

6 DLOUHODOBÝ MAJETEK

Dle § 28 odst. 1 ZoÚ vzniká účetní jednotce povinnost účtovat a odpisovat v souladu s účetními metodami o takovém majetku, ke kterému má vlastnické nebo jiné právo. Ačkoliv bylo v kapitole 2 vymezeno, co se rozumí DM, a jaké má DM členění z účetního hlediska, je vhodné připomenout některé základní informace.

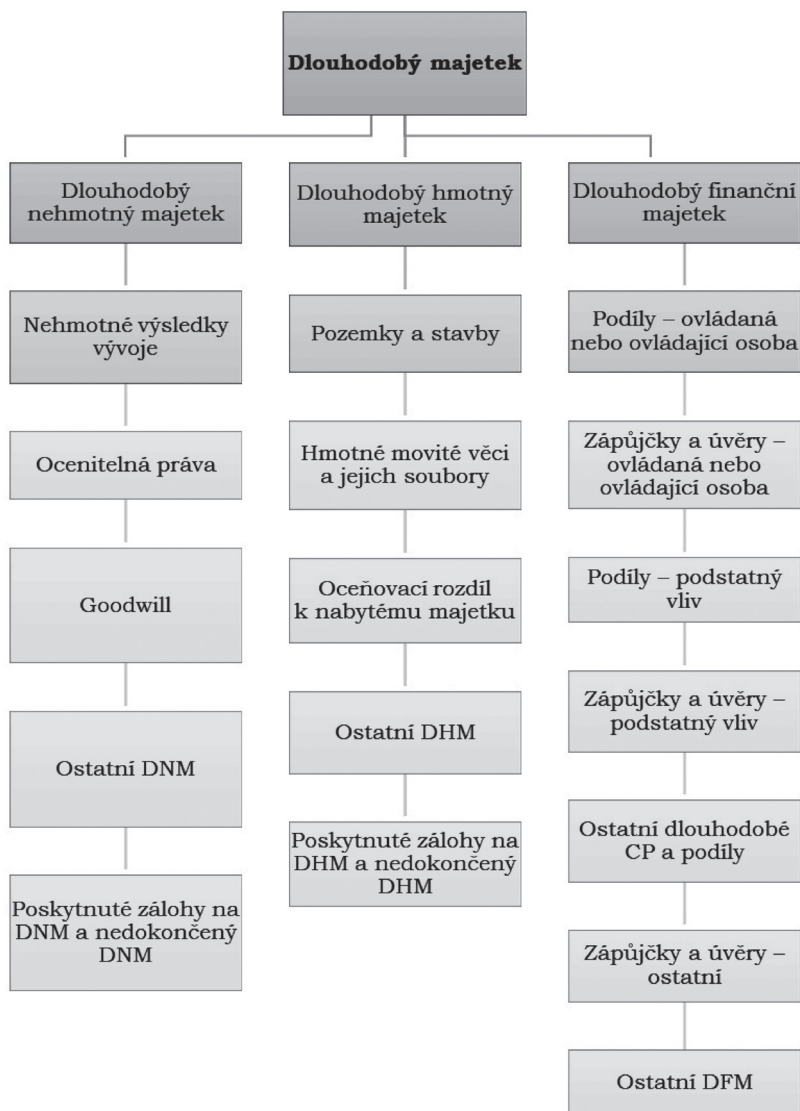
Vymezení DM, způsobům oceňování a inventarizaci se věnuje ZoÚ v § 19 odst. 8 a § 24 až § 30. Konkrétní položky rozvahy jsou vymezeny vyhláškou v § 6 až § 8, způsobům odpisování se pak věnují § 56 a § 56a. Za účelem docílení souladu účetních metod používaných ÚJ v oblasti DM byl vytvořen účetní standard č. 013, který se věnuje problematice oceňování, odpisování a postupu účtování DM. Z daňového hlediska je třeba věnovat pozornost § 26 až § 33 ZoDP, které řeší problematiku vstupní ceny, zůstatkové ceny, technického zhodnocení a daňové uznatelnosti odpisů.

