

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2013

LENKA RIGO

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

PODNIKOVÁ EKONOMIKA

Vysoká škola ekonomie a managementu

+420 841 133 166 / info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

NÁZEV BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Oceňování dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví a jeho vliv na daň z příjmů právnických osob

TERMÍN UKONČENÍ STUDIA A OBHAJOBA (MĚSÍC/ROK)

Říjen 2013

JMÉNO A PŘÍJMENÍ / STUDIJNÍ SKUPINA

Lenka Rigo/PE32

JMÉNO VEDOUcíHO BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Ing. Marta Dykovská

PROHLÁŠENÍ STUDENTA

Prohlašuji tímto, že jsem zadanou bakalářskou práci na uvedené téma vypracovala samostatně a že jsem ke zpracování této bakalářské práce použila pouze literární prameny v práci uvedené.

Datum a místo: 30. 07. 2013, Lázně Toušeň

podpis studenta

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych tímto poděkovala vedoucí bakalářské práce za metodické vedení a odborné konzultace, které mi poskytla při zpracování mé bakalářské práce.

Vysoká škola ekonomie a managementu

+420 841 133 166 / info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

**Oceňování dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví a
jeho vliv na daň z příjmů právnických osob**

**Valuation of the tangible fixed assets in the accounting and
its impact on the corporate income tax**

Vysoká škola ekonomie a managementu

+420 841 133 166 / info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Souhrn

Tato bakalářská práce je zaměřena na problematiku oceňování dlouhodobého hmotného majetku a jeho vliv na daň z příjmů právnických osob. Problematika oceňování majetku je poměrně široká a správné ocenění majetku je důležité jak z pohledu účetnictví, tak z pohledu Zákona o daních z příjmů. První část teoretické části práce je zaměřena na vymezení základních pojmů, na popis základních principů oceňování majetku a na jeho vliv na základ daně z příjmů právnických osob. V další teoretické části práce je podrobněji řešena problematika oceňování dlouhodobého hmotného majetku při pořízení a na konci rozvahového dne. Praktická část charakterizuje konkrétní společnost, její účetní zásady a vymezení dlouhodobého hmotného majetku. Na vybrané druhy majetku bylo aplikováno 8 variant, které jsou tvořeny kombinací účetních a daňových odpisových plánů kalkulovaných za použití různých metod odpisování. U těchto variant byly porovnány rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy ve sledovaném zdaňovacím období roku 2012 (tj. za druhé zdaňovací období od pořízení majetku). V závěru práce byly vyhodnoceny tři vybrané varianty a jejich dopad na základ daně a rovněž bylo společnosti doporučeno změnit metodu výpočtu odpisů pro budoucí pořizovaný majetek.

Vysoká škola ekonomie a managementu

+420 841 133 166 / info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Summary

This bachelor thesis is focused on the valuation of tangible assets and its impact on the corporate income tax. The issue of valuation is relatively extensive and the proper valuation of assets is important both in terms of accounting, and in terms of the Income Tax Act. The first part of the theoretical part specifies the elemental terms, describes the basic principles of valuation and its impact on the tax base of the corporate income tax. Next part of the theoretical part is addressed in more detail to the issue of valuation of tangible fixed assets in acquisition as well as at the balance sheet day. The practical part describes the specific company, its accounting policies and the definition of tangible assets. There were applied 8 variants on the selected assets, which are a combination of accounting and tax depreciation schedules calculated by using of various methods of depreciation. These variants were compared to differences between tax and accounting depreciation in the period of the financial year of 2012 (i.e. the second tax period from the acquisition of assets). In the end, there were evaluated three selected variants and their impact on the tax base and the company was also recommended to change the method of calculating depreciation for future acquired assets.

Vysoká škola ekonomie a managementu

+420 841 133 166 / info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Klíčová slova

Účetnictví, Daň z příjmů právnických osob, Dlouhodobý hmotný majetek, Oceňování majetku, Odpisy

Keywords

Accounting, Corporate Income Tax, Fixed assets, Valuation of Fixed Assets, Depreciation

JEL Classification

M41 – Accounting

M48 – Government Policy and Regulation

K34 – Tax Law

Vysoká škola ekonomie a managementu

+420 841 133 166 / info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Vysoká škola ekonomie a managementu
Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jméno a příjmení:	Lenka Rigo
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Podniková ekonomika
Studijní skupina:	PE 32
Téma:	Oceňování dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti
Zásady pro vypracování (stručná osnova práce):	<ol style="list-style-type: none">1. Oceňování dlouhodobého majetku v podniku a jeho vliv na hospodářský výsledek podniku2. Základní informační zdroje, ze kterých oceňování vychází, metody a techniky oceňování3. Charakteristika vybraného podniku a jeho způsoby oceňování dlouhodobého majetku využitím všech základních metod a technik (pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady, jmenovitá hodnota, reálná hodnota; Oceňovací techniky: FIFO, vážený aritmetický průměr, LIFO)4. Komplexní vyhodnocení oceňování dlouhodobého majetku a jeho vliv na hospodářský výsledek podniku5. Shrnutí základních poznatků a závěrů vyplývajících ze zjištěných informací a formulace doporučení pro podnik
Seznam literatury: (alespoň 4 zdroje)	Kovanicová, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, Praha, Bova Polygon, 2009. Dvořáková, M. Základy účetnictví, Praha, Wolters Kluwer ČR, 2010. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění aj. související zákony. Vyhláška 500/2002 Sb., v platném znění aj. související vyhlášky. České účetní standardy pro podnikatelské subjekty. Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS. Direktivy Evropské unie (4., 7. a 8. direktiva). Obecně uznávané účetní zásady (US GAAP). OECD, Revenue Statistics, Edition, OECD, Paris.
Vedoucí práce:	Ing. Marta Dyková



Prof. Ing. Milan Žák, CSc.
rektor

V Praze dne 1. 2. 2013

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Obsah

1	Úvod.....	1
2	Teoretická část práce	3
2.1	Jmění, majetek	3
2.1.1	Vymezení dlouhodobého hmotného majetku z účetního hlediska.....	4
2.1.2	Vymezení dl. hmotného majetku z pohledu daně z příjmů právnických osob.....	5
2.2	Základní principy oceňování majetku v účetnictví	6
2.3	Vliv ocenění majetku na základ daně z příjmů právnických osob.....	7
2.4	Ocenění dlouhodobého hmotného majetku při pořízení	7
2.4.1	Dlouhodobý hmotný majetek pořízený koupí.....	8
2.4.2	Dlouhodobý hmotný majetek pořízený ve vlastní režii	9
2.4.3	Dlouhodobý majetek získaný bezúplatně.....	10
2.4.4	Pořízení majetku formou finančního pronájmu s následnou koupí.....	11
2.4.5	Technické zhodnocení majetku.....	12
2.5	Ocenění dlouhodobého hmotného majetku ke konci rozvahového dne.....	14
2.5.1	Účetní odpisy	15
2.5.2	Daňové odpisy	17
2.5.3	Opravné položky k dlouhodobému majetku	21
2.5.4	Rezervy	22
3	Analytická část práce	23
3.1	Charakteristika společnosti	23
3.2	Vymezení dlouhodobého hmotného majetku společnosti.....	24
3.3	Výběr dlouhodobého hmotného majetku	25
3.4	Uplatňovaná metodika odepisování ve společnosti	26
3.5	Možné varianty odepisování.....	26
3.6	Vyhodnocení jednotlivých variant.....	32
4	Závěr	33

