

Oddíl 2

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Pod pojmem **dlouhodobý hmotný majetek** rozumíme bez ohledu na ocenění a dobu použitelnosti nemovité věci (např. pozemky, stavby, byty a nebytové prostory, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť), ložiska nevyhrazeného nerostu, umělecká díla, předměty z drahých kovů, samostatné hmotné movité věci, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny, technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku, nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, poskytnuté zálohy na pořízení tohoto majetku, oceňovací rozdíl k tomuto majetku.

Dlouhodobý hmotný majetek je charakteristický fyzickou podstatou, doba použitelnosti přesahuje dobu jednoho roku. Ocenění stanovuje sama účetní jednotka s přihlédnutím k zákonu o účetnictví.

Pěstitelskými celky trvalých porostů se rozumějí ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha, ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1 000 keřů na 1 ha a dále pak vinice a chmelnice.

Dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění, které stanovila účetní jednotka jsou stáda skotu, koní prasat, ovcí koz či hejna chovných hus, tažní, dostihové či sportovní koně. Mohou tam být zařazena i stáda ostatních hospodářsky využívaných chovů, např. muflonů, daňků a pštrosů. Nepatří sem jatečná zvířata, pokusná zvířata či zvířata vlastního chovu určená k prodeji.

Dlouhodobý nehmotný majetek je nehmotné podstaty, doba použitelnosti je delší než jeden rok a účetní jednotka jej oceňuje v souladu se zákonem o účetnictví.

Do dlouhodobého nehmotného majetku řadíme nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill.

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví stanoví, že hmotný majetek se oceňuje pořizovacími cenami, hmotný majetek vytvořený vlastní činností se pak ocení

vlastními náklady. V případě bezúplatného nabytí tohoto majetku nebo v případě, kdy vlastní náklady nelze zjistit, se použije reprodukční pořizovací cena.

Pořizovací cena je pak cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s pořízením související. **Reprodukční pořizovací cena** je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. **Vlastními náklady** rozumíme přímé náklady vynaložené na výrobu, případně i přiřaditelné nepřímé náklady, které se k výrobě vztahují.

Dle tohoto zákona se nehmotný majetek oceňuje jak pořizovací cenou, pokud byl vytvořen vlastní činností, tak ve vlastních nákladech.

V závislosti na své povaze se dlouhodobý majetek hmotný a nehmotný svým užíváním fyzicky a morálně opotřebovává. Toto opotřebení se vyjadřuje v účetnictví pomocí **odpisů**. Odepisování se provádí na základě účetních a daňových odpisů.

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Výjimkou jsou pozemky, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, movité kulturní památky a nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání, které se neodepisují. Pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, se odepisuje od doby, kdy dosáhl plodonosného stáří.

Pod pojmem odpisy rozumíme peněžní opotřebení, které snižuje zůstatkovou účetní hodnotu dlouhodobého majetku a vstupuje do nákladů. Účetní odpisy mohou být lineární nebo zrychlené, vyjadřují skutečné opotřebení. Daňové odpisy slouží při výpočtu daně z příjmů, nepřihlížejí ke specifickým podmínkám podniku, a proto výše účetních a daňových odpisů je pouze výjimečně stejná.

Dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v prvním roce odepisování zatřídí poplatník majetek do jedné ze 6 odpisových skupin, které jsou uvedeny v příloze č. 1 tohoto zákona. Hmotný majetek se odepisuje do vstupní, resp. zvýšené vstupní ceny. Způsob stanoví odepisovatel, nelze jej změnit po celou dobu odepisování.

Účetní jednotka musí sestavit **odpisový plán**. Účetní odpisový plán stanovuje sazby jednotlivých druhů majetku, a to dle zvoleného hlediska, např. z hlediska času nebo doby používání. Daňové odpisy vyplývají ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, který stanovuje zařazení a dobu odpisování jednotlivých skupin majetku a ve vybraných případech umožňuje v prvním roce zvýšit odpisy. To vše by měla řešit vnitropodniková směrnice.

Technickým zhodnocením se rozumí rekonstrukce (zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu účelu nebo technických parametrů), modernizace (rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku), nástavby, přístavby a stavební úpravy. Náklady pak navyšují hodnotu dlouhodobého majetku, pokud v souhrnu překročí za účetní období ocenění určené účetní jednotkou. Je praktické doporučit, aby se účetní jednotky držely limitů dle zákona o daních z příjmů.