6.1 Teoretická východiska

6.1.1 Kategorizace DM a jeho evidence

Dlouhodobý majetek lze členit do tří oblastí, a to dlouhodobý majetek nehmotný, hmotný a finanční. Jelikož oblast dlouhodobého finančního majetku není předmětem této publikace, bude dále věnována pozornost pouze dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku. Pro rekapitulaci budou prezentovány jednotlivé druhy DM a blíže vymezeny jejich složky. Struktura DM je zachycena ve Schématu č. 22.

Schéma č. 22 – Struktura dlouhodobého majetku



Dlouhodobý nehmotný majetek

Jedná se o majetek nemateriální povahy, jehož vstupní cena přesahuje hodnotu stanovenou ÚJ ve vnitropodnikové směrnici. Tato hodnota představuje limit, od jehož výše je v dané ÚJ nehmotný majetek považován za dlouhodobý. Současně

musí mít tento majetek dobu použitelnosti delší než jeden rok. Definicí doby použitelnosti obsahuje § 6 odst. 1 vyhlášky, zjednodušeně řečeno je možné ji označit jako dobu, po kterou lze majetek skutečně využívat.

V případě, že ÚJ vlastní nehmotný majetek, který splňuje dobu použitelnosti minimálně jednoho roku, avšak nedosahuje výše limitu stanoveného pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku ÚJ, označuje se tento majetek jako drobný nehmotný majetek. V praxi je nejčastěji zahrnován přímo do nákladů. V následujícím textu budou rozebrány jednotlivé složky DNM.

První složkou DNM jsou **nehmotné výsledky vývoje**. Tento název byl pozměněn s účinností od 1. 1. 2018 na základě směrnice 2013/34/EU, z původního názvu³² byla vyjmuta položka „výzkum“. Dle § 6 odst. 3 písm. a) vyhlášky jsou „*nehmotnými výsledky vývoje a software takové výsledky a software, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi anebo nabyty od jiných osob.*“ Nicméně konkrétní definici této položky daňové ani účetní předpisy neobsahují. Za účelem doplnění chybějící definice z účetního hlediska a upřesnění podmínek pro aktivování výdajů vynaložených na vývoj do pořizovací ceny a základních principů jejich odpisování byla 20. 1. 2020 vydána interpretace Národní účetní rady I-40. NÚR rozumí vývojem „*použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k plánování nebo navrhování nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb, a to před zahájením jejich komerční výroby nebo využití.*“ Podmínky pro zahrnutí výdajů do nehmotného aktiva jsou uvedeny v bodu 11 výše uvedené interpretace. Samotným aktivem se pak rozumí výsledky vývoje, které povedou přímo k vytvoření aktiva, s nímž bude obchodováno nebo k návrhu takových materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb, které budou sloužit přímo k obchodní činnosti dané ÚJ (například budou vyrobeny na základě vyvinutého designu a následně prodávány). Odpisování se pak odvíjí od odhadované ekonomické použitelnosti, současně je třeba k datu účetní závěrky zjišťovat skutečnou hodnotu.

Tato interpretace obsahuje i zdůvodnění vynechání „výzkumu“ z názvu dané složky DNM. Příčinou je fakt, že výdaje na výzkum nesplňují charakteristiku aktiva z důvodu nejistého výsledku zkoumání, nelze je tak aktivovat do DNM. Proto je třeba na základě uplatňování akruálního principu zahrnovat tyto výdaje přímo do nákladů příslušného účetního období.

Definice **softwaru** je stejně problematická jako u nehmotných výsledků vývoje. Jelikož v této oblasti nebyla vydána žádná podpůrná interpretace ani vyjádření, je nutné vyjít ze všeobecného vymezení. Softwarem se rozumí programové vybavení počítače či technologických celků a zařízení, přičemž je možné jej rozdělit na aplikační a systémový. V obou případech probíhá nákup softwaru pomocí softwarových licencí, tzn. že ÚJ si fakticky kupuje ve většině případů časově omezená práva na užívání softwaru, u některých licencí může být oprávněna i k jejich poskytování třetím osobám.

³² Původní název zněl „Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje“.

Na účtu 013-Software se eviduje pouze aplikační software, který přesahuje hodnotu ocenění pro DNM stanovenou v konkrétní ÚJ. Systémový software je zpravidla kupován společně s hardwarovým vybavením, z toho důvodu se považuje za jeho nedílnou součást. Z daňového hlediska se tak liší způsob odpisování, kdy aplikační software není odpisován v souladu se zrušením § 32a odst. 4 ZoDP s účinností od 1. 1. 2021. Systémový software se odpisuje společně s hardwarovým vybavením, tzn. v souladu s § 26 ZoDP.