Vysoká škola ekonomie a managementu

+420 841 133 166 / info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Seznam tabulek

Tabulka 1 Minimální doba odpisování dlouhodobého hmotného majetku.....	16
Tabulka 2 Roční odpisová sazba.....	17
Tabulka 3 Koeficienty pro zrychlené odpisování.....	18
Tabulka 4 Daňové a účetní odpisy vybraného majetku kalkulované účetní jednotkou v roce 2012.....	26
Tabulka 5 Daňové a účetní odpisy pro variantu 1.....	27
Tabulka 6 Daňové a účetní odpisy pro variantu 2.....	28
Tabulka 7 Daňové a účetní odpisy pro variantu 3.....	28
Tabulka 8 Daňové a účetní odpisy pro variantu 4.....	29
Tabulka 9 Daňové a účetní odpisy pro variantu 5.....	30
Tabulka 10 Daňové a účetní odpisy pro variantu 6.....	30
Tabulka 11 Daňové a účetní odpisy pro variantu 7.....	31
Tabulka 12 Daňové a účetní odpisy pro variantu 8.....	32

Vysoká škola ekonomie a managementu

+420 841 133 166 / info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Seznam grafů

Graf 1 Rozdíl daňových a účetních odpisů v roce 2012.....32

Seznam schémat

Schéma 1 Organizační struktura společnosti.....24

Vysoká škola ekonomie a managementu

+420 841 133 166 / info@vsem.cz / www.vsem.cz

1 Úvod

Bakalářská práce se zabývá oceňováním dlouhodobého majetku a jeho vlivem na daň z příjmů právnických osob. Problematika oceňování majetku je poměrně široká a prakticky každá účetní jednotka se dostává do situace, kdy musí v účetnictví správně stanovit hodnotu svého majetku. Správné ocenění majetku je velmi důležité jak z pohledu účetního, tak i z pohledu daně z příjmů a je třeba mít na paměti, že v některých případech je majetek z účetního hlediska oceňován odlišně, než je totožný majetek oceňován z pohledu daně z příjmů. Zatímco cílem účetnictví je podávat věrný obraz o společnosti a zachovat zásadu opatrnosti, cílem daňového systému je vybrat daň řádně, včas a ve správné výši.

Cílem této práce je především nastínit problematiku ocenění dlouhodobého hmotného majetku, interpretovat rozdíly v ocenění z pohledu účetního a z pohledu daně z příjmů a shrnout dopady ocenění majetku na základ daně z příjmů právnických osob.

Práce je rozdělena do dvou částí, teoretické a praktické. První kapitola teoretické části vymezuje pojem jmění a majetek z pohledu obchodního a občasného práva, dělení majetku z ekonomického hlediska a klasifikaci dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví a v Zákoně o daních z příjmů.

Druhá kapitola se již podrobněji zabývá základními principy oceňování dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví. Jsou zde vymezeny okamžiky, ke kterým je nutné majetek ocenit a také uvedena příslušná legislativa, která ocenění majetku upravuje.

Ve třetí kapitole je rozebírán vliv ocenění dlouhodobého hmotného majetku na základ daně z příjmů právnických osob.

Poslední dvě kapitoly teoretické části již podrobněji řeší problematiku oceňování dlouhodobého hmotného majetku při pořízení a na konci rozvahového dne. Jsou zde uvedeny jednotlivé způsoby pořízení majetku, tj. koupí, pořízení ve vlastní režii,

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

bezúplatné nabytí, pořízení formou finančního pronájmu s následnou koupí a rovněž technické zhodnocení majetku) a způsoby jeho ocenění. Při ocenění na konci rozvahového dne je popsána problematika účetních a daňových odpisů, opravných položek k dlouhodobému hmotnému majetku a rezerv.

Praktická část práce je zaměřena na konkrétní společnost. V první části je představena společnost, její zásady účtování, vymezení dlouhodobého hmotného majetku a uplatňovaná metodika odpisování majetku. V další části jsou namodelovány různé možné varianty uplatňovaných metod účetního i daňového odpisování vybraného majetku společnosti a posouzení vlivu každé jednotlivé varianty na základ daně z příjmů.

V teoretické části práce je použita metoda literární rešerše, dále pak vyhodnocení současného stavu řešené problematiky a syntéza výsledků. Jsou použity jak primární, tak sekundární zdroje. Praktická část je zaměřena na aplikaci teoretických poznatků, zhodnocení současného stavu ve vybrané společnosti, vyhodnocení skutečného stavu a jednotlivých vypočtených variant.

2 Teoretická část práce

2.1 Jmění, majetek

Otto (1898) ve svém slovníku naučném definuje jmění jako „*soubor věcí a práv, majících hospodářskou cenu a náležejících jisté osobě přirozené (fysické) nebo právní (fingované)*“. Mezi soubory věcí a práv řadí Otto (1898) také závazky a práva, které mají svoji ekonomickou hodnotu a náleží určité, konkrétní osobě. V současné době je spíše používán termín majetek. V moderním právu je pojem jmění, či majetek, chápán obdobně jako jej popisuje Jan Otto, avšak Občanský zákoník (1964), ani „nový“ Občanský zákoník (2012)¹, již pojem jmění nebo majetek přímo nedefinuje². V Obchodním zákoníku se setkáváme s pojmem obchodní majetek³.

Z ekonomického hlediska dělíme majetek na hmotný, nehmotný a finanční.

Hmotný majetek dále dělíme na movitý, zahrnující fyzické předměty, které jsou přemístitelné, mobilní (např. stroje, automobily, umělecká díla, šperky apod.), a nemovitý, což je majetek svázaný s půdou (např. pozemky, budovy, vlastněné prostory, vodní díla, doly, technické rekultivace apod.).

Nehmotný majetek je tvořen složkami nehmotné povahy (např. zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill, povolenky na emise, preferenční limity apod.).

Finanční majetek představuje skupinu majetku peněžní povahy (např. peníze, ceniny, dluhové cenné papíry, podíly, majetková práva, půjčky a úvěry apod.).

Majetek je rovněž dělen z hlediska doby své použitelnosti na dlouhodobý a krátkodobý.

