku. Dochází k tzv. erozi majetkové podstaty, kdy při obnově aktiva podnik vynakládá na pořízení větší částku, než jakou naakumuloval formou odpisů. Na rozdíl, mezi cenou obnovy a odpisy, musí podnik obětovat část zisku, která by správně měla být použita na rozšíření aktiv a ne na jejich obnovu. Při krytí nákladů, které nezohledňují růst cen, dochází k vykázání nadhodnoceného hospodářského výsledku. (6)

Problém způsobuje to, že je aktivum (např. automobil) oceněno v účetnictví v historické ceně (cena vyjadřující minulé tržní podmínky). Na tuto cenu

postupem času působila inflace, která vytvořila současnou cenu (cena vyjadřující současný stav trhu). Automobil je tedy oceněn a alokován do nákladů v historické ceně a obnovován ve vyšší současné ceně.

V neinflačním prostředí by odpisy zajistily prostou reprodukci. V účetnictví by se postupným ukrajováním části výnosů vytvořily dostatečné zdroje na nákup nového automobilu (obnovu aktiva). Jinak řečeno, to co účetní jednotka v průběhu držení aktiv nevyplatila na zisku, postačí na obnovu aktiva a uchování majetkové podstaty.

Pokud podnik, který se nachází v inflačním prostředí, nezohlednění růst cen při rozdělování zisku, nevytvoří dostatečné prostředky na obnovu. Hospodářské výsledky v jednotlivých letech budou nadhodnoceny. Podnik bude vyplácet ze zisku více než má, a proto dojde k erozi majetkové podstaty. Odpisy totiž nezachovají stejný stav majetku na začátku a na konci účetního období.

#### *Vliv na objektivnost účetních výkazů*

Finanční situace je k rozvahovému dni ve výkazech zkreslena. Protože v účetnictví chybí srovnání zůstatkové ceny majetku s tržním oceněním, nelze ocenění k rozvahovému dni považovat za skutečnou pořizovací cenu, kterou by majetek měl k tomuto okamžiku na trhu. (6)

Ke zkreslení finanční situace a hospodářského výsledku dochází i v krátkém časovém úseku u majetku, který se postupem času znehodnocuje (opotřebovává). Příkladem může být dopravní prostředek, který podnik snižuje o spotřebované náklady. Zůstatková cena takového majetku je s přibývajícím roky k rozvahovému dni (díky kumulovaní odpisů) často nižší než cena, kterou by podnik získal jeho prodejem na trhu k tomuto okamžiku nebo k okamžiku vyřazení z majetku. (6)

#### *Vliv na použití účetnictví pro účely finanční analýzy a plánování*

Účetní informace jsou oceněny peněžním vyjádřením s různou kupní silou peněžní jednotky, které podnik zjistil k různým okamžikům pořízení v minulosti. Účetní informace mají proto nehomogenní a nesrovnatelná ocenění. Vlivem

inflace jsou informace u stejného druhu majetku pořízeného v různých obdobích nesčitatelné. K problému dochází nejenom kvůli změně v kupní síle, ale i z pohledu způsobu ocenění. (6)

Finanční analýza vychází z informací zobrazující stav podniku v minulosti. Slábne proto schopnost výkazů informovat své uživatele o vývoji finanční situace podniku, vývoji hospodářského výsledku, vykazování skutečného vlastního jmění, výnosnosti investovaného majetku a o majetkové struktuře podniku. (6)

### **1.11 Mezinárodní účetní úprava oceňování**

Současné účetnictví se pokouší přispět ke globalizaci a dalšímu rozvoji celosvětové ekonomiky svou harmonizací, která by umožnila větší srovnatelnost, srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací. Důvodem je vzájemná provázanost finančních trhů a jejich rostoucí nároky na informační potřeby účetnictví. Finanční trhy potřebují stejně jako právní systémy jednotlivých států, chránit majetek a zájmy věřitelů, které umožní jedině průkazné a důvěryhodné účetnictví upravené globálně jednotnou účetní legislativou jednotlivých zemí. V současnosti lze rozlišit tři linie, které se k účetní harmonizaci pokouší přispět. (4)

#### **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS)**

Počátek vzniku mezinárodních účetních standardů lze vypořadovat v sedmdesátých letech dvacátého století. V roce 1973 byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC), který vznikl uzavřením dohody mezi účetními institucemi z různých zemí světa. Výbor tehdy fungoval jako nezávislá soukromá profesní organizace. (4)

V roce 1983 se k dohodě připojily všechny profesní organizace sdružené v Mezinárodní federaci účetních (IFAC - International Federation of Accountants). Standardy, které tehdejší výbor vydával, byly označovány zkratkou IAS - International Accounting Standards. (4)

V roce 2009 kvůli zefektivnění činnosti došlo k přetvoření organizační struktury. Vznikla Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF - International Accounting Standard Committee Foundation). (4)

Od roku 2001 je organizace (resp. Rada IASB - International Accounting Standards Board) oficiálně odpovědná za tvorbu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS - International Financial Reporting Standards), které jsou globálně platnými účetními standardy. (4)

Oceňování aktiv je popsáno v následujících standardech. IAS 2 – Zásoby, IAS 11 – Stavební smlouvy, IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 23 – Výpůjční náklady, IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách, IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, IAS 38 – Nehmotná aktiva, IAS 39 – Finanční nástroje, rozpoznání a měření, IAS 40 – Investice do nemovitostí, IAS 41 – Zemědělství. (4)

### **Regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii**

Účetnictví a výkaznictví je v Evropské unii regulováno zejména 4. směrnicí Rady Evropského společenství (ES), která upravuje obsah účetních závěrek, 7. směrnicí Rady (EHS), která se zabývá konsolidovanou účetní závěrkou, směrnicí Rady (EHS), která se věnuje účetní závěrce bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven. (4)

V roce 2000 změnila EU svou harmonizační strategii. Usoudila, že je zbytečné vytvářet účetní standardy, když vhodný soubor standardů již existuje a přijala Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), jako nástroj regulace evropského účetnictví. Povinné jsou pouze ty standardy, které byly schváleny Výborem pro regulaci účetnictví ve spolupráci s poradní skupinou EFRAG (European financial reporting advisory group) a zveřejněny v Úředním věstníku. (4)

### **US GAAP**

US GAAP je soubor nadnárodních účetních standardů USA. Cílem mezinárodní harmonizace do budoucna je propojení US GAAP a IFRS. (4)

Globalizace účetního a ekonomického systému do budoucna přinese lepší spolupráci mezi zeměmi, ekonomický růst a lepší rozdělování vzácných ekonomických zdrojů.

## **1.12 Vnitropodnikové účetnictví**

Vnitropodnikové účetnictví je okruh účetnictví, na který se účetní legislativa již nevztahuje. Účetní jednotka zde může libovolně oceňovat majetek k okamžiku pořízení, alokování majetku do nákladů (může do ceny výrobků a služeb kalkulovat majetek již odepsaný) a ke konci rozvahového dne. (7)

Vnitropodnikové účetnictví může podávat uživateli účetnictví informace o majetku k současnému okamžiku. Takový majetek je vyjádřen ve fair value.

### **Fair value**

Mezinárodní účetní standardy mají ke způsobům oceňování k rozvahovému dni volnější přístup než česká účetní legislativa. Standardy umožňují oceňovat majetek v tzv. fair value, která odpovídá v české účetní legislativě reálné hodnotě (reálnou hodnotou lze k rozvahovému dni ocenit např. cenné papíry). Fair value dovoluje cenu majetku snižovat, ale i zvyšovat, v případech kdy dochází ke zhodnocení drženého aktiva. (4)

Fair value se rozumí částka, za kterou by podnik mohl aktivum směnit. Nepředstavuje konkrétní tržní cenu. Je to cena, která by mohla být na trhu uskutečněna mezi:

- Svobodně a bez nátlaku jednajícími osobami
- Profitujícími osobami na obou stranách obchodu (4)

Pokud je známa cena aktivního trhu, použije účetní jednotka pro ocenění tuto cenu (např. cenu obchodované akcie). V případě, že cenu nelze určit, je možné pro ocenění využít ceny obdobného majetku, u kterého je cena aktivního trhu známa. Pokud cenu nelze ani takto stanovit, ocení účetní jednotka majetek odhadem. (4)

Společnost může ocenění ve fair value přikládat význam, pokud je výsledná cena stanovena relevantním a spolehlivě měřitelným způsobem. V praxi by takový předpoklad znamenal stanovení jedné ceny konkrétního aktiva v prostředí, které je dokonale konkurenční. Takový předpoklad je ale značně nereálný. (5)

### **IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení**

Jednotlivé standardy blíže definují a popisují způsob stanovení fair value. Standard IAS 16, který popisuje přístup k účtování a oceňování pozemků, budov a zařízení, vymezuje fair value následně jako částku, za kterou může být aktivum směřeno mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci. (4)

Standard rozlišuje oceňování k okamžiku uznání a oceňování po okamžiku uznání. Při oceňování po okamžiku uznání si účetní jednotka musí zvolit účetní pravidlo, které bude používat pro celou třídu pozemků, budov a zařízení. Rozhoduje se mezi dvěma modely:

- Model oceňování pořizovacími náklady. Model oceňování pořizovacími náklady je uveden v odstavci 30 standardu IAS 16. Odpovídá přístupu oceňování dlouhodobého hmotného majetku podle české účetní legislativy, kdy po ocenění k okamžiku uznání je aktivum snižováno o hodnotu opravek a kumulovaných ztrát.
- Přeceňovací model. Model přecenění je uveden v odstavci 31 standardu IAS 16. Podle tohoto modelu mohou být položky dlouhodobého hmotného majetku po ocenění k okamžiku uznání přeceněny částkou, která odpovídá reálné hodnotě. Aktiva se vykazují v této přeceněné částce, která se následně snižuje o oprávků a kumulované ztráty. (14)

Podle standardu IAS 16 reálnou hodnotu může stanovit odhadem profesionálně kvalifikovaný znalec, nebo může být reálná hodnota stanovena odhadem reprodukčních pořizovacích nákladů nebo odhadem podle výnosové metody. (14)

#### *Odhad profesionálně kvalifikovaného znalce*

Majetek je k rozvahovému dni oceněn v reprodukčních pořizovacích cenách, které stanovil odhadem profesionálně kvalifikovaný znalec. Ze všech možných metod

stanovení fair value je tento způsob stanovení nejobektivnější a nejnákladnější.