Ostatní ocenitelná práva představují předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů. Jedná se tak o různé ochranné známky, patenty nebo autorská práva.

Goodwill vzniká jako rozdíl při ocenění obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu nebo jako rozdíl při vkladu či ocenění majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace v porovnání se souhrnem individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy. Zjednodušeně řečeno se tak jedná o rozdíl v tržní ceně obchodního závodu před a po akvizici či fúzi, přičemž rozdíl může být kladný i záporný.

V § 6 odst. 3 písm. c) vyhlášky je taxativně vymezen způsob odpisování goodwillu. Záporný goodwill je odpisován do výnosů, kladný pak do nákladů, přičemž v obou případech je doba odpisování nejdéle 60 měsíců od nabytí, respektive od rozhodného dne přeměny obchodního závodu. V případě, že by došlo k následné změně kupní ceny obchodního závodu, je z hlediska odpisování nutné upravit hodnotu goodwillu, nicméně doba odpisování se tímto nemění.

Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek je takový, který splňuje definici DNM, nicméně jej nelze zařadit mezi výše uvedené složky. Jedná se zejména o emisní povolenky a preferenční limity. Emisní povolenky jsou zde zahrnovány bez ohledu na výši ocenění. Jedná se o udělené povolení na množství skleníkových plynů, které lze v rámci jednoho roku vypustit do ovzduší. S nespotebovanými povolenkami lze obchodovat, přičemž toto obchodování se řídí zákonem č. 383/2012 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, ve znění pozdějších předpisů.

Preferenční limity se využívaly u obchodních závodů zabývajících se zemědělskou produkcí. Jednalo se o produkční kvóty, tedy množství určitého statku, které lze během kalendářního roku vyprodukovat, a dále o individuální limit prémiových práv, který vyjadřuje povolení pro chov krav bez tržní produkce mléka, popř. pro chov bahnic. Preferenční limity jsou stejně jako emisní povolenky považovány za DNM bez ohledu na výši jejich ocenění.

Dlouhodobý hmotný majetek

Definice DHM v § 7 vyhlášky využívá jiné struktury než v případě DNM. Není zde taxativně uvedeno, co je považováno za dlouhodobý hmotný majetek, nýbrž jsou přímo vydefinovány jednotlivé složky. Nicméně společným znakem DHM je hmotný (materiální) charakter. Ve všech případech navíc platí § 7 odst. 11 vyhlášky,

který stanovuje, že DHM se majetkem stává až v případě jeho uvedení do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání, respektive pro způsobilost k provozu. Zjednodušeným příkladem může být nový automobil, který je možné považovat za DHM až po zápisu do registru vozidel a sjednání povinného ručení.

V rámci dalšího výkladu je třeba zdůraznit, že veškeré nemovité věci, které ÚJ nevyužívá a nakupuje je pouze za účelem jejich dalšího prodeje, jsou zahrnovány pod položku rozvahy C.I.3.2. a jsou tak považovány za zboží bez ohledu na výši jejich ocenění.

Stavbami jsou rozuměny stavby ve smyslu zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon bude zrušen k 1. 7. 2023), ve znění pozdějších předpisů, tzn. veškerá stavební díla vznikající stavební nebo montážní technologií. Dále se jimi rozumí například práva staveb, nejsou-li zbožím, nebo byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky. Taxativní výčet uvádí § 7 odst. 2 vyhlášky. Stavby jsou vždy dlouhodobým majetkem bez ohledu na výši ocenění i dobu použitelnosti.

Definice **hmotných movitých věcí a jejich souborů** byla uvedena v kapitole 2. Tento majetek musí mít dobu použitelnosti delší než jeden rok a výše ocenění musí překračovat limit stanovený ÚJ, od jehož překročení se majetek v daném obchodním závodu považuje za DHM. Stejně jako u DNM může dojít k situaci, že majetek splňuje dobu použitelnosti, ale nedosahuje stanovené výše ocenění, aby byl považován za dlouhodobý majetek. Dle § 7 odst. 3 písm. b) prováděcí vyhlášky se tak jedná o drobný hmotný majetek, který lze evidovat jako zásobu či účtovat rovnou do nákladů.