O technickém zhodnocení se neúčtuje v případě pěstitelských celků trvalých porostů, dospělých zvířat a jejich skupin a u dlouhodobého hmotného majetku neodepisovaného.

Dlouhodobý majetek hmotný a nehmotný se stává tímto majetkem z hlediska účetnictví až po svém **zařazení do používání**.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek může být zařazen do používání ve chvíli, když splňuje požadavky z hlediska technického, technologického, hygieny, bezpečnosti práce, ekologické, právní atd. O zařazení se účtuje na základě **zařazovacího protokolu**. Po zařazení do používání lze majetek odepisovat (kromě výše uvedených výjimek).

Dlouhodobý majetek se eviduje na **inventárních kartách** majetku, které by měly obsahovat minimálně název nebo popis majetku (číselné označení), ocenění, datum pořízení nebo uvedení do užívání, zvolený způsob daňových odpisů, částky daňových odpisů, částky daňových odpisů za zdaňovací období, zřízené zástavní právo nebo věcné břemeno a datum a způsob vyřazení.

Dlouhodobý majetek se vyřazuje z pravidla z důvodu prodeje, likvidace, v důsledku manka, škody, bezúplatného převodu a přeřazením z podnikatelské činnosti do osobního užívání.

O vyřazení majetku se účtuje na základě **protokolu o vyřazení** dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je nutno **inventarizovat**. Dlouhodobý nehmotný majetek se fyzickou **inventurou** překontroluje v případě, že je tato realizovatelná. Pokud není, provede se inventura dokladová.

V případě pozemků se skutečný stav zjišťuje inventurou. Musí se též zjistit, zda záznamy účetní jednotky jsou v souladu s evidencí v katastru nemovitostí a zjišťuje se skutečný stav v terénu. Při inventuře staveb musí komise prohlédnout jednotlivé objekty, zkontroluje jejich stav, zjistí, jak je stavba používána, zaznamená potřeby oprav apod. Při fyzické inventuře strojů, přístrojů, dopravních prostředků atd. inventarizační komise zjišťuje, zda jsou jednotlivé předměty označeny inventárními čísly, zda jsou řádně využívány a udržovány.

U automobilů se zjišťuje též skutečný stav pohonných hmot v nádržích a skutečný stav ujetých kilometrů podle tachometru. Plemenná zvířata, tažná zvířata, dospělý hovězí dobytek, chovatelsky cenné kusy zvířat se inventarizují jednotlivě. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek se inventarizuje dokladově na podkladě faktur dodavatelů. Na místě se pak prověřuje, zda stav a rozsah nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku je v souladu s projektem, rozpočtem a profinancovanou částkou a zda je pro další výstavbu použitelná projektová dokumentace.

Při inventarizaci je rozhodující skutečný stav. Zjištění inventarizačních rozdílů a jejich vypořádání je zásadní z hlediska věrohodnosti účetnictví. Inventarizační rozdíly mají buď podobu manka, a to v případě, kdy skutečný stav majetku je nižší než stav účetní. Opakem je přebytek, kdy skutečný stav majetku je vyšší než stav účetní. Účetní jednotka je povinna zjistit příčiny, proč vznikly inventarizační rozdíly, proč došlo k případnému poškození majetku, stanovit potřebu vykonat opravy atd. Inventarizační rozdíly je

nutno proúčtovat do toho účetního období, ve kterém se inventarizace konala. Chybějící dlouhodobý hmotný či nehmotný majetek odepisovaný se proúčtuje na nákladovém účtu 549 manka a škody a mimořádné provozní náklady. Poté se majetek vyřadí v pořizovací ceně z příslušného majetkového účtu a z oprávek. Jedná-li se o dlouhodobý majetek neodepisovaný, pak se v případě manka vyřadí v pořizovací hodnotě z příslušného majetkového účtu souvztažně s nákladovým účtem ve skupině 54 jiné provozní náklady. V případě přebytku je třeba dlouhodobý majetek odepisovaný ocenit reprodukční pořizovací cenou a zaúčtovat na příslušný majetkový účet souvztažně s oprávkami. Jedná-li se o dlouhodobý majetek neodepisovaný, pak se přebytek zaúčtuje na příslušný majetkový účet souvztažně s účtem ve skupině 41 základní kapitál a kapitálové fondy.

Účetní jednotka by měla mít **směrnici** zabývající se dlouhodobým majetkem. Směrnice by měla obsahovat vymezení kategorií dlouhodobého majetku a jeho členění, ocenění jednotlivých kategorií (stanovení hranice ocenění), evidenci a odpisování (odpisový plán), pořizování a vyřazování dlouhodobého majetku. Mohlo by zde být upraveno zacházení s dlouhodobým majetkem, případně by měla být stanovena odpovědná osoba v těchto záležitostech.