(4)

Při respektování účetního pravidla musí podnik ocenit ve fair value nejen konkrétní automobil, ale celou třídu pozemků, budov a zařízení, pokud mají mít informace z přecenění význam např. pro finanční analýzu a plánování. Kvůli vysokým nákladům a rychlosti změn tržních cen je v praxi využíván jen zřídka.

(4) (14)

#### *Odhad reprodukčních nákladů*

Zjištěná cena představuje odhad částky, kterou by podnik při zohlednění opotřebení vynaložil na pořízení majetku v současnosti (reprodukční pořizovací cena). Pro ocenění dlouhodobého hmotného majetku je použita cena obdobného aktiva, u kterého je známa cena aktivního trhu. (12)

#### *Odhad podle výnosové metody*

Hodnotu účetní jednotka zjistí převedením budoucích peněžních toků (nákladů nebo výnosů) na současnou diskontovanou hodnotu. (12)

Současná hodnota umožňuje posuzovat efektivnost investic do dlouhodobého hmotného majetku. Při výpočtu současné hodnoty je budoucí ekonomický užitek (např. z prodeje pozemku) diskontován nejlepší alternativou investice, kterou je zhodnocení peněžních prostředků (např. při jejich uložení na termínovaný účet). Účetní jednotka může porovnat rozdíl mezi diskontovanou cenou majetku a pořizovacími náklady s rozdílem mezi možným uložení prostředků a jejich zhodnocení. (31)

Vzorec pro diskontování:

$$PV = FV * 1/(1 + i)^n = FV * v^n$$

$$v = 1/(1 + i) = (1 + i)^{-1}$$

Kde:

PV je současná hodnota investice (Present Value/PV)

FV je budoucí hodnota investice (Future Value/FV)

$i$  je nominální úroková míra (sazba)

$n$  čas

$v$  je odúročitel nebo též diskontní faktor

### **Závěr**

Vnitropodnikové účetnictví umožňuje vyjádřit peněžně majetek k libovolnému okamžiku, zohlednit v účetnictví majetek již odepsaný nebo mající vyšší tržní hodnotu než zůstatkovou účetní. Nabízí účetní jednotce lepší využití v oblasti plánování nákladů, zohlednění majetku v investičních akcích, plánování zdrojů na obnovu (systém přepočtů na pevnou kupní sílu peněžní jednotky).

## 2 Analýza problému a současné situace

V této části práce jsou popsány metody oceňování dlouhodobého hmotného majetku na konkrétním majetku, kterým je automobil zahrnutý v obchodním majetku společnosti Vodovody a kanalizace Havlíčkův Brod, a. s. (dále zkrácen VAK). Některé informace uvedené v této části byly převzaty z výročních zpráv společnosti, auditorských zpráv a ústního sdělení interních zdrojů.

### 2.1 Charakteristika podniku a jeho majetku

*Obchodní jméno:* Vodovody a kanalizace Havlíčkův Brod, a. s.

*Právní forma:* akciová společnost

*Vznik:* 1993

*Předmět podnikání:*

Provozování vodovodů a kanalizací pro veřejnou potřebu, přípravné práce pro stavby, velkoobchod, specializovaný maloobchod, testování, měření a analýzy, inženýrská a projektová činnost ve výstavbě, zemědělská výroba, provádění staveb, jejich změn a odstraňování, nakládání s odpady (vyjma nebezpečných).

Základní kapitál: 824 928 000 Kč (akcie na jméno v listinné podobě, o jmenovité hodnotě 1 000 Kč). Společnost není ovládanou osobou.

*Akcionáři s největším podílem:*

Město Havlíčkův Brod - 35,85 %, Město Chotěboř - 11,76 %, Město Ledec nad Sázavou - 10,20 %, Město Světlá nad Sázavou - 8,49 %, Město Golčův Jeníkov - 7,34 %, Město Ždírec nad Doubravou - 6,22 %

*Organizační struktura společnosti:*

Provoz vodovody Havl. Brod, Chotěboř, Světlá nad Sázavou, provoz kanalizace a čištění odpadních vod, provoz dílny, mechanizace a doprava, provoz zásobování, provoz laboratoř pitných vod, provoz správa, fotovoltaická elektrárna.

Průměrný počet zaměstnanců je 155. Počet vodou zásobovaných obyvatel zhruba 70 tis.

Dlouhodobý hmotný majetek představuje 95 % aktiv podniku.

- Většinu dlouhodobého hmotného majetku tvoří stavby, téměř 80 %
- Na samostatné movité věci a soubory movitých věcí připadá 18 % dlouhodobého hmotného majetku. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se skládají z:
  - Stroje, přístroje a zařízení 88 %
  - Dopravní prostředky 11,5 %
  - Inventář 0,5 %
- Zbylá 2 % dlouhodobého hmotného majetku připadají na pozemky, jiný dlouhodobý hmotný majetek, nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

Majetek podniku je téměř z 94 % financován z vlastních zdrojů. Cizí zdroje představují především krátkodobé přijaté zálohy, odložený daňový závazek, bankovní úvěry a výpomoci, závazky z obchodních vztahů.

Odpisy společnosti se v letech 2007 - 2009 pohybovaly v částkách kolem 50 000 tis. Kč. Na nákladech v letech 2007 - 2009 se odpisy podílely zhruba z 26,60 % na výnosech z 25,60 %. V roce 2009 z důvodů daňové optimalizace daňových odpisů společnosti a z důvodu čerpání neumořené ztráty společnosti nevznikla daňová povinnost.

## **2.2 Dopravní prostředky**

Vozidla mohou být drobným hmotným majetkem, samostatnou movitou věcí nebo souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením (např. pojízdná dílna). Jejich předpokládaná doba obratu v obchodním majetku podniku je 6 let.

Společnost si stanovila následující hranici pro zařazení hmotného majetku do dlouhodobého majetku a do drobného hmotného majetku:

- Od 40 000 Kč vzniká dlouhodobý hmotný majetek
- Od 500 Kč do 40 000 Kč vzniká drobný dlouhodobý hmotný majetek

Hranici 40 000 Kč podnik stanovil z praktických důvodů shodně s hranicí pro vznik hmotného majetku z pohledu zákona o dani z příjmů. S ohledem na velikost podniku, jeho majetkovou strukturu, kterou tvoří především stavby a další majetek s vysokými pořizovacími cenami, by si společnost mohla stanovit hranici podstatně vyšší. Vyšší hranici by umožnila společnosti vyjmout z účtové kategorie dlouhodobý hmotný majetek aktiva, která nejsou pro společnost důležitá s ohledem na zásadu věrného a poctivého zobrazení a nejsou ani podle své povahy tak významná a nákladná ve srovnání s ostatním majetkem. Majetková struktura a následná finanční analýza by byla věrnější a měla by užitečnější přínos pro uživatele výkazů a podnikové plánování.

Společnost VAK neúčtuje drobný hmotný majetek rovnou do nákladů, ale účetně majetek odpisuje po dobu jednoho roku (v obou případech jsou náklady daňově uznatelné).

Automobil Peugeot Partner pořídila společnost koupí od společnosti Autocentrum Špiňar (Havlíčkův Brod). Z pohledu zdanění příjmů je pro podnik vhodné nakupovat majetek nový. Nákup ojetého automobilu od autobazaru by pro podnik znamenalo povinnost pokračovat v daňovém odpisování a ve způsobu odpisování, které započal původní vlastník automobilu, kterým je autobazar.

Cena stanovená při koupi je ze všech možných způsobů ocenění majetku relativně nejprůkazněji stanovené ocenění. (Objektivnost ocenění účetní ceny trhem, záleží i na úrovni konkurence mezi prodávajícími na trhu v ČR i v regionu, kde se společnost nachází apod.).

Jednotlivé inventární karty fungují jako analytická evidence. Na inventární kartě podnik vede veškeré skutečnosti týkající se účetního a daňového odpisování. V úplném výpisu z inventární karty je běžně uveden:

Druh majetku, inventární číslo majetku, kód standardní klasifikace produkce, způsob využití podle druhů činností, datum pořízení, uvedení do užívání, zahájení

odpisování, přerušování odpisování, pokračování v odpisování, ukončení odpisování, vstupní cena majetku a její složení, odpisová skupina, zvolený způsob odpisování, výpočty odpisů (odpisový plán), datum vyřazení z majetku, způsob vyřazení z majetku, doklad o vyřazení atd.

Automobil vstupuje do kalkulace ceny výkonu, kterým je 1 m<sup>3</sup> vody. Aktivum podle své povahy nesouvisí přímo s konkrétním druhem výkonu ani s prováděním pouze tohoto výkonu. Umožňuje společnosti poskytovat výkony spíše v širším slova smyslu. Pro jeho výpočet na jednici 1 m<sup>3</sup> musí být použito kalkulačních metod. Metody jsou v takovém případě založeny na subjektivním odhadu, nevyjadřují a nemohou vyjádřit přesně, do jaké míry se automobil podílel na tvorbě výnosu z 1 m<sup>3</sup>. Metody odpisování jsou založeny na odhadu doby použitelnosti nebo odhadu kilometrů, které automobil opotřebí.