¹ V rámci rekonstrukce soukromého práva byl schválen Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který nabývá účinnosti dne 1. ledna 2014.

² Mimo institutu společného jmění manželů.

³ § 6 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník: „*Obchodním majetkem podnikatele, který je fyzickou osobou, se pro účely tohoto zákona rozumí majetek (věci, pohledávky a jiná práva a penězi ocenitelné jiné hodnoty), který patří podnikateli a slouží nebo je určen k jeho podnikání. Obchodním majetkem podnikatele, který je právnickou osobou, se rozumí veškerý jeho majetek*“.

Jelikož vymezení majetku je velmi široké, dále se tato práce bude zabývat pouze dlouhodobým hmotným majetkem.

2.1.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku z účetního hlediska

Dlouhodobý hmotný majetek patří v podniku mezi aktiva společnosti. Vyznačuje se svým dlouhodobým charakterem, což znamená, že se vyskytuje v podniku v relativně nezměněné podobě po dobu delší než 1 rok a postupně se znehodnocuje. Znehodnocení (opotřebení) majetku je vyjádřeno odpisy. Podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013, uvedeném v Účetních předpisech pro podnikatele (2008), za dlouhodobý hmotný majetek považujeme:

- Pozemky
- Stavby
- Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- Pěstitelské celky trvalých porostů
- Dospělá zvířata a jejich skupiny
- Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Obsahové vymezení jednotlivých výše uvedených skupin dlouhodobého hmotného majetku je pak taxativně vyjmenováno v § 7 Vyhlášky 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 (dále jen jako Vyhláška 500/2002 Sb.).

Dalším kritériem pro klasifikaci majetku jako dlouhodobého hmotného pro účetní účely je hranice výše ocenění. Některé druhy majetku jsou automaticky považovány

za dlouhodobý hmotný majetek bez ohledu na výši jejich ocenění⁴ (např. pozemky, stavby apod.), avšak u ostatního majetku je hranice uznatelnosti plně v kompetenci účetní jednotky, která si ji stanoví vnitřním předpisem.

2.1.2 Vymezení dl. hmotného majetku z pohledu daně z příjmů právnických osob

Definice hmotného majetku z pohledu daní z příjmů je od účetního vymezení poněkud odlišná. Vychází ze Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen Zákon o daních z příjmů), a odvíjí se od možnosti uplatňovat daňové odpisy jako položku snižující základ daně v přiznání k dani z příjmů právnických osob⁵. V Zákoně o daních z příjmů nejsou uvedeny pozemky, nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a oceňovací rozdíl k nabytému majetku⁶, jelikož jejich daňové odepisování není možné. Z hlediska Zákona o daních z příjmů (1992) je dlouhodobý hmotný majetek definován následovně:

- Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, jejichž vstupní cena je vyšší než 40.000,- Kč a jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok
- Budovy, domy, byty a nebytové prostory
- Stavby⁷
- Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky⁸
- Dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40.000,- Kč
- Jiný majetek⁹

⁴ Vymezení je uvedeno ve Vyhlášce 500/2002 Sb.

⁵ Majetek, který není možné daňově odepisovat je uveden v § 27 Zákona o daních z příjmů.

⁶ Dle Zákona o daních z příjmů jsou však do základu daně zahrnovány účetní odpisy oceňovacího rozdílu, a to do nákladů v případě kladného oceňovacího rozdílu a do výnosů v případě záporného oceňovacího rozdílu.

⁷ S výjimkou důlních děl a drobných staveb včetně oplocení na pozemcích lesa. Přesná definice těchto drobných staveb je uvedena v § 26 odst. 2 písm. c) Zákona o daních z příjmů.

⁸ Přesné vymezení pěstitelských celků, které je možno odepisovat, vyplývá z § 26 odst. 9 Zákona o daních z příjmů.

⁹ Jiný majetek je definován v § 26 odst. 3 Zákona o daních z příjmů.

2.2 Základní principy oceňování majetku v účetnictví

Oceňování majetku v účetnictví je upraveno Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a navazujících prováděcích předpisů – Vyhlášky č. 500/2002 Sb. a rovněž Českými účetními standardy pro podnikatele¹⁰ (dále také jako ČÚS).

Obecně oceňování v účetnictví představuje způsob vyjádření jednotlivých účetních položek v peněžních jednotkách. Jedná se o jeden z velmi důležitých prvků v účetnictví, jelikož významně ovlivňuje vypovídací schopnost finančních výkazů. Zákon o účetnictví (1991) stanovuje dva okamžiky ocenění majetku, a to

- 1) k okamžiku uskutečnění účetního případu a
- 2) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka¹¹.

Podle Skály a Skálové (2002) se oceňování se provádí vždy v souladu se zásadami opatrnosti, což znamená, že majetek by měl být k rozvahovému dni oceněn vždy tou nejnižší možnou cenou, aby se předešlo nadhodnocení aktiv vykazovaných ve finančních výkazech. V případě, kdy dojde ke snížení hodnoty vykazovaného majetku, je nutné v rámci zásady opatrnosti snížení hodnoty majetku zohlednit v ocenění majetku bez ohledu na to, zda je v daném účetním období vykazován zisk nebo ztráta. V případě dlouhodobého hmotného majetku slouží k vyjádření snížení hodnoty, rezervy, opravné položky a účetní odpisy majetku.

Rezervy jsou pro daňové účely upraveny Zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen Zákon o rezervách). V případě dlouhodobého hmotného majetku se jedná o rezervu na opravy hmotného majetku. Opravné položky slouží k vyjádření přechodného snížení hodnoty majetku, odpisy představují trvalé snížení hodnoty majetku.

Hodnota majetku je v účetnictví zaznamenána v české měně. Pro případný přepočítání na českou měnu se používá kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou.

¹⁰ Konkrétně § 24 Zákona o účetnictví, § 47, §56 a § 61 Vyhlášky 500 a ČÚS 013.

¹¹ Tj. ke dni sestavení mimořádné účetní závěrky např. z důvodu zániku, likvidace nebo přeměny společnosti.

2.3 Vliv ocenění majetku na základ daně z příjmů právnických osob

Základ daně z příjmů právnických osob vzniká transformací účetního hospodářského výsledku na základ daně podle Zákona o daních z příjmů. Podle § 23 odst. 1 Zákona o daních z příjmů (1992) považujeme za základ daně „...rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období...“. Tento rozdíl se dále upravuje podle dalších ustanovení uvedených v § 23 Zákona o daních z příjmů.

Pokud Zákon o daních z příjmů nestanoví jinak, do základu daně se promítají ceny stanovené podle Zákona o účetnictví. Případné odlišnosti ocenění majetku v účetnictví a ocenění majetku pro daňové účely budou popsány v jednotlivých kapitolách níže.