Příklady účtování o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku:

1. Faktura došla za stroj: na straně Má dáti účet 042- Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, na straně Dal účet 321 – Dodavatelé
2. Faktura došla za jeho dopravu: na straně Má dáti účet 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, na straně Dal účet 321 – Dodavatelé
3. Faktura došla za jeho montáž – první uvedení do provozu: na straně Má dáti 042- Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, na straně Dal účet 321- Dodavatelé

Takto bude účtováno u neplátce DPH. U plátce daně z přidané hodnoty bude na straně Má dáti navíc účet 343 a DPH nebude vstupovat do pořizovací ceny stroje.

4. Stroj zařazen do používání na základě zařazovacího protokolu – pořizovací cena bude součtem vlastní ceny stroje, dopravy a montáže: na straně Má dáti 022 – hmotné movité věci a jejich soubory, na straně Dal 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
5. Odpisy stroje: na straně Má dáti 551- Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, na straně Dal 082- oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí
6. Vyřazení stroje při jeho prodeji: stroj se vyřazuje na základě vyřazovacího protokolu v pořizovací ceně: na straně Má dáti 082 – oprávky k samostatným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí, na straně Dal 022 – hmotné movité věci a jejich soubory
7. V případě, že stroj nebyl plně odepsán, musí následovat operace doodepsání v zůstatkové ceně: 541 – zůstatková cena dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku na straně Má dáti a na straně Dal 082 oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům movitých věcí
8. Vystavená faktura za prodaný stroj: na straně Má dáti 311 – Odběratelé, na straně Dal 641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Pokud bude prodávající plátcem daně z přidané hodnoty, pak na straně Dal bude navíc účet 343 – daň z přidané hodnoty
9. Z bankovního účtu placena záloha na software: na straně Má dáti 051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek, na straně Dal 221 - bankovní účty
10. Vyřazení domu, který byl zničen živelnou pohromou: v pořizovací ceně na straně Má dáti účet 081 – oprávky ke stavbám, na straně Dal 021 – stavby.
11. pokud tento dům nebyl ještě zcela odepsán, pak zůstatkovou cenu naúčtujeme na straně Má dáti 549 – Manka, škody a mimořádné provozní náklady, na straně Dal pak 081 – oprávky ke stavbám
12. pokud tento dům byl pojištěn pro případ živelné události, pak uznávací dopis, který účetní jednotka obdržela od pojišťovny, se účtuje jako

pohledávka za touto pojišťovnou: 378 – jiné pohledávky na straně Má dáti a na straně Dal pak 649 – mimořádné provozní výnosy

13. úhrada přislíbené částky od pojišťovny na bankovní účet účetní jednotky: na straně Má dáti 221 – bankovní účty, na straně Dal se pak sníží pohledávka, evidovaná na účtu pak 378 – jiné pohledávky

Účtování o mzdách

Mzdu nebo **plat** dostávají zaměstnanci za svoji práci s ohledem na její složitost, odpovědnost, namáhavost, podle obtížnosti pracovních podmínek, podle své výkonnosti a pracovních výsledků. Zaměstnanci státu, územních samosprávných celků, státních fondů, příspěvkových organizací a školských právnických osob dostávají plat, zaměstnanci ostatních zaměstnavatelů jsou odměňováni mzdou.

Výše **minimální mzdy** je stanovena nařízením vlády. Její hodinová sazba je stanovena pro pracovní dobu 40 hodin týdně. Při zkrácené délce stanovené týdenní pracovní doby se sazba minimální mzdy úměrně zvýší.

Nedosáhne-li celková mzda zaměstnance výše minimální mzdy, náleží mu doplatek do minimální mzdy. Do dosažené mzdy se v tomto případě nezahrnuje mzda za práci přesčas, příplatek za práci ve ztíženém pracovním prostředí, za práci v noci, ve svátek a příplatek za práci v sobotu a v neděli. To samé platí i pro plat.

Zaručená mzda je mzda nebo plat, na kterou zaměstnanci vznikl nárok. Nejnižší úrovně zaručené mzdy jsou stanoveny v nařízení vlády. Vztahují se na zaměstnance, jejichž mzda není sjednána v kolektivní smlouvě a také na zaměstnance zaměstnavatelů odměňujících platem. Nevztahují se na odměny z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. Práce jsou zde

odstupňovány podle složitosti, odpovědnosti a namáhavosti do osmi skupin. Pokud je mzda zaměstnance sjednána v kolektivní smlouvě, není nutné respektovat nejnižší úroveň zaručené mzdy.