Pořízení nových dopravních prostředků a dalších aktiv navrhuje představenstvu ředitel společnosti a náměstek. Představenstvo jejich návrh projedná a schválí. Samotné pořízení automobilu potom má na starost technické oddělení. Výběru se účastní Vedoucí dopravy, kvůli plánování oprav. Nákup aktiv je financován z vlastních zdrojů, konkrétně z nerozděleného zisku z minulých let.

## **2.3 Pořízení automobilu**

Podnik při pořízení automobilu postupuje následovně.

### **Koupě**

- Pořízení na fakturu
- Koupě za hotové (podnik si vyžádá doklad od dodavatele)

Nejčastějším způsobem pořízení automobilu je uzavřená kupní smlouva podle obchodního práva.

- Zaúčtování pořízení (nabytí) majetku na účet 042 - Pořízení DHM
- Zjištění vedlejších pořizovacích nákladů podle § 47 vyhlášky (náklady přispívající ke způsobilosti aktiva přinášet užitek). Jejich zaúčtování na účet 042 – Pořízení DHM

- Stanovení účetní a vstupní ceny majetku, dne uvedení do užívání
- Zaúčtování zařazení majetku do užívání
- Vystavení inventární karty
- Zařazení majetku do odpisové skupiny
- Zvolení způsobu účetního i daňové odpisování
- Sestavení odpisového plánu
- Porovnání rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy

### **Vlastní činnost**

- Vytvoření majetku
- Získání z evidence informace o externích a interních nákladech, které byly vynaloženy na majetek
- Zaúčtování aktivace majetku a úbytku nedokončené výroby
- Stanovení účetní a vstupní ceny majetku, dne uvedení do užívání
- Další postup ad. Pořízení koupí

### **Bezúplatné nabytí**

- Přijetí daru, dědictví, vkladu, zjištění inventarizačního přebytku, získání majetku vydaného podle právních předpisů, nabytí majetku při sloučení společností atd.
- Získání dokumentu prokazující nabytí
- Přiznání k dani dědické nebo darovací
- Zjištění vedlejších pořizovacích nákladů podle § 47 vyhlášky
- Zaúčtování bezúplatného nabytí
- Stanovení účetní a vstupní ceny majetku, stanovení dne uvedení do užívání
- Další postup ad. Pořízení koupí

Postup a náklady podle § 47 společnost popíše ve vnitropodnikové směrnici. Podle těchto zásad a metod oceňuje pokud možno veškeré automobily, aby bylo dosaženo srovnatelnosti účetních informací v jednotlivých letech, pro celek dopravní prostředky a také srovnatelnost následných finančních analýz.

## 2.4 Způsoby ocenění k okamžiku pořízení

K okamžiku pořízení ocení společnost VAK majetek jednou z metod, které jsou uvedeny v § 25 zákona o účetnictví. Výběr metody je závislý na způsobu pořízení automobilu. Pořízený automobil se ocení nejčastěji následujícími cenami:

### Pořizovací cena

- Pořizovací cenou ocení podnik automobil pořízený na základě kupní smlouvy nebo směnné smlouvy. Pokud ve směnné smlouvě není cena sjednána, ocení podnik automobil reprodukční pořizovací cenou
- Pořizovací cenu podnik použije při ocenění vozidla, které je nepeněžním vkladem. Jedinou podmínkou je, aby mezi pořízením a vkladem majetku do podniku uplynula doba kratší než 1 rok. Automobil pořízený před dobou delší než je jeden rok, ocení podnik reprodukční pořizovací cenou
- Pro daňové účely u majetku pořízeného od jiného podnikatele není důležitá cena sjednaná ve smlouvě (např. směnné smlouvě), ale zůstatková cena majetku, kterou do nákladů nestihl uplatnit předchozí vlastník majetku

### Reprodukční pořizovací cena

- Podnik využívá reprodukční pořizovací cenu nejčastěji při ocenění vkladu nebo při bezúplatném pořízení automobilu z finančního leasingu
- Při ocenění vkladu nově zakládané společnosti je pro stanovení ceny vkladu potřeba služeb soudního znalce. Při zvýšení základního kapitálu si podnik sám může vybrat způsob stanovení hodnoty nepeněžitého vkladu. Znalecký posudek podle § 59a - 59c obchodního zákoníku není podmínkou. Cenu může stanovit obecně uznávaný nezávislý odborník nebo se využije reálné ceny, kterou schválil auditor a valná hromada
- Výhodné je využít pro stanovení ceny služeb soudního znalce, pokud chce podnik uplatnit majetek odpisováním do daňově uznatelných nákladů
- Pro daňové účely je cenou podle zákona o oceňování cena obvyklá
- Automobil, který je výhrou podnik ocení v reprodukční pořizovací ceně

- Darovaný automobil ocení cenou obvyklou soudní znalec

Podle ZU a ZDP účetní a vstupní cena obsahuje ocenění automobilu a veškeré náklady, které s pořízením souvisí. Do skutečné pořizovací ceny podnik zahrne například:

- Výdaje spojené s uzavřením smlouvy
- Výdaje za zprostředkování
- Poplatky za zajištění sjednaného povinného ručení a jiných smluv
- Úroky z půjček a úvěrů
- DPH u neplátců daně, DPH u osobních automobilů pořízených do 31. 3. 2009
- Clo
- Přeprava
- Aktivace přepravného v případě vlastní přepravy
- Zvlášť fakturované součásti
- Povinná výbava (např. náhradní kolo)
- Výdaje na registraci (poplatek za vydání registrační značky, poplatky za registraci vozidla)

Součástí vstupní ceny podle zákona o daních z příjmů je i technické zhodnocení, provedené na majetku v prvním roce odpisování.

Účetní a vstupní cena neobsahuje náklady, které nepřispěly ke způsobilosti aktiva přinášet užitek, například:

- Náklady na opravu a údržbu (i v případě, že jsou nezbytné pro uvedení majetku do užívání)
- Vybavení pořizované věci zásobami (např. pohonné hmoty)
- Náklady na opětovné uvedení automobilu do užívání
- Výdaje na změnu registrace
- Zimní pneumatiky, náhradní díly
- Doporučená výbava (např. tažné lano, zimní řetězy)
- Potahy na sedadla

- Daně (např. daň dědická a darovací)
- Výdaje na uzavření povinného ručení (jsou nutnou podmínkou pro vznik dlouhodobého hmotného majetku, souvisí ale spíše s následným provozem)

Cenu automobilu podnik snižuje o případné slevy, rabaty a dotace. Automobil podnik nabyt po 31. 3. 2009, proto do pořizovací ceny majetku nevstupuje zaplacená daň z přidané hodnoty.

Špatné stanovení ceny znamená nerespektování zákona o účetnictví a zákona o daních z příjmů. Jejich smyslem je rozložit cenu pořizovaného aktiva kvůli své nákladnosti do více zdaňovacích a účetních období. V účetnictví podnik lépe vytvoří prostředky na pokrytí nákladů (obnovu aktiva), v daních se nákladné prostředky předcházející investici stanou součástí vstupní ceny (např. při souběžném pořízení většího množství automobilů). U nákladů, které nevymezuje vyhláška, musí účetní jednotka posoudit, zda náklad přispívá ke způsobilosti přinášet užitek, musí být vynaloženy podle občanského zákoníků (věc tvoří všechny součásti, bez kterých by byla věc znehodnocena, kdyby nebyly vynaloženy). Do pořizovací ceny nelze zahrnout náklady, které jsou z pohledu zákona o dani z příjmů daňově neuznatelným nákladem. Společnost je plátcem DPH, které do pořizovací ceny proto nevstupuje.

## **2.5 Zahájení odpisování**

Majetek musí být před zahájením odpisování dokončen, splňovat technické funkce a povinnosti stanovené zvláštními právními předpisy.

Podnik kupuje automobil, který je dokončený a splňuje technické funkce často již od prodejce. Problematické bývá správné stanovení okamžiku spíše kvůli naplnění povinností stanovených zvláštními právními předpisy. Společnost musí hlídat, zda automobil splnil tyto veškeré povinnosti, teprve pak může majetek zaevidovat do obchodního majetku a od tohoto okamžiku zahájit účetní a daňově odpisování.

Např. pokud by společnost pořídila automobil ke konci roku 2012 a zaregistroval ho v registru vozidel následující rok, nemůže vozidlo zaúčtovat na majetkový účet a uplatnit daňové a účetní odpisy dřív než v roce 2013.

### **Splnění povinností stanovených zvláštními právními předpisy**

- Povinnosti upravuje zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu na pozemních komunikacích, v plném znění
- V § 38 odst. 1 zákon definuje podmínky provozu silničních motorových vozidel:
  - Technická způsobilost
  - Registrace v registru silničních vozidel v České republice nebo v registru silničních vozidel jiného státu
  - Vozidlo je opatřeno registrační značkou nebo registrační značkou jiného státu.
  - Sjednané pojištění odpovědnosti z provozu vozidla
  - Platné osvědčení o technické způsobilosti vydané stanicí měření emisí a stanicí technické kontroly
  - Identifikační údaje jsou v souladu s údaji uvedenými v registru silničních vozidel
- Vydáním tabulky zvláštní registrační značky pro jednorázové použití s omezenou platností (tzv. papírové převozní značky) se automobil nestává způsobilým k provozu na pozemních komunikacích podle § 38 odst. 1 zákona o podmínkách provozu na pozemních komunikacích
- Při pořízení již registrovaného vozidla, není daňové odpisování nutně podmíněno změnou vlastníka v registru vozidel. Podle § 28 ZDP odpis uplatní poplatník s vlastnickým právem. Změnu ve vlastnictví stačí doložit jinými způsoby. Pro účetní odpisování je důležité, aby byla naplněna podmínka souladu identifikačních údajů s údaji uvedenými v registru silničních vozidel

## 2.6 Účetní metody odpisování

### Důležité informace z karty majetku

Inventární předmět:	PEUGEOT – PARTNER
Pořizovací cena:	342 000 Kč
Měsíc a rok pořízení:	05/2009
Zařazení do užívání:	06/2009
Doba užívání:	6 let (72 měsíců, uplatněno dosud 34 měsíců)
Oprávky:	157 794 Kč (stav k 04/2012)

Automobil lze odpisovat časově i výkonově. Společnost VAK se rozhodla pro odpisování časové. Pro dopravní prostředky určila dobu, po kterou hodlá vozidla používat, na 6 let. Metodu účetních odpisů si volí společnost sama. Jejich prostřednictvím by měla vyjádřit co nejvěrněji alokaci cen do nákladů a podíl majetku na výnosech společnosti. Metoda alokování ceny automobilu je určena subjektivním a neprůkazným odhadem, závisí na době upotřebení automobilu ve společnosti, kterou nelze zcela objektivně na začátku odpisování určit (závisí na mnoha okolnostech týkajících se automobilu, které vznikají v průběhu držení aktiva a mají vliv na stav automobilu a jeho skutečný ekonomický efekt).