Pod hmotné movité věci a jejich soubory jsou dle § 7 odst. 3 písm. a) vyhlášky řazeny i předměty z drahých kovů, a to bez ohledu na výši ocenění.

Za **pěstitelské celky trvalých porostů** se považují vysázené ovocné stromy nebo ovocné keře dle specifik stanovených § 7 odst. 4 písm. a) vyhlášky, dále pak trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

Dospělá zvířata a jejich skupiny představují dospělá zvířata a jejich skupiny typu hejn či stád. V tomto případě musí být doba použitelnosti delší než jeden rok (tedy doba, po kterou má ÚJ v úmyslu daná zvířata či jejich skupiny držet, v případě jednotlivých zvířat je však nutné zohlednit i dobu dožití) a současně musí výše ocenění překračovat oceňovací limit stanovený ÚJ pro zařazení majetku do DHM. I zde může dojít k situaci, že zvířata budou splňovat dobu použitelnosti minimálně jednoho roku, ale nepřekročí zmíněný limit, opět se bude jednat o drobný hmotný majetek.

Jiným dlouhodobým hmotným majetkem jsou bez ohledu na výši ocenění za podmínek stanovených v § 7 odst. 6 vyhlášky například ložiska nevyhrazeného nerostu, soubory uměleckých děl nebo věcná břemena k pozemku a stavbě.

Pozemky jsou považovány za dlouhodobý majetek bez ohledu na výši ocenění. Pozemky nelze odpisovat účetně (§ 56 odst. 11 vyhlášky) ani daňově (nejsou dle

§ 26 odst. 2 ZoDP považovány za hmotný majetek), důvodem je to, že u pozemku nedochází k opotřebení a tím snižování jeho hodnoty. Z toho důvodu je nutné rozlišovat součásti pozemku, které odpisovány jsou, jako například stavby. Při koupi pozemku, jehož součástí je například budova obytného domu, je tak nutné evidovat zvláště pozemek, který odpisován nebude, a zvláště obytný dům, který je nutné odpisovat z účetního hlediska, přičemž je možné využít i daňových odpisů.

Umělecká díla a sbírky jsou v rozvaze vykazovány jako součást jiného DHM v položce B.II.4.3. Je vhodné poznamenat, že sbírky, a zejména umělecká díla musí splňovat podmínku movitosti. Tzn., že pokud by například socha označená za kulturní památku byla pevně spojená se zemí, nejednalo by se v tomto případě o umělecké dílo, ale o stavbu.

Evidence dlouhodobého majetku

Evidence dlouhodobého majetku je definována v ČÚS č. 013. Ten stanoví, že analytické účty jsou vedeny podle jednotlivých složek DNM či DHM, účelu stanoveného právními předpisy nebo vyplývající z požadavků vlastního řízení na kartách či v datových souborech.

Za důležité lze považovat odstavec 6.3. tohoto standardu, z jehož obsahu vyplývá, že knihy analytických účtů je nutné vést za každou položku DNM i DHM jednotlivě. U souborů hmotných movitých věcí je současně nutné uvádět samostatně i jeho jednotlivé části, a to jak věcně, tak v hodnotovém vyjádření. Tento odstavec vymezuje rovněž požadavky na obsah daných knih označovaných v praxi jako karty dlouhodobého majetku. Je tak možné konstatovat, že současné účetní předpisy stanovují pouze obsahovou stránku, nikoliv formální podobu analytické evidence, přičemž se nejedná o taxativní výčet náležitostí karet dlouhodobého majetku, nýbrž o jejich minimální obsah.

Vzor pro možnou strukturu karty dlouhodobého majetku zachycuje Obrázek č. 10.