Závislá práce je taková práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele a podle jeho pokynů. Zaměstnanec ji musí vykonávat osobně. Může být vykonávána pouze v pracovněprávním vztahu podle zákoníku práce. Je též upravena zvláštními právními předpisy v případě služebních poměrů.

Mimo práce vykonávané formou pracovního poměru existují ještě tzv. dohoda o provedení práce a dohoda o pracovní činnosti. Pracovníci zde dostávají odměnu za vykonanou práci.

Ze mzdy a platu se sráží **záloha na daň z příjmů** ze závislé činnosti. Pro výpočet této zálohy je rozhodující, zda zaměstnanec podepsal u zaměstnavatele - **Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti**. To může být podepsáno v jednom období pouze u jednoho zaměstnavatele.

V současnosti činí sazba daně z příjmů fyzických osob 15 % do měsíčního příjmu Kč 141 764,-, v případě vyššího příjmu je pak sazba 23 %.

Zaměstnanec může uplatnit měsíčně slevu na dani na poplatníka, základní slevu na invaliditu, rozšířenou slevu na invaliditu, slevu na držitele průkazu ZTP/P, na studenta, daňové zvýhodnění na dítě. Ročně pak může uplatnit slevu na manžela, manželku a slevu za umístění dítěte.

Dále se zaměstnanci sráží z hrubé mzdy 6,5 % na **důchodové a sociální zabezpečení**. Zaměstnavatel tyto částky odvádí na účet příslušné Okresní správy sociálního zabezpečení. Na **zdravotní pojištění** se zaměstnanci sráží 4,5 % z hrubé mzdy. Tyto částky zaměstnavatel odvádí do zdravotní pojišťovny, v níž je zaměstnanec registrován.

Zaměstnavatel je povinen kromě toho platit za své zaměstnance v klasickém pracovním poměru **zákonné důchodové a sociální pojištění** ve výši 24,8 % z hrubé mzdy a **zákonné zdravotní pojištění** ve výši 9 % z hrubé mzdy. Částky sociálního pojištění zaměstnavatel odvádí na účet příslušné Okresní správy sociálního zabezpečení, zdravotní pojištění do té zdravotní pojišťovny, u níž je zaměstnanec evidován. Ze sociálního pojištění jsou hrazeny důchody, dávky v nemoci a v mateřství a financuje se státní politika zaměstnanosti. Ze zdravotního pojištění jsou hrazeny výkony lékařů, nemocnic a úhrady vybraných léků.

Příklady účtování o mzdách

1. Předpis hrubých mezd: Má dáti 521- Mzdové náklady, na straně Dal 331 – zaměstnanci, vůči kterým vznikl závazek
2. Předpis zákonného sociálního a zdravotního pojištění, které platí zaměstnavatel: Má dáti 524 – zákonné sociální a zdravotní pojištění, strana Dal 336 – zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění – vůči institucím vznikl závazek
3. Předpis zákonného sociálního a zdravotního pojištění, které se sráží ze mzdy zaměstnanců: 331 – zaměstnanci na straně Má dáti a 336 – zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění na straně Dal
4. Předpis srážky daně z příjmů ze závislé činnosti: 331 –zaměstnanci na straně Má dáti a 342 – ostatní přímé daně na straně Dal – vůči finančnímu úřadu vznikl závazek

Všechny tyto účetní operace jsou účtovány na základě mzdové a výplatní listiny.

5. Z bankovního účtu zaslána na finanční úřad sražená daň z příjmů ze závislé činnosti – je účtováno na základě výpisu z bankovního účtu: 342 – ostatní přímé daně na straně Má dáti, na straně Dal pak 221 – bankovní účty

Účtování o zálohách

Účet 335 – pohledávky za zaměstnanci – rozvahový účet aktivní.

Účetní jednotka eviduje na tomto účtu nejrůznější pohledávky za zaměstnanci (poskytnuté zálohy na cestovní výdaje, drobné nákupy, uplatnění náhrad vůči zaměstnancům atd.). Na konci účetního období účet vykazuje skutečný celkový stav pohledávek, který musí souhlasit s inventarizačním zápisem.