Při stanovení časového odpisování může použít následujících metod odpisování:

- Rovnoměrné odpisy
- Nerovnoměrné odpisy
  - Zrychlené odpisy
  - Zpomalené odpisy

### **Odpisy společnosti VAK**

Podnik se rozhodl odpisovat majetek rovnoměrně podle ročních odpisových sazeb od měsíce následujícího po měsíci převedení majetku do užívání až do okamžiku odepsání nebo vyřazení (tj. od července 2009 do června 2015). Dosud společnost uplatnila 34 měsíců. Oprávky v dubnu 2012 činily 157 794 Kč.

$$\text{Měsíční odpis} = \frac{\text{Oprávky}}{\text{Uplatněno měsíců}} = \frac{157\,794 \text{ Kč}}{34 \text{ měsíců}} = 4\,641 \text{ Kč}$$

Společnost VAK uvádí ve své inventární kartě výši opravek 157 793 Kč, domnívám se, že jde pouze o nesoulad v zaokrouhlení posledního měsíčního odpisu.

### **Rovnoměrné odpisy**

Měsíční odpisy společnosti VAK nejsou stanoveny jako podíl pořizovací ceny a doby užívání. Oproti klasickému rovnoměrnému odpisování uplatňuje podnik po celou dobu do nákladů měsíčně o 109 Kč méně. Rozdíl podnik dorovná v posledním měsíci odpisování, kdy oproti rovnoměrným odpisům do nákladů uplatní o 7 739 Kč více.

Postup výpočtu:

$$\text{Měsíční odpis} = \frac{342\,000 \text{ Kč}}{72 \text{ měsíců}} = 4\,750 \text{ Kč}$$

### **Metoda DDB**

Postup výpočtu:

$$\%_{\text{DDB}} = \frac{100 \%}{72 \text{ měsíců}} * 2 = 3 \%$$

$$\text{Odpis červenec 2009} = 342\,000 * 0,03 = 10\,260 \text{ Kč}$$

$$\text{Odpis srpen 2009} = 331\,740 * 0,03 = 9\,953 \text{ Kč}$$

### **Metoda SYD**

Postup výpočtu:

$$\sum n_i = \frac{72 \text{ měsíců}}{2} * (1 + 72) = 2\,628$$

$$\text{Odpis červenec 2009} = 342\,000 * \frac{72 \text{ měsíců}}{\sum n_i 2\,628} = 9\,370 \text{ Kč}$$

$$\text{Odpis srpen 2009} = 342\,000 * \frac{71 \text{ měsíců}}{\sum n_i 2\,628} = 9\,240 \text{ Kč}$$

### **Zpomalené odpisování**

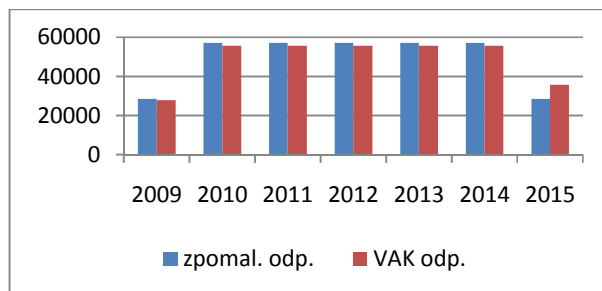
$$\text{Odpis červenec 2009} = 2 * (342\,000 - 0) / (72 * (72 - 1)) = 134 \text{ Kč}$$

Tab. č. 1: Srovná časových metod odpisování (Zdroj: Vlastní zpracování)

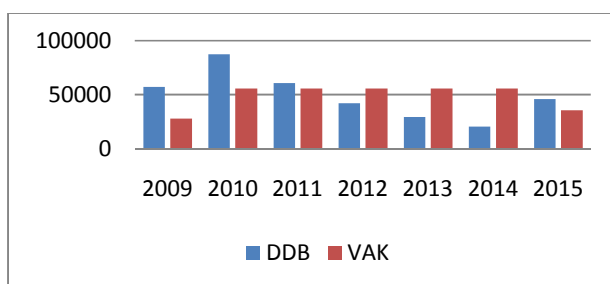
Rok	Měsíc	Rovn.	DDB	SYD	Zpomal.	VAK
2009	1	4750	10260	9370	131	4641
	2	4750	9953	9240	261	4641
	3	4750	9654	9110	391	4641
	4	4750	9364	8980	521	4641
	5	4750	9084	8850	651	4641
	6	4750	8811	8720	781	4641
Oprávky	6	28500	57126	54270	2736	27846
2010	7	4750	8547	8590	911	4641
	8	4750	8290	8459	1042	4641
	9	4750	8042	8329	1172	4641
	10	4750	7800	8199	1302	4641
	11	4750	7566	8069	1432	4641
	12	4750	7339	7939	1562	4641
	13	4750	7119	7809	1692	4641
	14	4750	6906	7679	1822	4641
	15	4750	6698	7548	1953	4641
	16	4750	6498	7418	2083	4641
	17	4750	6303	7288	2213	4641
	18	4750	6113	7158	2343	4641
Oprávky	12	57000	87221	94485	19527	55692
2011	19	4750	5930	7028	2473	4641
	20	4750	5752	6898	2603	4641
	21	4750	5580	6768	2733	4641
	22	4750	5412	6637	2864	4641
	23	4750	5250	6507	2994	4641
	24	4750	5092	6377	3124	4641
	25	4750	4940	6247	3254	4641
	26	4750	4791	6117	3384	4641
	27	4750	4648	5987	3514	4641
	28	4750	4508	5857	3644	4641
	29	4750	4373	5727	3774	4641
	30	4750	4242	5596	3905	4641
Oprávky	12	57000	60518	75746	38266	55692
2012	31	4750	4115	5466	4035	4641
	32	4750	3991	5336	4165	4641
	33	4750	3871	5206	4295	4641
	34	4750	3755	5076	4425	4641
	35	4750	3643	4946	4555	4641
	36	4750	3533	4816	4685	4641

	37	4750	3427	4685	4816	4641
	38	4750	3325	4555	4946	4641
	39	4750	3225	4425	5076	4641
	40	4750	3128	4295	5206	4641
	41	4750	3034	4165	5336	4641
	42	4750	2943	4035	5466	4641
Oprávky	12	57000	41990	57006	57006	55692
2013	43	4750	2855	3905	5596	4641
	44	4750	2769	3774	5727	4641
	45	4750	2686	3644	5857	4641
	46	4750	2606	3514	5987	4641
	47	4750	2527	3384	6117	4641
	48	4750	2452	3254	6247	4641
	49	4750	2378	3124	6377	4641
	50	4750	2307	2994	6507	4641
	51	4750	2237	2864	6637	4641
	52	4750	2170	2733	6768	4641
	53	4750	2105	2603	6898	4641
	54	4750	2042	2473	7028	4641
Oprávky	12	57000	29134	38266	75746	55692
2014	55	4750	1981	2343	7158	4641
	56	4750	1921	2213	7288	4641
	57	4750	1864	2083	7418	4641
	58	4750	1808	1953	7548	4641
	59	4750	1754	1822	7679	4641
	60	4750	1701	1692	7809	4641
	61	4750	1650	1562	7939	4641
	62	4750	1600	1432	8069	4641
	63	4750	1552	1302	8199	4641
	64	4750	1506	1172	8329	4641
	65	4750	1461	1042	8459	4641
	66	4750	1417	911	8590	4641
Oprávky	12	57000	20215	19527	94485	55692
2015	67	4750	1374	781	8720	4641
	68	4750	1333	651	8850	4641
	69	4750	1293	521	8980	4641
	70	4750	1254	391	9110	4641
	71	4750	1217	261	9240	4641
	72	4750	39325	95	9334	12489
Oprávky	6	28500	45796	2700	54234	35694

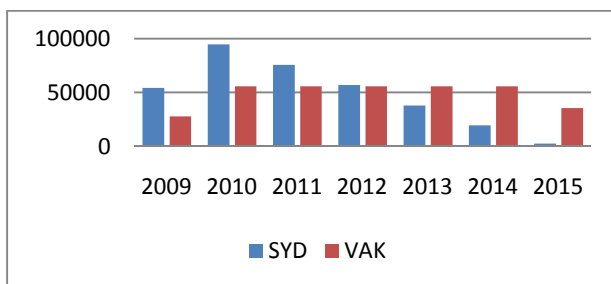
**Graf č. 1: Srovnání oprávek metoda rovn. odpisování a metoda VAK (Zdroj: Vlastní zpracování)**



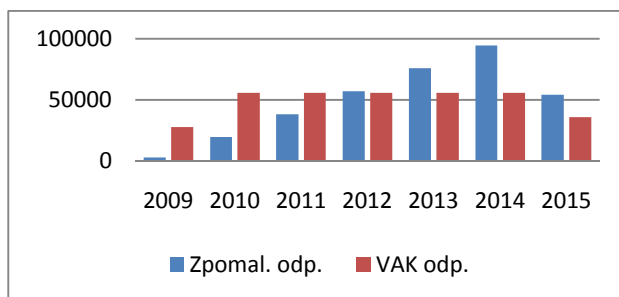
**Graf č. 2: Srovnání oprávek metoda DDB a metoda VAK (Zdroj: Vlastní zpracování)**



**Graf č. 3: Srovnání oprávek metoda SYD a metoda VAK (Zdroj: Vlastní zpracování)**



**Graf č. 4: Srovnání oprávek metoda zpomal. odp. a metody VAK (Zdroj: Vlastní zpracování)**



## 2.7 Daňové odpisy

Daňově odpisovat začíná účetní jednotka majetek ze vstupní ceny po uvedení majetku do užívání (tj. v roce 2009). Nejprve podnik zařídí majetek do odpisové skupiny. Třídění hmotného majetku do odpisových skupin je uvedeno v Příloze č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb. Dvoustopá motorová vozidla patří do odpisové skupiny 2, položka (2-81), SKP 34.10.2. Doba odpisování druhé odpisové skupiny je 5 let. Následně podnik zvolí způsob odpisování a stanoví odpisy v roční výši. Společnost se rozhodla pro odpisování rovnoměrné.