Obrázek č. 10 – Vzor karty dlouhodobého majetku

Karta dlouhodobého majetku							
Název majetku:	Myčka na nádobí průmyslového charakteru			Inventární číslo:	19IM0110		
Datum zařazení:	10.08.2019			Vstupní cena:	105 000 Kč		
Datum vyřazení:				Způsob pořízení:	Koupě		
Daňové odpisy:	Rovnoměrně			Účetní odpisy:	Časové		
Odpisová skupina:	2.			Plán účetních odpisů:	10 let		
Rok	Text	Odpisy		Oprávký		Zůstatková cena	
		Daňové	Účetní	Daňové	Účetní	Daňová	Účetní
2019	Odpis	11 550	3 500	11 550	3 500	93 450	101 500
2020	Odpis	23 363	10 500	34 913	14 000	70 087	91 000
2021	Odpis	23 363	10 500	58 276	24 500	46 724	80 500
2022	Odpis	23 363	10 500	81 639	35 000	23 361	70 000
2023	Odpis	23 361	10 500	105 000	45 500	-	59 500
2024	Odpis	-	10 500	-	56 000	-	49 000
2025	Odpis	-	10 500	-	66 500	-	38 500
2026	Odpis	-	10 500	-	77 000	-	28 000
2027	Odpis	-	10 500	-	87 500	-	17 500
2028	Odpis	-	10 500	-	98 000	-	7 000
2029	Odpis	-	7 000	-	105 000	-	-

6.1.2 Účtování o DM

Základní přehled užívaných syntetických účtů

Stejně jako u předcházejících kapitol bude krátce představen přehled základních syntetických účtů užívaných při účtování v souvislosti s dlouhodobým majetkem. Znovu je nezbytné připomenout, že je tento přehled určen pouze pro ty ÚJ, které při účtování využívají účtový rozvrh pro podnikatelské subjekty.

Tabulka č. 50 – Přehled základních syntetických účtů při účtování o DM

Pořízení DM		Vyřazení DM	
01x	<i>DNM</i>	01x	<i>DNM</i>
02x	<i>DHM odpisovaný</i>	02x	<i>DHM odpisovaný</i>
03x	<i>DHM neodpisovaný</i>	03x	<i>DHM neodpisovaný</i>
04x	<i>Nedokončený DNM a DHM</i>	07x	<i>Oprávký k DNM</i>
05x	<i>Poskytnuté zálohy na DM</i>		
06x	<i>DFM</i>		

Pořízení DM		Vyřazení DM	
09x	<i>Opravné položky k DM</i>	08x	<i>Oprávkvy k DHM</i>
346	<i>Dotace ze státního rozpočtu</i>		
347	<i>Ostatní dotace</i>		
411	<i>Základní kapitál</i>		
413	<i>Ostatní kapitálové fondy</i>		
491	<i>Účet individuálního podnikatele</i>	491	<i>Účet individuálního podnikatele</i>
501	<i>Spotřeba materiálu (pořízení DHM)</i>	541	<i>Zůstatková cena prodaného DNM a DHM</i>
518	<i>Ostatní služby (pořízení DNM, malé technické zhodnocení u DNM)</i>	543	<i>Poskytnuté dary</i>
548	<i>Ostatní provozní náklady (malé technické zhodnocení u DHM)</i>	549	<i>Manka a škody z provozní činnosti</i>
586	<i>Aktivace vnitropodnikových služeb</i>	551	<i>Odpisy DNM a DHM</i>
587	<i>Aktivace DNM</i>		
588	<i>Aktivace DHM</i>		
559	<i>Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti</i>		
648	<i>Ostatní provozní výnosy</i>	641	<i>Tržby z prodeje DNM a DHM</i>
		648	<i>Ostatní provozní výnosy</i>

6.1.3 Oceňovací základny při pořízení DHM a DNM

Při oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku zůstávají zachovány stejné zásady jako u zásob, kterým se podrobněji věnuje kapitola 4.1.2 či přímo § 25 ZoÚ. Pripomeňme si, že způsob stanovení vstupní ceny majetku je ovlivněn způsobem jeho pořízení, přičemž platí, že:

- majetek pořízený nákupem od externích dodavatelů účetní jednotky oceňují pořizovací cenou;
- majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady;
- a majetek nabytý jiným způsobem (například bezúplatným plněním, tj. darem, vkladem od jiné osoby, přeražením z osobního užívání apod.) se oceňuje reprodukční pořizovací cenou.

V kapitole 4.1.2 je uvedeno, že **pořizovací cena** je tvořena součtem ceny pořízení a nákladů s pořízením souvisejících. Cena pořízení analogicky jako u zásob reprezentuje kupní cenu majetku bez DPH (za předpokladu, že ÚJ je plátcem DPH).