2.4 Ocenění dlouhodobého hmotného majetku při pořízení

Dlouhodobý hmotný majetek lze pořídit následujícími způsoby:

- koupí
- ve vlastní režii (tj. vlastní výrobou)
- bezúplatným nabytím
- finančním pronájemem s následnou koupí majetku
- technickým zhodnocením

Pro každý z výše uvedených variant pořízení majetku je v účetnictví určen způsob stanovení hodnoty tohoto majetku, který je závazný pro zařazení majetku do účetnictví společnosti.

Podle Zákona o účetnictví (1991) oceňujeme dlouhodobý hmotný majetek následujícími způsoby:

- pořizovací cenou
- vlastními náklady
- reprodukční pořizovací cenou

2.4.1 Dlouhodobý hmotný majetek pořízený koupí

Koupě je jeden z nejčastějších způsobů pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Při pořízení koupí majetek pro účely účetnictví oceňujeme pořizovací cenou¹². Podle § 25 Zákona o účetnictví (1991) pořizovací cena zahrnuje hodnotu majetku, za kterou byl pořízen a rovněž náklady s jeho pořízením související. Mezi náklady související s pořízením majetku zahrnujeme např. dopravné, clo, montáž, pojistné během přepravy, úroky z úvěru, odměny za poradenské služby apod.¹³ Podle Kouta a Líbala (2013) bývá v některých případech správné ocenění hmotného majetku problematické, např. v případě pořízení nemovitosti, kdy kupní cena zahrnuje jak stavbu, tak i pozemek, na kterém se stavba nachází, je nutné rozúčtovat pořizovací cenu poměrně na základě znaleckého posudku¹⁴.

Pořizovaný dlouhodobý hmotný majetek se účtuje na účet 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, a to do doby, než je majetek zařazen do užívání. Po zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání se konečná pořizovací cena přeúčtuje na některý z následujících účtů:

021 – Stavby

022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

025 – Pěstitelské celky trvalých porostů

¹² Pořizovací cena = cena pořízení + náklady související s pořízením.

¹³ Podrobnější výčet nákladů, které lze zahrnout do pořizovací ceny je uveden v § 47 Vyhlášky 500.

¹⁴ S účinností od 1. ledna 2014 dochází k rekodifikaci soukromého práva. Dojde k zásadní změně ve vymezení stavby, která nově bude součástí pozemku. Podle sněmovního tisku č. 1004/0 uveřejněného na webových stránkách Poslanecké sněmovny (2013) dojde v této souvislosti rovněž k novelizaci Zákona o účetnictví a návazně i prováděcích vyhlášek a ČÚS, aby bylo možné stavby nadále účetně odepisovat.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny

029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek

031 – Pozemky

032 – Umělecká díla a sbírky

V případě stanovení základu daně hovoříme o vstupní ceně. Podle Zákona o daních z příjmů (1992) se vstupní cenou dlouhodobého majetku rozumí „*pořizovací cena, je-li pořízen úplatně.*“. Z uvedené definice vyplývá, že v případě majetku pořízeného koupí je vstupní cena pro daňové účely totožná s cenou pořizovací.

2.4.2 Dlouhodobý hmotný majetek pořízený ve vlastní režii

Některé společnosti, zejména výrobního charakteru, mají možnost vytvořit dlouhodobý hmotný majetek vlastní činností. Dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností oceňujeme vlastními náklady. Za vlastní náklady považujeme skutečnou výši nákladů vynaložených na výrobu majetku, vypočítanou na základě kalkulace. Analogicky jako v případě správného stanovení pořizovací ceny, mohou být do kalkulace vlastních nákladů zahrnuty pouze náklady bezprostředně související s výrobou daného dlouhodobého hmotného majetku.

Do vlastních nákladů zahrnujeme:

- Přímé náklady – za přímé náklady považujeme pořizovací cenu materiálu, surovin a dalších dodávek, přímé mzdy a ostatní přímé náklady, které jsou spotřebovány při výrobě daného majetku.
- Nepřímé náklady – do kalkulace ceny zahrnujeme také nepřímé náklady související s pořízením majetku. V případě, že společnost vytváří majetek déle, než je jedno účetní období, budou součástí ocenění rovněž nepřímé náklady správního charakteru (tzv. správní režie).

Podle Novotného (2007) byla v roce 1992 zrušena vyhláška o kalkulaci, z tohoto důvodu je tedy stanovení vlastních nákladů řešeno v rámci vnitropodnikového účetnictví interní kalkulační směrnicí.

Obecně se při stanovení nákladů postupuje podle základního kalkulačního vzorce, který si každá účetní jednotka přizpůsobí svým potřebám a použitým druhům nákladů:

Základní struktura kalkulačního

vzorce:

přímý materiál
+ přímé mzdy
+ ostatní přímé náklady
+ výrobní/provozní režie

= vlastní náklady výroby
+ správní režie

= vlastní náklady výkonu

Pořízení dlouhodobého hmotného majetku vytvořeného vlastní činností účtujeme rovněž na účet 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek oproti výnosovému účtu 642 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku. Po zařazení do užívání použijeme stejné účty jako v případě majetku pořízeného koupí.

Pro účely daňového odpisování podle Zákona o daních z příjmů bude vstupní cena totožná s cenou stanovenou na základě kalkulace vlastních nákladů.

2.4.3 Dlouhodobý majetek získaný bezúplatně

Za bezúplatně nabytý majetek považujeme např. majetek získaný na základě darovací smlouvy¹⁵, nově zjištěný dlouhodobý majetek¹⁶, dlouhodobý hmotný

¹⁵ Viz. § 628 odst. 1 Občanského zákoníku (1964) „Darovací smlouvou dárce něco bezúplatně přenechává nebo slibuje obdarovanému, a ten dar nebo slib přijímá.“

¹⁶ Např. při inventuře.

majetek bezúplatně pořízený z finančního leasingu apod. V účetnictví se tento majetek oceňuje reprodukční pořizovací cenou¹⁷.

Reprodukční pořizovací cena se stanoví na základě ceny, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Skála a Skálová (2002) uvádějí, že jde o cenu, za kterou by byl majetek pořízen se zohledněním jeho opotřebení. Jinými slovy, reprodukční pořizovací cena se stanovuje na základě tržní hodnotu majetku.

Z pohledu daně z příjmů právnických osob je však vymezení pojmu reprodukční pořizovací cena od chápání totožného pojmu z účetního hlediska odlišné. Zákon o daních z příjmů (1991) se při stanovení reprodukční pořizovací ceny přímo odkazuje na Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (dále jen Zákon o oceňování majetku). Ve většině případů se však reprodukční pořizovací cena zjištěná podle Zákonu o účetnictví a reprodukční pořizovací cena zjištěná podle Zákonu o daních z příjmů shodují¹⁸.