Společnost může v prvním roce odpisování uplatnit celou roční výši daňového odpisu, protože splňuje podmínky uvedené v § 26 odst. 6 ZDP:

- Eviduje automobil ke konci rozvahového dne
- Nepořídila automobil od jiného poplatníka
- Nenabyla k automobilu vlastnické právo splněním závazku, který byl zajištěn převodem vlastnického práva k automobilu
- Nenastaly v průběhu roku účinky rozhodnutí o úpadku, nevstoupila do likvidace a nedošlo k přechodu oprávnění nakládat s majetkem z insolvenčního správce na společnost nebo ze společnosti na insolvenčního správce
- Nedošlo ke změně právní formy

V inventární kartě společnost uvádí způsob daňového odpisování, pro který se rozhodla. Společnost odpisuje majetek rovnoměrným způsobem. Podle informací z inventární karty společnost uplatňuje nižší sazby, než jaké jí zákon maximálně umožňuje uplatnit. Kumulované oprávky po zdaňovacím období 2011 činily 154 242 Kč

**Tab. č. 3: Srovnání rovnoměrného odpisování podle max. sazeb a snížených sazeb, které si zvolila společnost (VAK) (Zdroj: Vlastní zpracování)**

Rok	Oprávký	
	Rovnoměrné	Společnost VAK
2009	37620	29070
2010	76095	62586
2011	76095	62586
2012	76095	62586
2013	76095	62586
2014	-	62586
2015	-	-

V prvním roce daňového odpisování uplatnila společnost pouze 8,5 % místo maximálních 11 %. V dalších letech uplatňuje 18,30 % místo možných 22,25 %. Zvolený způsob odpisování umožňuje společnosti prodloužit dobu odpisování na 6 a víc let nebo použít vzniklý rozdíl k navýšení daňově uznatelných nákladů v průběhu daňového odpisování. Kdyby se společnost rozhodla uplatňovat do nákladů výši daňových opravek shodnou s výší účetních opravek, musela by společnost snížit roční daňové oprávký o 1 224 Kč v prvním roce odpisování a o 6 894 Kč v dalších letech. V roce 2015 by přibýly daňové oprávký v částce 35 694 Kč.

Podnik si mohl při volbě způsobu odpisování zvolit i mimořádné odpisy. Pořídil automobil v květnu 2009. Splňuje tedy podmínku pořízení majetku odpisové skupiny 2 (nebo 1) v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 a je prvním vlastníkem pořizované věci. Mimořádné odpisy zaokrouhlené na celé koruny nahoru:

- Začíná podnik uplatňovat od měsíce následujícího po dni, ve kterém automobil splnil podmínky pro odpisování tj. od července 2009. Zařazen byl automobil v červnu 2009
- Během prvních dvanácti měsíců uplatní podnik 60 % ze vstupní ceny. Zbytek uplatní během dalších dvanácti měsíců

Následující tabulka porovnává oprávký jednotlivých let, které byly vypočítány podle ZDP a podle metod časového odpisování v účetnictví. Červeně označené účetní oprávký

jsou ty, které v jednotlivých letech převyšují oprávky vypočítané daňovými metodami. V těchto letech by podnik musel snížit základ daně. V letech, kdy jsou oprávky označeny černě, by společnost musela základ daně navýšit.

**Tab. č. 4: Srovnání účetních a daňových odpisů v jednotlivých letech (Zdroj: Vlastní zpracování)**

Oprávky		2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Účetní	ABC	27846	55692	55692	55692	55692	55692	35694
	Rovn.	28500	57000	57000	57000	57000	57000	28500
	DDB	57126	87221	60518	41990	29134	20215	45796
	SYD	54270	94485	75746	57006	38266	19527	2700
	Zpomal.	2736	19527	38266	57006	75746	94485	54234
Rovnoměrné		37620	76095	76095	76095	76095	-	-
Účetní	ABC	27846	55692	55692	55692	55692	55692	35694
	Rovn.	28500	57000	57000	57000	57000	57000	28500
	DDB	57126	87221	60518	41990	29134	20215	45796
	SYD	54270	94485	75746	57006	38266	19527	2700
	Zpomal.	2736	19527	38266	57006	75746	94485	54234
Zrychlené		68400	109440	82080	54720	27360	-	-
Účetní	ABC	27846	55692	55692	55692	55692	55692	35694
	Rovn.	28500	57000	57000	57000	57000	57000	28500
	DDB	57126	87221	60518	41990	29134	20215	45796
	SYD	54270	94485	75746	57006	38266	19527	2700
	Zpomal.	2736	19527	38266	57006	75746	94485	54234
Mimořádné		102600	171000	68400	-	-	-	-
Účetní	ABC	27846	55692	55692	55692	55692	55692	35694
	Rovn.	28500	57000	57000	57000	57000	57000	28500
	DDB	57126	87221	60518	41990	29134	20215	45796
	SYD	54270	94485	75746	57006	38266	19527	2700
	Zpomal.	2736	19527	38266	57006	75746	94485	54234
Společnost ABC		29070	62586	62586	62586	62586	62586	-

## 2.8 Fair value

Odhadnout tržní cenu majetku může podle standardu IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení:

- Odborně kvalifikovaný znalec
- Společnost
  - Odhadem reprodukčních pořizovacích nákladů
  - Odhadem podle výnosové metody

### **Odhad reprodukčních pořizovacích nákladů**

Cenu ojetého vozidla na trhu určuje především stáří a stav, ale i řada dalších skutečností. Nakupující se zajímají především o počet najetých kilometrů, zda byl vůz nakoupen v Česku nebo byl dovozen z ciziny, zda je auto bourané, zda byl vůz garážován, kolik měl vůz předchozích majitelů, jaká je pověst značky a modelu, motor vozidla, typ převodovky, zda má nadstandardní výbavu, přelakovanou karoserii, jaká je koroze, stav elektrického příslušenství a výbavy, stav podvozku atd. Vliv na cenu mají i různé předsudky, region, sezónnost nabídky a poptávky. (1)

Cena automobilu nejrychleji klesá v prvních letech po pořízení. Postupem času se propad v ceně zmírňuje. Pokles v menší míře oproti ostatním vozidlům zaznamenávají menší automobily, víceúčelová vozidla třídy MPV, terénní vozidla a kabriolety. Podstatný pokles v ocenění patří luxusním automobilům, především pokud mají velkoobjemový benzinový motor. Podle značky klesá hodnota vozidla nejpomaleji u značky Škoda, dále u německých, francouzských a japonských značek. Na druhé straně nejrychleji klesá hodnota vozidel, které mají značku korejskou nebo italskou. Automobily s nadstandardní výbavou s postupem let ztrácí výrazně na své hodnotě, kvůli stárnutí vozidla klesá jejich spolehlivost rychleji než mechanika vozu. Úvahy o dodatečných nákladech, které bude muset kupující vynaložit na jejich opravu, výrazně ovlivňují cenu automobilu. (1)

V roce 2012 se ocenění vozidla (Peugeot Partner, 1.6 HDi, Tepee, rok výroby 2008) na trhu ojetých vozidel nachází v následujícím cenovém rozpětí: 129 000 Kč, 120 000 Kč, 215 000 Kč, 215 000 Kč, 186 000 Kč, 225 000 Kč, 182 500 Kč, 239 000 Kč,

189 000 Kč, 232 406 Kč, 239 000 Kč, 149 000 Kč. Průměrná cena vozidla je zhruba 194 000 Kč.

V následující tabulce jsou účetní informace přeceněny podle zjištěné fair value 194 000 Kč. Kroky výpočtu jsou uvedeny v prvním sloupci. Z tabulky vyplývá, že jednotlivé metody účetního odpisování vykázaly v dubnu 2012 až na metodu zpomaleného odpisování nižší zůstatkové ceny automobilu, než jaký je odhad tržní hodnoty (fair value). Zanedbatelný rozdíl oproti fair value zaznamenaly rovnoměrné odpisy a odpisy společnosti VAK.

**Tab. č. 5: Výpočet fair value k dubnu 2012 (Zdroj: Vlastní zpracování)**

Postup	Metoda odpisování				
	Rovn.	DDB	SYD	Zpomal.	ABC
PC	342000	342000	342000	342000	342000
Oprávky	161500	220597	245585	77449	157794
ZC	180500	121403	96415	264551	184206
FV	194000	194000	194000	194000	194000
ZC - FV	13500	72597	97585	-70551	9794
(ZC - FV) / ZC	0,07	0,60	1,01	-0,27	0,05

Oprávky	173578,95	352510,38	494150,18	56794,743	166183,71
PC	367578,95	546510,38	688150,18	250794,74	360183,71
ZC	194000	194000	194000	194000	194000

Výrazný rozdíl by se projevil, pokud by společnost oceňovala majetek zrychlenými metodami. Nejhuř ze všech metod dopadla zpomalená metoda odpisování. Při použití této metody by automobil byl ve výkazech značně nadhodnocen. Pokud by se společnost rozhodla pro tuto metodu, musela by odpisový plán v průběhu upravit.