Příklad: zaměstnanci je poskytnuta záloha na pracovní cestu v hotovosti: 335 – pohledávky za zaměstnanci na straně Má dáti a 211 – pokladna na straně Dal

Účet 051 – poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek – rozvahový účet aktivní

Účetní jednotka zde eviduje v případě, pokud platí dodavateli zálohu na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku

Příklad: z bankovního účtu je placena záloha na pořízení software: 051 – poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek na straně Má dáti a 221 – bankovní účty na straně Dal

Účet 052 – poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek – rozvahový účet aktivní

Na tento účet se účtuje v případě, kdy účetní jednotka platí zálohu na pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Příklad: z bankovního účtu je placena záloha na nákup automobilu: 052 – poskytnuté záloh na dlouhodobý hmotný majetek na straně Má dáti a účet 221 – bankovní účty na straně Dal

Účet 053 – poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek – rozvahový účet aktivní

Tento účet je používán v případě, kdy účetní jednotka hradí zálohu na nákup dlouhodobého finančního majetku.

Příklad: účetní jednotka z bankovního účtu platí zálohu na nákup akcií, které chce vlastnit po dobu delší jednoho roku: 053- poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek na straně Má dáti a 221 – bankovní účty na straně Dal

Účet 314 – poskytnuté zálohy – rozvahový účet aktivní

Používá se v případě, kdy účetní jednotka hradí dodavateli zálohu na službu.

Příklad: z bankovního účtu je hrazena záloha na zpracování reklamy: 314 – poskytnuté provozní zálohy na straně Má dáti a 221 – bankovní účty na straně Dal

Účet 151 – poskytnuté zálohy na zásoby – rozvahový účet aktivní

Na tento účet se účtuje v případě, kdy účetní jednotka hradí dodavateli zálohu na zásoby.

Příklad: z bankovního účtu je hrazena záloha na nákup zboží: 151 – poskytnuté zálohy na zásoby na straně Má dáti a bankovní účty 221 na straně Dal

Účet 324 – přijaté provozní zálohy – rozvahový účet pasivní

Na tento účet účtuje účetní jednotka v případě, pokud jí odběratel zaplatí zálohu na dodávku výrobků, zboží či služeb.

Příklad: účetní jednotce zaplatil odběratel na účet zálohu na stavbu domu, opravu vozidla, dodání zboží: na straně Má dáti 221 – bankovní účty a na straně Dal 324 – přijaté provozní zálohy, neboť dodavateli přijetím této zálohy vznikl závazek.

Zúčtovací vztahy

Jsou to závazky a pohledávky. Při svém vzniku se oceňují jmenovitou hodnotou.

Jedná se o účty ve třídě 3. Patří sem účty 331, 335, 336, 342, 314, 324, 343 - o těch bylo pojednáno výše. Dále do této třídy patří rozvahový účet aktivní 311 odběratelé, na který se účtuje přírůstek pohledávky na základě vydané faktury na straně Má dáti a snížení pohledávky po jejím uhrazení na straně Dal na základě zpravidla výpisu z bankovního účtu.

Patří sem účet 321 dodavatelé – rozvahový účet pasívní. Zde účtujeme přírůstek dluhu na základě došlé faktury na stranu Dal a snížení závazku po úhradě – zpravidla na základě výpisu, kdy závazek se sníží na straně Má dáti.

Do třídy třetí patří i účet 341 – daň z příjmů, kam se účtuje závazek uhradit daň z příjmů za podnik, případně zálohy, které účetní jednotka hradí v průběhu účetního období na svoji daňovou povinnost.

Účet 345 – ostatní daně a poplatky – další daně, které je účetní jednotka povinna hradit, např. silniční daň. Je nutno rozlišovat analyticky.

Patří sem též účty 346 a 347, kde se účtuje o **dotacích**.

Dotací se rozumí bezúplatné plnění přímo nebo zprostředkovaně poskytované ze státního rozpočtu, státních fondů, z rozpočtu územně samosprávného celku, z prostředků Evropských společenství, z programu PHARE atd. O dotacích se účtuje v okamžiku jejich přijetí či v okamžiku, kdy je nezpochybnitelné, že budou přijaty nebo schváleny. Dotace jsou jednak **na úhradu nákladů**, jednak na **pořízení dlouhodobého majetku**.

Dotace na úhradu nákladů se účtují do výnosů ve věcné a časové souvislosti s vyúčtováním nákladů na stanovený účel. Jedná se o činnosti, které by podniky za normálních tržních podmínek neprováděly.

V případě poskytnutí dotace na pořízení dlouhodobého majetku včetně technického zhodnocení se o částku dotace snižuje pořizovací cena příslušného dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku.