2.4.4 Pořízení majetku formou finančního pronájmu s následnou koupí

Pořízení majetku formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého majetku (dále také jako finanční leasing) je jednou z dalších možností nabytí dlouhodobého hmotného majetku. Je využíván především v případech, kdy společnost nemá volné finanční prostředky na pořízení dlouhodobého majetku. Obchodní ani občanské právo výslovně neupravuje smlouvu o finančním leasingu, proto je tento obchodní vztah uzavírán na základě nepojmenované, tzv. inominátní, smlouvy.

Zákon o účetnictví (1991) definuje finanční leasing jako „...poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku.“. Z uvedené definice vyplývá, že účetní jednotka je v tomto případě pouze uživatelem, tedy ne

¹⁷ Podle společenství Notia (2002) reprodukční pořizovací cenou oceňujeme také dlouhodobý nehmotný majetek vytvořený vlastní činností, pokud je reprodukční cena nižší než vlastní náklady, neodepisovaný majetek, majetek vložený do společnosti, pokud není oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny a majetek pořízený směnou, pokud jeho cena není sjednána ve smlouvě.

¹⁸ Rozdíly nastanou např. při vkladu majetku do obchodní společnosti nebo družstva. V takovém případě může být u majetku, který je již používán déle, „účetní“ a „daňové“ ocenění výrazně odlišné.

vlastníkem majetku. Z tohoto důvodu po dobu trvání nájemní smlouvy nemůže být předmětný dlouhodobý majetek uveden v aktivech společnosti, je evidován pouze podrozvahově. Do obchodního majetku nájemce je předmět finančního leasingu zahrnut až po zaplacení odkupní ceny při ukončení nájemní smlouvy, a to v případě, že tato odkupní cena přesáhne hranici vymezenou účetní jednotkou pro dlouhodobý hmotný majetek¹⁹. Je třeba mít na paměti, že pokud podle smlouvy o finančním leasingu byla akontace zaplacená na počátku nájemního vztahu považována za zálohu, je nutné ji zahrnout do pořizovací ceny majetku. Dále se snížení hodnoty projeví formou odepisování, jako u ostatního dlouhodobého majetku pořízeného jiným způsobem.

Hodnota pronajatého dlouhodobého majetku s následnou koupí se zahrnuje do účetnictví společnosti ve formě jednotlivých leasingových splátek dle splátkového kalendáře stanoveného pronajímatelem. Tyto náklady lze rovněž zahrnout do základu daně z příjmů právnických osob jako daňově uznatelný náklad, avšak pouze za splnění podmínek daných Zákonem o daních z příjmů²⁰. Z hlediska stanovení základu daně z příjmů právnických osob je třeba vždy testovat daňovou uznatelnost leasingových splátek, jelikož Zákon o daních z příjmů (1992) stanovuje lhůtu pro doměření daně²¹ z důvodu nesplnění podmínek pro uplatnění nájemného u finančního leasingu v základu daně jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů²².

2.4.5 Technické zhodnocení majetku

Pojem technické zhodnocení byl zaveden čistě pro daňové účely. Nenajdeme jej v žádné právní normě upravující soukromoprávní vztahy. Podle Brychty, Macháčka a Děrgela (2010) se nejedná ani o věc, ani o právo a ani jinou majetkovou hodnotu.

¹⁹ V ostatních případech je odkupní cena účtována přímo do nákladů.

²⁰ Viz. § 24 odst. 4 Zákona o daních z příjmů.

²¹ Viz. § 38r odst. 3 Zákona o daních z příjmů.

²² V souvislosti s rekodifikací soukromého práva dojde od 1. ledna 2014 v Zákoně o daních z příjmů k novému vymezení finančního leasingu. Za smlouvy o finančním leasingu budou považovány pouze smlouvy o přenechání věci k užívání, ve kterých je při jejich uzavření ujednáno, že po uplynutí stanovené doby přechází vlastnické právo na užívání předmětné věci z vlastníka na uživatele. Toto ujednání však musí smlouva obsahovat již v okamžiku jejího sjednání, není tedy možné výše uvedené sjednat později v průběhu trvání smluvního vztahu.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Technické zhodnocení proto nemůže být předmětem občanskoprávních vztahů, nelze jej prodat ani darovat.

V případě technického zhodnocení existuje velká provázanost mezi účetnictvím a daní z příjmů. Jelikož technické zhodnocení není v účetních předpisech explicitně vymezeno, řídíme se definicí vyplývající ze Zákona o daních z příjmů (1992)²³, podle kterého se technickým zhodnocením rozumí „...výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu za zdaňovací období...částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).“

V případě dlouhodobého hmotného majetku hodnota realizovaného technického zhodnocení navyšuje cenu tohoto majetku. Pravidla pro účtování technického zhodnocení pak zůstávají totožná s pravidly pro účtování dlouhodobého hmotného majetku.

Velmi často dochází k situaci, kdy účetní jednotka nemá vlastní prostory a svou činnost vykonává v pronajaté budově. Budovy patří rovněž mezi dlouhodobý hmotný majetek a mohou být technicky zhodnoceny. Jak již bylo řečeno výše, technické zhodnocení nepředstavuje žádnou majetkovou hodnotu, z právního pohledu se automaticky stává majetkem vlastníka budovy i přes skutečnost, že je realizováno nájemcem. V praxi je třeba tuto otázku řešit jak z účetního, tak především z daňového pohledu. Zákon o daních z příjmů (1992) tuto situaci řeší tím, že umožňuje nájemci provedené technické zhodnocení daňově odepisovat, a to za následujících podmínek²⁴:

- vlastník nemovitosti udělil nájemci souhlas s realizací technického zhodnocení na jeho majetku
- nájemce technické zhodnocení financuje

²³ Viz. § 33 Zákona o daních z příjmů.

²⁴ Viz. § 28 odst. 3 Zákona o daních z příjmů.

- vlastník nezvýší o hodnotu technického zhodnocení vstupní cenu svého majetku
- vlastník udělí nájemci písemný souhlas s realizací a odepisováním předmětného hmotného majetku
- nájemce zařadí odepisované technické zhodnocení do stejné odpisové skupiny, jako je zařazen majetek, na kterém bylo technické zhodnocení provedeno.

Účetně se technické zhodnocení odepisuje po dobu trvání nájemní smlouvy.

2.5 Ocenění dlouhodobého hmotného majetku ke konci rozvahového dne

Rozvahový den je dalším okamžikem, kdy účetní jednotka oceňuje svá aktiva. Zákon o účetnictví (1991) umožňuje dva způsoby ocenění k tomuto okamžiku, a to

- ocenění historickou cenou
- ocenění reálnou hodnotou.

Skála a Skálová (2002) uvádějí, že oceňování v účetnictví podstatně ovlivnila novela zákona č. 353/2001 Sb., Zákon, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, v rámci které bylo nově upraveno oceňování reálnou hodnotou.