### **Odhad podle výnosové metody**

Podnik vypočte současnou hodnotu automobilu tím, že budoucí hodnotu diskontuje úrokovou mírou, která vyjadřuje nejlepší alternativní investiční příležitost.

Automobil hodlá společnost VAK po odepsání za tři roky vyřadit z užívání a prodat. Podnik očekává, že utrží z prodeje zhruba 100 000 Kč (odhadované procentuelní snížení hodnoty automobilu po šesti letech je zhruba o 70 % oproti původní ceně). Nejlepší

alternativou při rozhodování o investici je např. termínovaný vklad na 3 roky při výši úroků 4 %.

Současná hodnota je vypočítána následovně:

$$PV = 100\,000 \text{ Kč} * 1/(1 + 0,04)^3 = \text{zaokrouhleně } 89\,000 \text{ Kč}$$

## **2.9 Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku**

Majetek je vyřazen z obchodního majetku na základě zápisu o vyřazení majetku z užívání. Důvodem vyřazení z majetku je nejčastěji prodej dopravního prostředku. Za tímto účelem si společnost zve odhadce. Majetek je podle vnitřních předpisů společnosti nejprve nabídnut akcionářům, následně zaměstnancům. V případě jejich nevyužití nabídky je nabídnut na trhu ojetých vozidel.

### 3 Vlastní návrhy řešení

Hlavním cílem účetnictví je zobrazit věrně a poctivě skutečnost. Tato zásada se v účetnictví, které upravuje česká účetní legislativa, často dostává do rozporu s jinými účetními zásadami. V oblasti oceňování je v rozporu se zásadou historických cen, která je upravena v § 25 ZU a zásadou opatrnosti, kterou upravuje § 26 ZU. Zásady neumožňují zobrazit v účetních výkazech ocenění drženého automobilu na úrovni jeho tržní hodnoty.

Společnost může problémy lepšího vyjádření finanční situace podniku řešit např. oceněním automobilu ve fair value mimo finanční účetnictví. Zjištěné fair value může společnost použít ve finanční analýze nebo plánování. Informace o přecenění automobilu může přiložit k účetním výkazům.

Obr. č. 1: Ceny ojetých vozidel (Zdroj: (1))

Peugeot		2004	2003	2002	2001	2000	1999	1998	1997	1996	1995	1994
MODEL												
106 3dv.		-	-	-	-	-	-	77	70	61	56	50
205 3dv.		-	-	-	-	-	-	-	-	-	44	42
206 3dv.		184	159	137	121	106	94	83	-	-	-	-
206 5dv.		194	168	145	127	112	99	87	-	-	-	-
206 SW		224	496	170	-	-	-	-	-	-	-	-
306 5dv.		-	-	-	161	140	117	104	94	82	73	66
307 3dv.		290	240	207	220	-	-	-	-	-	-	-
307 3dv. diesel		323	281	245	246	-	-	-	-	-	-	-
307 5dv.		304	249	215	188	-	-	-	-	-	-	-
307 5dv. diesel		334	290	253	223	-	-	-	-	-	-	-
307 Break diesel		359	313	272	-	-	-	-	-	-	-	-
307 SW		396	342	295	-	-	-	-	-	-	-	-
307 SW diesel		464	382	333	-	-	-	-	-	-	-	-
406		382	325	276	238	195	161	142	119	132	-	-
406 Break		399	320	269	236	205	168	146	136	-	-	-
605		-	-	-	-	-	162	139	118	66	53	44
607		584	486	406	347	285	-	-	-	-	-	-
607 diesel		642	500	419	360	412	-	-	-	-	-	-
806		-	-	389	340	272	234	197	175	153	136	120
807		573	497	430	-	-	-	-	-	-	-	-

Pro stanovení fair value jsem si zvolila odhady podle výše uvedeného zdroje. Při vlastním pokusu o stanovení fair value docházelo kvůli malému počtu vstupních dat ke zkresleným a nepravděpodobným odhadům reálné hodnoty automobilu. Ceny v obrázku vyjadřují průměr, který byl zjištěn z lepších informačních zdrojů.

Na obrázku jsou zobrazeny ceny ojetých vozidel na trhu do roku 2005. Odhadovaný procentuelní průměrný pokles z původní pořizovací ceny automobilu je v jednotlivých letech od roku pořízení 84 %, 73 %, 65 %, 55 %, 47 %, 41 %, 33 %, 35 %.

Lze vypořádat, že průměrné ceny jednotlivých modelů klesají ve velice podobných procentech. Větší odchylky se prakticky nevyskytují.

**Tab. č. 6: Procentuelní vyjádření poklesu hodnoty automobilu (Zdroj: Vlastní zpracování dle (1))**

1	%	2	%	3	%	4	%	5	%	6	%	7	%	8	%	9	%
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	77	-	70	-	61	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
184	1	159	0,86	137	0,74	121	0,66	106	0,58	94	0,51	83	0,45	-	-	-	-
194	1	168	0,87	145	0,75	127	0,65	112	0,58	99	0,51	87	0,45	-	-	-	-
224	1	496	-	170	0,76	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	161	-	140	-	117	-	104	-	94	-	82	-
290	1	240	0,83	207	0,71	220	0,76	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
323	1	281	0,87	245	0,76	246	0,76	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
304	1	249	0,82	215	0,71	188	0,62	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
334	1	290	0,87	253	0,76	223	0,67	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
359	1	313	0,87	272	0,76	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
396	1	342	0,86	295	0,74	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
464	1	382	0,82	333	0,72	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
382	1	325	0,85	276	0,72	238	0,62	195	0,51	161	0,42	142	0,37	119	0,31	132	0,35
399	1	320	0,8	269	0,67	236	0,59	205	0,51	168	0,42	146	0,37	136	0,34	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	162	-	139	-	118	-	66	53
584	1	486	0,83	406	0,7	347	0,59	285	0,49	-	-	-	-	-	-	-	-
642	1	500	0,78	419	0,65	360	0,56	412	0,64	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	389	-	340	-	272	-	234	-	197	-	175	-	153	136
573	1	497	0,87	430	0,75	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	1		0,84		0,73		0,65		0,55		0,47		0,41		0,33		0,35

V následující tabulce je porovnáváno fair value se zůstatkovou cenou, které vykazuje společnost VAK. Z tabulky vyplývá, že v prvních třech letech je účetní zůstatková cena vyšší než odhad fair value stanovený podle metody reprodukčních pořizovacích nákladů. Rozdíl je poměrně malý od 4 % do 9 %.

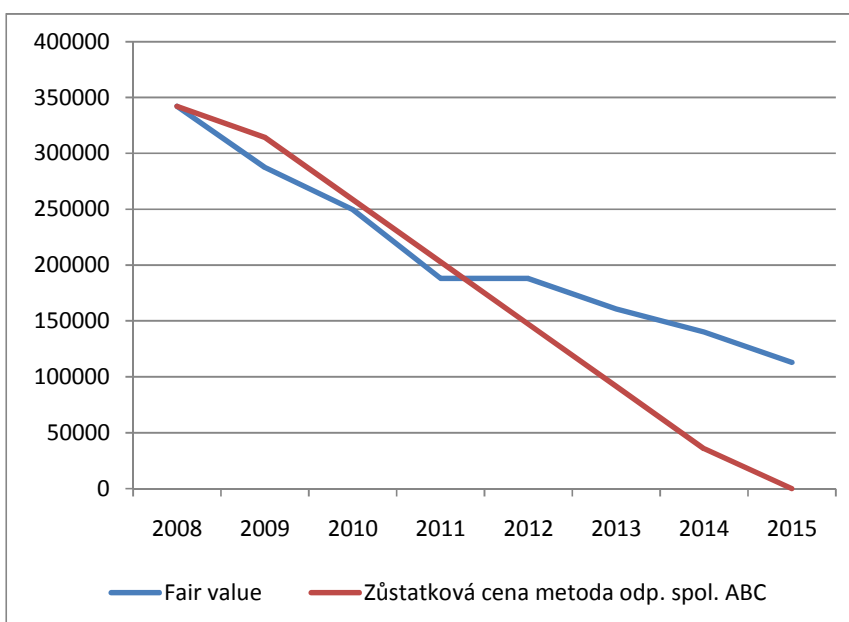
Aktivum je v tomto období nadhodnoceno. Podnik by měl kvůli zkvalitnění vypovídací schopnosti a věrnosti a poctivosti účetních informací snížit ocenění automobilu ve finančním účetnictví tvorbou opravných položek.

**Tab. č. 7: Srovnání fair value se zůstatkovou cenou automobilu společnosti VAK v jednotlivých letech (Zdroj: Vlastní zpracování)**

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
FV	342000	287280	249660	222300	188100	160740	140220	112860
ZC	342000	314154	258462	202770	147078	91386	35694	0
Rozdíl	0	26874	8802	14670	-41022	-69354	-104526	-112860

Rozdíly mezi zůstatkovými cenami a fair value jsou lépe vidět na následujícím grafu.