Ocenění historickou cenou – historická cena vychází z pořizovací ceny, která je snížena v souladu s účetními zásadami opatrnosti²⁵. Snížení hodnoty je vyjádřeno odpisy majetku, opravnými položkami a rezervami.

Ocenění reálnou hodnotou – reálnou hodnotou lze přeceňovat majetek pouze v zákonem vyjmenovaných případech²⁶. Vzhledem k tomu, že se jedná o případy,

²⁵ Zásada opatrnosti vyplývá z § 25 odst. 2 Zákona o účetnictví: „Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.“

²⁶ Viz. § 27 odst. 1 Zákona o účetnictví.

kteřé jsou nad rozsah a téma této bakalářské práce, tato problematika již nebude dále šířejí rozebírána.

2.5.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy představují formu korekce hodnoty dlouhodobého majetku, který eviduje účetní jednotka ve svém účetnictví. Vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku a jsou důležité pro dodržení zásady opatrnosti v účetnictví²⁷. Na správném výpočtu účetních odpisů závisí, zda bude účetní závěrka sestavená k rozvahovému dni podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky²⁸.

Valouch (2009) uvádí, že z hlediska postupu účetního odpisování je stěžejní vytvoření odpisového plánu, ve kterém bude uvedena především metoda odpisování a doba odpisování dlouhodobého hmotného majetku. Dobu odpisování si na základě úvahy zvolí účetní jednotka tak, aby vyjadřovala životnost majetku a odpovídala skutečné době, po kterou bude majetek používán²⁹.

K odpisování majetku jsou používány dvě základní metody, a to

- metoda časová
- metoda výkonová.

Metoda časová dále umožňuje tři varianty odpisování, a to

- rovnoměrné odpisování
- zrychlené odpisování
- zpomalené odpisování.

Metoda a varianta odpisování by měla být zvolena s ohledem na povahu majetku tak, aby co nejvěrněji vyjadřovala skutečnost.

²⁷ Metodiku pro správný výpočet účetních odpisů nalezneme v § 56 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. a v Českém účetním standardu č. 013.

²⁸ Viz. § 7 Zákona o účetnictví.

²⁹ U zřizovacích výdajů, goodwillu a oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku je však doba odpisování stanovena přímo účetními předpisy.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Časová metoda odpisování

Při časové metodě odpisování dochází ke snížení hodnoty majetku v závislosti na délce jeho používání. Nejběžnější, a také nejjednodušší, metodou je metoda rovnoměrného odpisování, kdy je výše ročních (resp. měsíčních) odpisů konstantní. Používá se u majetku, k jehož opotřebování dochází rovnoměrně po celou dobu používání. Odpisy se počítají na základě níže uvedeného vzorce:

$$O = VC / t,$$

kde O = odpis, VC = vstupní cena, t = doba odpisování.

V případě zrychlených odpisů platí, že výše odpisů se postupně snižuje, tj. odpisy předcházejícího roku jsou vyšší než odpisy roku následujícího. Podle Valoucha (2009) lze využití zrychlených odpisů doporučit u majetku, jenž ztrácí hodnotu především v prvních letech životnosti (např. výpočetní technika). Pro výpočet zrychlených odpisů použijeme následující vzorec:

$$O = 2 * VC * (t + 1 - i) / t * (t + 1),$$

kde O = odpis, VC = vstupní cena, t = doba odpisování, i = rok odpisování.

Naproti tomu v případě zpomaleného odpisování je situace přesně opačná. Výše odpisů se postupně zvyšuje, tj. odpisy předcházejícího roku jsou nižší než odpisy roku následujícího. Valouch (2009) doporučuje použít tuto metodu v situaci, kdy je zřejmé, že majetek bude ztrácet svou hodnotu především na konci své životnosti. Pro výpočet odpisů pomocí této metody použijeme následující vzorec:

$$O = 2 * VC * i / t * (t + 1),$$

kde O = odpis, VC = vstupní cena, t = doba odpisování, i = rok odpisování.

Výkonová metoda odpisování

Výkonová metoda odpisování je využívána v případech, kdy míra opotřebení majetku závisí na skutečném využití majetku, tj. na jeho výkonu. Tato metoda může

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

být použita např. při odepisování strojů, forem, matic apod. Při výpočtu výše těchto odpisů si nejdříve vypočteme odpisový koeficient

$$OK = VC / PKVDV,$$

kdy OK = odpisový koeficient, VC = vstupní cena, PKVDV = počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem,

a následně vypočteme výši odpisu pomocí následujícího vzorce:

$$OVJ = OK * \text{skutečný počet výrobků v daném roce},$$

kdy OVJ = odpisy v jednotlivých letech, OK = odpisový koeficient.

Některé účetní jednotky tendují ke sjednocení účetních a daňových odpisů, kdy pro výpočet účetních odpisů použijí metody pro výpočet daňových odpisů vyplývající ze Zákona o daních z příjmů. Podle Pilařové (2007) je takový postup je nesprávný a lze jej za určitých okolností tolerovat pouze u nevýznamných položek majetku ležícího pod hranicí významnosti.

Jednotlivé měsíční odpisy účtujeme na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a ve prospěch některého z účtů oprávek uvedených v účtové skupině 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku³⁰, a to podle povahy dlouhodobého hmotného majetku.

2.5.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy³¹, na rozdíl od odpisů účetních, nevstupují do účetnictví společnosti. Počítají se jednou ročně, a to pouze pro účely stanovení základu daně z příjmů. Účetní jednotka je oprávněna, ne povinna, daňové odpisy v daném účetním období použít. Zákon o daních z příjmů umožňuje daňové odpisování na základě rozhodnutí účetní jednotky pro daný rok (nebo na několik let) přerušit, proto tyto odpisy slouží rovněž jako jeden z účinných nástrojů daňové optimalizace.

³⁰ Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku představují kumulaci účetních odpisů zaúčtovaných v jednotlivých účetních obdobích.

³¹ Pravidla pro kalkulaci daňových odpisů jsou upraveny v § 26 - § 33 Zákona o daních z příjmů.