**Graf č. 5: Porovnání zůstatkových cen spol. ABC a fair value (Zdroj: Vlastní zpracování)**

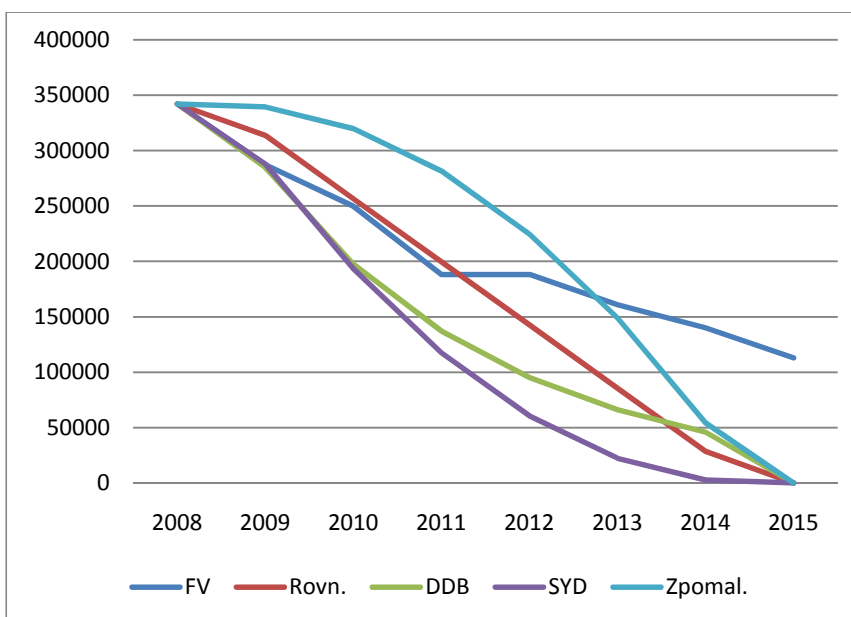


Srovnání fair value se zůstatkovými cenami, které byly stanoveny podle dalších metod časového odpisování.

**Tab. č. 8: Porovnání zůstatkové ceny s fair value (Zdroj: Vlastní zpracování)**

FV	342000	287280	249660	188100	188100	160740	140220	112860
Rovn.	342000	313500	256500	199500	142500	85500	28500	0
DDB	342000	284874	197653	137135	95145	66011	45796	0
SYD	342000	287730	193245	117499	60493	22227	2700	0
Zpomal.	342000	339264	319737	281471	224465	148719	54234	0

Graf č. 6: Porovnání zůstatkových cen a fair value (Zdroj: Vlastní zpracování)



V účetnictví společnosti se vyskytuje běžný problém účetní praxe, kdy pro účely účetního odpisování majetku je doba odpisování stanovena kratší, než je skutečná doba držení aktiva v podniku. Na vině je neřešitelný problém účetnictví, ve kterém nelze objektivním způsobem zjistit, do jaké míry se automobil podílel na výnosech společnosti. Cena proto je alokována do nákladů za pomoci odhadu doby užívání nebo počtu ujetých kilometrů (metody časového a výkonového odpisování). To má za následek zkreslení hospodářského výsledku k rozvahovému dni a výše výnosů, které musí být vynaloženy na pokrytí odpisů, výši hospodářského výsledku, které se vlivem subjektivního odhadu relativizují.

Přesto hlavním problémem finančního účetnictví je růst cen konkrétních aktiv a následný pokles kupní síly peněžní jednotky. Tyto negativní důsledky v účetnictví způsobují, že stavby, které se podílejí na majetku podniku velkou měrou, jsou v čase podhodnoceny. Když uvážíme, že jde o stavby, které se v čase sami o sobě zhodnocují a zároveň o stavby, které by mohly být ideálním zdrojem příjmů, kvůli své povaze a neexistenci konkurence v okolí (především výnosné fotovoltaické elektrárny). Při nezohlednění růstu ceny staveb dochází k vykazování podhodnocených aktiv, hospodářského výsledku, vlastního jmění. O jejich věrné zobrazení stojí především

akcionáři, potenciální investoři, poskytovatelé úvěrů. Vlivem realizačního principu, který je upraven v účetní zásadě opatrnosti, nesmí účetní jednotka vykázat zisk z rostoucí ceny aktiva dřív než v roce prodeje. V roce prodeje dojde opět k negativnímu vlivu nadhodnocení hospodářského výsledku a jeho skutečné výše.

U dopravních prostředků naproti tomu můžeme vypočítat sice postupné snižování hodnoty, kvůli opotřebení automobilu, ale i jistou míru tržní hodnoty, která od určitého okamžiku je v účetnictví vyšší než zůstatková účetní cena snižená o kumulované oprávků.

Od roku 2012 společnost vykazuje účetní zůstatkovou cenu výrazně pod úroveň fair value. V roce 2012 rozdíl oproti fair value činí 22 %, v roce 2013 činí 43 %, v roce 2014 činí 75 %. Skutečný zisk (tzv. skrytý latentní přírůstek) z vyšší tržní ceny účetní jednotka získá pouze v případě prodeje (resp. dlouhodobějšího a pozvolnějšího zisku dosáhne při vkladu do jiné společnosti). Darováním může dosáhnout lepšího goodwillu, při likvidaci by dosáhla ztráty ve výši oportunitních nákladů.

Společnost by pro své účely měla automobil ocenit ve vnitropodnikovém účetnictví ve fair value. Lépe vyjádří jeho podíl na celkovém majetku. Zjištěné informace využije v oblasti kvalitnější finanční analýzy a podnikového plánování (oprav, údržby, pohonných hmot, investičních akcí, na kterých se majetek podílí apod.).

Vyjádření aktiva ve vnitropodnikovém účetnictví tedy umožní společnosti lépe plánovat náklady např. na majetek, který je odepsaný, ale účetní jednotka ho stále používá, umožní lépe poměřovat potřebu výše výnosů na pokrytí odpisů, umožňuje alokovat podniku náklady na odepsaný automobil do cen výkonů.

Podnik by mohl alespoň částečně při respektování zásady opatrnosti v roce 2012 upravit odpisový plán u majetku, o němž ví, že ho prodá se ziskem.

Hospodářský výsledek by byl vyšší a reálnější už v průběhu let (výhoda pro věřitele, koruna zaplacená dnes, má při uložení prostředků do zhodnocující se investice, vyšší hodnotu než koruna zaplacená v budoucnosti), prodejní cena aktiva by pokryla zůstatkovou cenu (zbylé zdroje potřebné na pokrytí obnovy aktiva).

Závažným nedostatkem finančního účetnictví je působení inflace na ceny aktiv v čase. Odpisy, které podnik uplatňuje do nákladů, nezabezpečí prostou reprodukci majetku, není tedy naplněn efekt z přeměny kapitálu (dochází k erozi majetkové podstaty).

Společnost by ve vnitropodnikovém účetnictví proto mohla zavést vhodný systém přepočtů na pevnou kupní sílu peněžní jednotky (tomu účelu nejlépe slouží cenové indexy). Peněžní jednotka vloženého kapitálu by v čase neztrácela na své kupní síle. Podnik by mohl díky tomu tvořit zdroje na uchování majetkové podstaty.

Podle interních zdrojů se průměrná doba dopravních prostředků společnosti pohybuje kolem dvanácti až čtrnácti let. Společnost by proto měla upravit svůj odpisový plán, pokud v průběhu odpisování majetku zjistí, že automobil nevyřadí hned po šesti letech. Lepší vyjádření doby držení majetku ve společnosti umožní lépe plánovat např. náklady autoopravny. Hospodářský výsledek a dividendy v jednotlivých letech budou vyšší, podnik pozvolnějším způsobem vytvoří zdroje na obnovu aktiva.

## **Závěr**

Cílem mé bakalářské práce bylo porovnat metody oceňování dlouhodobých hmotných aktiv v podniku, zejména podle české účetní úpravy a následné porovnání vlivu zákona o daních z příjmů na tvorbu ceny ve finančním účetnictví u jednotlivých metod ocenění dlouhodobého hmotného majetku a možnostech odchýlit se od oceňování ve skutečných pořizovacích cenách.

V první části práce jsem popisovala především teoretická východiska metod oceňování. Zejména důležité rozdíly mezi cenou a hodnotou, následně byla popsána česká legislativní úprava oceňování, důvody a smysl oceňování ve skutečných pořizovacích cenách. Práce pokračovala ve vlastním vymezení dlouhodobého hmotného majetku podle zákona o účetnictví a hmotného majetku podle zákona o daních z příjmů, porovnání okamžiku ocenění a jeho vlivu na okamžik zahájení účetního a daňového odpisování, výši ročního daňového odpisu, tvorbu ceny v účetnictví, variantnost možností odpisování. Na zákonem upravené metody oceňování navazuje kapitola, která stručně identifikuje zásadní nedostatky oceňování ve skutečných pořizovacích cenách, možnost bránit se do jisté míry nedostatkům systému skutečných pořizovacích cen přeceněním majetku ve fair value pro účely vnitropodnikového účetnictví.

V další části práce aplikuji metody a postupy popsané v teoretické části na konkrétním dlouhodobém hmotném majetku, kterým je automobil společnosti Vodovody a kanalizace Havlíčkův Brod, a. s.

Ve třetí a poslední části práce aplikuji poznatky z teoretické části, podávám návrh na zlepšení vypovídací schopnosti dlouhodobého hmotného majetku jeho přeceněním pro účely vnitropodnikového účetnictví.

V práci popisuji metody oceňování ve finančním účetnictví a vnitropodnikovém účetnictví především z pohledu laického, který vychází hlavně ze znalosti pojmu historická cena, méně potom pojmu fair value, proto doufám, že práce přispěje k objasnění problematiky některým dalším čtenářům s podobnými výchozími znalostmi.

## Seznam použité literatury

- 1) BENEŠOVÁ, P., HÁJEK, M., KINKOR, O. *Ceny ojetých aut*. [online]. 2005 [cit. 2012-05-27]. Dostupné z:  
[http://auto.idnes.cz/auto\\_ojetiny.aspx?r=auto\\_ojetiny&c=A050401\\_113404\\_auto\\_ojetiny\\_fdv](http://auto.idnes.cz/auto_ojetiny.aspx?r=auto_ojetiny&c=A050401_113404_auto_ojetiny_fdv).
- 2) Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 3) DĚRGEL, M. *Interní účetní směrnice - Oceňování*. [online]. 2006 [cit. 2012-05-27]. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d114v90-interni-ucetni-smernice-ocenovani/?search\\_query=\\$issue=4I17&search\\_results\\_page=1](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d114v90-interni-ucetni-smernice-ocenovani/?search_query=$issue=4I17&search_results_page=1).
- 4) DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. 339 s. ISBN 80-251-1085-0.
- 5) DVOŘÁKOVÁ, D. *Otevřené otázky oceňování ve finančním účetnictví*. [online]. 2012 [cit. 2012-05-27]. Dostupné z: <http://www.cjournal.cz/files/48.pdf>.
- 6) FIREŠ, B., ZELENKA, V. *Oceňování majetku a dluhů v účetnictví*. 1. vyd. Praha: MANAGEMENT PRESS, 1993. 113 s. ISBN 80-85603-35-7.
- 7) HANUŠOVÁ, H. *Vnitropodnikové účetnictví*. 1. vyd. Brno: CERM, 2007. 120 s. ISBN 978-80-214-3373-1.
- 8) HÁLEK, V. *Oceňování majetku v praxi*. 1. vyd. Bratislava : DonauMeia, 2009. 247 s. ISBN 978-80-89364-07-7.
- 9) HRADIL, P. *Darovací daň z nemovitosti 2012 a osvobození od daně darovací*. [online]. 2012 [cit. 2012-05-27].  
Dostupné z: <http://www.advokat-zlinsko.cz/p%C5%99%C3%ADsp%C4%9Bvky-aktuality/darovac%C3%AD-da%C5%88-osvobozen%C3%AD-od-dan%C4%9B-darovac%C3%AD>.
- 10) KOVALÍKOVÁ, H. *Zákon o účetnictví: jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 191 s. ISBN 978-80-72-63-654-9.
- 11) KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 16. vyd. Praha : Polygon, 2006. 418 s. ISBN 80-7273-130-0.

- 12) KURPOVÁ, L. *Návrh standardu Fair Value Measurement - Oceňování ve fair value (určování fair value)*. 2009 [cit. 2012-05-27].  
Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d6535v8773-navrh-standardu-fair-value-measurement-ocenovani-ve-fair-value/>.
- 13) MAKOVEC, J. *Oceňování strojů a výrobních zařízení*. 1. vyd. Vysoká škola ekonomická v Praze, 2006. 92 s. ISBN 80-245-1103-7.
- 14) *Mezinárodní účetní standard IAS 16* [online]. 2002 [cit. 2012-05-27]. Dostupné z: [www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-16-cz\\_843.pdf](http://www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-16-cz_843.pdf).
- 15) PACOVSKÝ, T. *Komponentní odpisování v roce 2011*. [online]. 2011 [cit. 2012-05-27].  
Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/302145-komponentni-odpisovani-v-roce-2011/>.
- 16) PERTLÍKOVÁ, B. *Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v nestátních neziskových organizacích*. [online]. 2009 [cit. 2012-05-27].  
Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9253v12072-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-nehmotneho-a-hmotneho-majetku-v-ne/?search\\_query=\\$index%3D890&search\\_results\\_page=1](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9253v12072-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-nehmotneho-a-hmotneho-majetku-v-ne/?search_query=$index%3D890&search_results_page=1).
- 17) PILÁŘOVÁ, I. *Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*. [online]. 2007 [cit. 2012-05-27]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2247v2990-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>.
- 18) PODSTAVEK, J. *Oceňování majetku a nemovitostí*. [online]. 2011 [cit. 2012-05-27]. Dostupné z: <http://www.ocenovani-hk.cz/?art=11>.
- 19) PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek*. 12. aktual. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 279 s. ISBN 978-80-7263-596-2.
- 20) SEDLÁČEK, T. *O hodnotě a ceně*. [online]. 2011 [cit. 2012-05-27]. Dostupné z: <http://www.vlada.cz/cz/ppov/ekonomicka-rada/clanky/o-hodnote-a-cene-80226/>.
- 21) SKÁLA, M., SKÁLOVÁ, J. *Ceny v účetnictví a daních*. 1. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2002. 308 s. ISBN 80-86395-35-9.
- 22) STROUHAL, J. et. al. *Účetnictví 2010: velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2010. 709 s. ISBN 978-80-251-2907-4.

- 23) SVOBODA, P., BOHUŠOVÁ, H. *Inventarizace majetku a závazků*. [online]. 2007 [cit. 2012-05-27].  
Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2820v3638-inventarizace-majetku-a-zavazku/>.
- 24) ŠTOHL, P., KLIČKA, V. *Maturitní okruhy z účetnictví*. Znojmo: Štohl, 2008. 233 s. ISBN 978-80-903915-8-1.
- 25) VÍGHOVÁ, V. *Výjimky z oceňování nepeněžitých vkladů znalcem při zvyšování základního kapitálu*. [online]. [cit. 2012-05-27]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d8449v11111-vyjimky-z-povinnosti-ocenovani-nepenezitych-vkladu-znalcem-pri/>.
- 26) 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, jak vyplývá ze změn provedených vyhláškami č. 472/2003 Sb., č. 397/2005 Sb., č. 349/2007 Sb. a č. 469/2008 Sb.
- 27) Web pro 3. ročník SVŠE. In: Blogger [online]. 2012-05-27 [cit. 2012-05-27]. Dostupné z: <http://beneslenka.webnode.cz/statnice-2011/okruhy-otazek-k-szz/b-podnikova-ekonomika-a-finance-podniku/a2-majetek-podniku-jeho-struktura-zpusoby-ocenovani-jednotlivych-slozek-majetku-odpisy-zpusoby-odepisovani-/vliv-inflace-na-ocenovani-majetku-a-zavazku/>.
- 28) Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách.
- 29) Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů.
- 30) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- 31) ZINECKER, M. *Základy financí podniku*. 1. vyd. Brno: CERM, 2008. 194 s. ISBN 978-80-214-3704-3.

## Seznam příkladů, tabulek, grafů, obrázků a schémat

Příklad č. 1: Metody oceňování DHM pořízeného koupí (Zdroj: Vlastní zpracování)

Příklad č. 2: Metoda oceňování DHM vytvořeného vlastní činností (Zdroj: Vlastní zpracování)

Schéma č. 1: Účtování DHM pořízeného koupí (Zdroj: Vlastní zpracování dle literatury (22))

Schéma č. 2: Účtování DHM pořízeného vlastní činností (Zdroj: Vlastní zpracování dle literatury (22))

Schéma č. 3: Účtování odpisů dlouhodobého hmotného majetku (Zdroj: Vlastní zpracování dle literatury (22))

Tab. č. 2: Srovná časových metod odpisování (Zdroj: Vlastní zpracování)

Tab. č. 3: Srovnání rovnoměrného odpisování podle max. sazeb a snížených sazeb, které si zvolila společnost (VAK) (Zdroj: Vlastní zpracování)

Tab. č. 5: Výpočet fair value k dubnu 2012 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Tab. č. 6: Procentuelní vyjádření poklesu hodnoty automobilu (Zdroj: Vlastní zpracování dle (1))

Tab. č. 7: Srovnání fair value se zůstatkovou cenou automobilu společnosti VAK v jednotlivých letech (Zdroj: Vlastní zpracování)

Tab. č. 8: Porovnání zůstatkové ceny s fair value (Zdroj: Vlastní zpracování)

Obr. č. 1: Ceny ojetých vozidel (Zdroj: (1))

Graf č. 1: Srovnání oprávek metoda rovn. odpisování a metoda VAK (Zdroj: Vlastní zpracování)

Graf č. 2: Srovnání oprávek metoda DDB a metoda VAK (Zdroj: Vlastní zpracování)

Graf č. 3: Srovnání oprávek metoda SYD a metoda VAK (Zdroj: Vlastní zpracování)

Graf č. 4: Srovnání oprávek metoda zpomal. odpisování a metody VAK (Zdroj: Vlastní zpracování).

Graf č. 5: Porovnání zůstatkových cen spol. ABC a fair value (Zdroj: Vlastní zpracování)

Graf č. 6: Porovnání zůstatkových cen a fair value (Zdroj: Vlastní zpracování)

## Vysvětlivky

- 02x - Účet dlouhodobého hmotného majetku odpisovaného
- 03x - Účet dlouhodobého hmotného majetku neodpisovaného
- 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 07x - Účet opravěk k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08x - Účet opravěk k dlouhodobému hmotnému majetku
- 112 - Materiál na cestě
- 211 - Pokladna
- 221 - Bankovní účet
- 321 - Závazky z obchodních vztahů - dodavatelé
- 331 - Zaměstnanci
- 367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 411 - Základní kapitál
- 413 - Ostatní kapitálové fondy
- 419 - Změny základního kapitálu
- 491 - Účet individuálního podnikatele
- 5xx - Účet nákladů
- 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 543 - Dary
- 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 622 - Aktivace vnitropodnikových služeb
- 62x - Aktivace

## Příloha

VAK H.Brod ZP cislo:005530 Zarazen mesic: 6 rok: 2009 % odpisu: 18.300			
Zvysena :N			
Poriz.cena: 342000	Opravky: 157793	Trida:6	
JKC :34.10.4	Zem.puv.191	R.vyr:2008	
R.poriz:2009	Stred :31	Uzemni l.:014540	
Pohyb : 1	Ucet :01400	Montaz : 0	
Char :001	Dat.Zaraze:052009	Tech.s :650199	
Doba up.006	R.por :2009	Okres :3601	
Činnost:3100	Lokalita u:00061	OKV :310	
Stat.k :000	FKSP :0000000	Mes.odpis: 5216	
		Dotovane A/N : N	
Nazev : PEUGEOT - PARTNER 3J39572			
Vyrobce: Peugeot Partner, Francie		Dodav: Autocentrum Āpinar, HB	
D a n o v e o d p i s y			
Dan.skupina:02	Danova sazba : 18.30	Danove opravy :	154242
Rocni danovy odpis:	62586.00	Uplatneny danovy odpis :	