Při zahájení odepisování pořízeného dlouhodobého hmotného majetku nejdříve účetní jednotka (neboli poplatník daně z příjmů) zařadí majetek do příslušné odpisové skupiny dle Zákona o daních z příjmů. Pro správné zařazení hmotného majetku do odpovídající odpisové skupiny slouží Příloha č. 1 k Zákonu o daních z příjmů, ve které je uvedena klasifikace SKP³² pro 1 – 3 odpisovou skupinu a klasifikace CZ-CPA³³ pro 4 – 6 odpisovou skupinu, dle které poplatník daný majetek zařadí³⁴. Každé odpisové skupině je Zákonem o daních z příjmů přiřazena minimální doba odepisování:

Tabulka 1 – Minimální doba odepisování dlouhodobého hmotného majetku

Odpisová skupina	Doba odepisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: Zákon o daních z příjmů (1992)

Zákon o daních z příjmů umožňuje poplatníkovi využít jednu ze dvou metod daňového odepisování, a to metodou rovnoměrného odepisování nebo zrychleného odepisování. Některé složky hmotného majetku však mají zákonem přesně vymezený způsob odepisování, který je od výše uvedených metod odlišný. Podle Zákona o daních z příjmů (1992) se jedná o odpisy otvírek nových lomů, pískoven, hlinišť a technických rekultivací, pokud nejsou součástí hmotného majetku, do jehož vstupní ceny jsou zahrnuty, dále se jedná o dočasné stavby a důlní díla, o matrice,

³² SKP – Standardní klasifikace produkce používaná Českým statistickým úřadem do 31. 12. 2007.

³³ CZ-CPA – Klasifikace produkce používaná Českým statistickým úřadem od 1. 1. 2008.

³⁴ Podle sněmovního tisku č. 1004/0 uveřejněného na webových stránkách Poslanecké sněmovny (2013) týkajícího se schvalovaného „doprovodného daňového zákona“ projednávaného v současné době Poslaneckou sněmovnou, jenž by měl nabýt účinnosti od 1. ledna 2014, se v novelizovaném Zákoně o daních z příjmů počítá se sjednocením klasifikace. Pro zařazení majetku do 1 – 3 odpisové skupiny by měla být rovněž využívána Klasifikace produkce CZ-CPA. Dosud používané zařazení hmotného majetku do odpisových skupin zůstane totožné až na jednu výjimku, kdy dojde k přeřazení u transportních zařízení pro přepravu kusových materiálů (nyní se tato transportní zařízení stávají součástí položek Pneumatické a ostatní výtahy a dopravníky pro plynulé přemísťování výrobků a materiálu a Ostatní zdvihací, manipulační, nakládací nebo vykládací zařízení) do jiné odpisové skupiny.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

zápustky, formy, modely a šablony, a o technické zhodnocení provedené na nemovité kulturní památce.

Metoda rovnoměrného odepisování

Rovnoměrné daňové odpisy se vypočítají ze vstupní ceny za pomoci příslušné roční odepisové sazby dle následující tabulky:

Tabulka 2 – Roční odepisová sazba

Odpisová skupina	V prvním roce odepisování	V dalších letech odepisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Zákon o daních z příjmů (1992)

Roční odpis vypočítáme pomocí následujícího vzorce:

$$O = (VC * ROS) / 100,$$

kdy O = roční rovnoměrný odpis, VC = vstupní cena a ROS = roční odepisová sazba.

Od roku 2005 nalezneme v Zákoně o daních z příjmů³⁵ další tři tabulky obsahující rozdílnou výši odepisových sazeb. Jedná se o roční odepisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 20%, 15% a 10%. Zvýšení odpisu v prvním roce odepisování může být použito pouze na hmotný majetek zařazený v odepisových skupinách 1 – 3³⁶, a může jej použít pouze první vlastník odepisovaného majetku. Zvýšení odpisu o 20 % může použít poplatník se zemědělskou a lesní výrobou, u něhož příjmy z této činnosti činily v předcházejícím zdaňovacím období více než 50 % z celkových příjmů. Zvýšení odpisu o 15 % může použít poplatník, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod využívaného ve stavbách nebo

³⁵ Viz. § 31 odst. 1 písm. b), c) a d) Zákona o daních z příjmů.

³⁶ Zvýšení odpisu v prvním roce však nelze aplikovat na majetek uvedený v § 31 odst. 5 Zákona o daních z příjmů.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

prvním vlastníkem třídícího a úpravárenského zařízení na zhodnocení druhotných surovin. Zvýšení odpisu o 10 % může být využito všemi poplatníky (vyjma těch, kteří pro odpisování svého majetku využívají zvýšení odpisu od 20 % a 15 %), musí však být opět splněna podmínka prvního vlastnictví.

Metoda zrychleného odpisování

V případě zrychleného odpisování majetku umožňuje Zákon o daních z příjmů poplatníkovi odepisovat v prvních letech odepisování vyšší částky, než je tomu u odpisů rovnoměrných. I v tomto případě je poplatníkovi umožněno zvýšit v prvním roce odpis o 20 %, 15 % a 10 %, a to analogicky jako v případě rovnoměrného odepisování majetku.

Pro výpočet zrychlených odpisů se používají následující koeficienty pro zrychlené odpisování:

Tabulka 3 – Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování (K_1)	V dalších letech odpisování (K_2)	Pro zvýšenou vstupní cenu (K_3)
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Zákon o daních z příjmů (1992)

V případě výpočtu zrychlených odpisů se používají dva vzorce. První vzorec slouží pro výpočet ročního odpisu v prvním roce, druhý vzorec je používán pro výpočet ročních odpisů v dalších letech. V prvním roce vypočteme zrychlený roční odpis následujícím způsobem:

$$O = VC / K_1,$$

kde O = zrychlený daňový odpis, VC = vstupní cena a K_1 = koeficient pro zrychlené odpisování pro první rok odpisování.

V dalších letech pak postupujeme podle vzorce:

$$O = (2 * ZC) / (K_2 - n),$$

kde O = zrychlený daňový odpis, ZC = zůstatková cena, K_2 = koeficient pro zrychlené odpisování pro následující roky odpisování a n = počet let, po které již byl majetek odpisován.

Pro odpisování majetku vždy platí (a to jak pro daňové, tak pro účetní odpisování), že majetek lze odepsat pouze do výše jeho vstupní ceny.

2.5.3 Opravné položky k dlouhodobému majetku

Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku vytváří účetní jednotka v případě, kdy na základě inventarizace zjistí, že účetní hodnota majetku vykazovaná v účetnictví společnosti je vyšší než skutečná hodnota majetku. Toto snížení hodnoty majetku však musí být přechodného charakteru (pro zachycení trvalého snížení hodnoty majetku použijeme účetní odpisy). Účelem tvorby opravných položek je dodržení zásady opatrnosti v účetnictví.

Podle Pilařové a kol. (2012) platí pro tvorbu opravných položek k dlouhodobému hmotnému majetku následující pravidla:

- opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek
- v případě trvalého snížení hodnoty majetku netvoříme opravnou položku, ale použijeme odpis
- je možné tvořit opravnou položku i k majetku, ke kterému je tvořena rezerva
- opravná položka nesmí být tvořena při zvýšení skutečné hodnoty majetku, než je jeho hodnota zachycená v účetnictví.

Přechodné snížení hodnoty hmotného majetku účtujeme v rámci uzavírání účetních knih na účtu 092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku.

Z pohledu daně z příjmů právnických osob, tvorba a čerpání opravných položek k dlouhodobému hmotnému majetku není daňově uznatelná, proto musíme o položky zaúčtované na souvztažném účtu 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek zvýšit základ daně na řádku 40 daňového přiznání³⁷.

2.5.4 Rezervy

Rezervy jsou, obdobně jako opravné položky, nástrojem zásady opatrnosti. Nesnižují však hodnotu majetku jako opravné položky, ale zvyšují hodnotu závazků. Podle § 57 Vyhlášky 500/2002 Sb. (2002) jsou rezervy určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám jejich účel, je pravděpodobné, že nastanou, ale není známa částka nebo datum, k němuž vzniknou.

V souvislosti s dlouhodobým hmotným majetkem se tvoří především rezerva na opravu hmotného majetku. Rezerva na opravu hmotného majetku je tvořena v souladu se Zákonem o rezervách³⁸. Podle Zákona o rezervách (1992) mohou rezervy na opravu hmotného majetku tvořit poplatníci, kteří mají k tomuto majetku vlastnické právo³⁹ nebo nájemci, kteří jsou smluvně zavázáni k opravám pronajatého dlouhodobého hmotného majetku. Zákon o rezervách (1992) však také taxativně vyjmenovává případy, kdy rezervu na opravu hmotného majetku tvořit nelze, a to v následujících případech:

- na majetek, který je určen k likvidaci
- na opravy majetku, u kterého se plánují opravy v důsledku škody či jiné nepředvídatelné nebo nahodilé události
- na pravidelné opravy majetku, opakující se každý rok
- na majetek, který vlastní poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkurzu.

Brychta, Macháček a Děrgel (2010) uvádějí, že výše rezervy se určuje z podílu rozpočtu nákladů na opravu hmotného majetku a počtu zdaňovacích období, po

³⁷ Při rozpuštění opravných položek lze uplatnit snížení základu daně na řádku 112 daňového přiznání.

³⁸ Konkrétně dle § 7 Zákona o rezervách.

³⁹ Rezervu na opravu hmotného majetku mohou tvořit také poplatníci, kteří jsou příslušní hospodařit s majetkem státu.

jejichž uplynutí je plánována oprava, na kterou je rezerva tvořena. Zároveň Zákon o rezervách (1992) vymezuje podmínky na minimální a maximální dobu, po kterou může být rezerva tvořena. Rezerva nesmí být tvořena pouze na jedno zdaňovací období a maximální doba nesmí přesáhnout u majetku zatříděného

- ve 2. odpisové skupině 3 zdaňovací období
- ve 3. odpisové skupině 6 zdaňovacích období
- ve 4. odpisové skupině 8 zdaňovacích období
- v 5. a 6. odpisové skupině 10 zdaňovacích období.

V roce 2008 došlo k novelizaci Zákona o rezervách, kdy se změnila podmínka pro daňovou uznatelnost rezervy na opravu hmotného majetku. Rezerva na opravu je nyní daňově uznatelná pouze v případě, že je kryta reálnými peněžními prostředky uloženými na zvláštním bankovním účtu.

Tvorbu rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku zachytíme na účtu 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů.

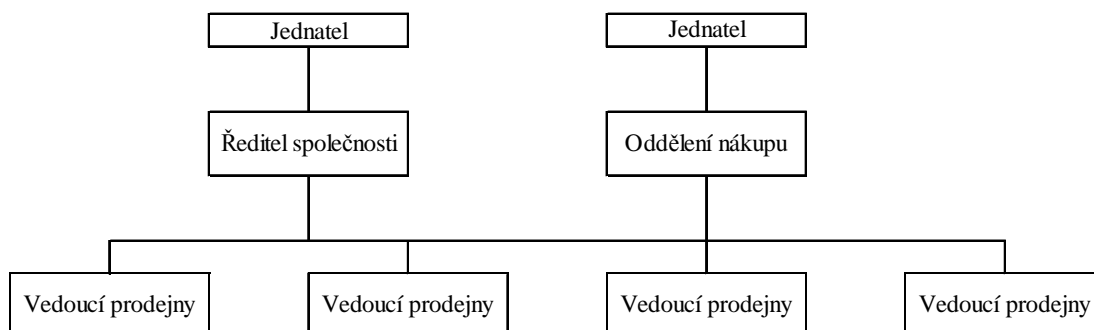
3 Analytická část práce

3.1 Charakteristika společnosti

Společnost s ručením omezeným, jejíž společníci si nepřejí uvádět název společnosti, proto dále jen jako „společnost“, byla založena roku 1999 podpisem Společenské smlouvy společnosti s ručením omezeným a zapsáním do Obchodního rejstříku u Městského soudu v Praze. Základní kapitál společnosti činí 100.000 Kč. Vlastníci společnosti jsou islandské národnosti, přičemž každý z obou vlastníků se podílí na společnosti 50 % splaceného základního kapitálu.

Společnost se zabývá prodejem oděvů a módních doplňků, a to ve 4 prodejnách situovaných převážně ve významných obchodních centrech v Praze a v jedné samostatné prodejně v centru Prahy.

Schéma 1- Organizační struktura společnosti



Zdroj: Informace poskytnuté společností

3.2 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku společnosti

Dlouhodobý hmotný majetek pořízený za úplaty je oceňován pořizovací cenou. U dlouhodobého hmotného majetku tato cena zahrnuje vedle ceny, za kterou byl majetek pořízen, i výdaje na přípravu a zabezpečení výstavby, včetně úroků, do doby uvedení pořízené investice do užívání.

Společnost si ve svých interních předpisech stanovila, že drobný hmotný majetek do hodnoty 40.000 Kč je účtován na nákladový účet 501-Spotřeba materiálu.

Při výpočtu daňových odpisů se používá ze standardních metod metoda zrychleného odepisování. Účetní odpisy se rovnají odpisům daňovým.

Vzhledem k povaze ekonomické činnosti společnosti je dlouhodobý majetek tvořen převážně zařízením a vybavením jednotlivých prodejen. Veškeré prodejny jsou provozovány v nájemních prostorách. Z tohoto důvodu ve struktuře majetku nalezneme také samostatně odepisované technické zhodnocení, které společnost odepisuje na základě získaného souhlasu s provedením a odepisováním technického zhodnocení uděleného vlastníkem budov. Dále společnost disponuje dvěma služebními vozy. Celková výše pořizovací hodnoty dlouhodobého obchodního majetku společnosti evidovaného ke konci zdaňovacího období roku 2012 byla 45.121 tis. Kč. Míra snížení hodnoty majetku vyjádřená oprávkami ke konci zdaňovacího období roku 2012 byla 22.283 tis. Kč.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

3.3 Výběr dlouhodobého hmotného majetku

Pro praktickou část práce byly vybrány následující tři druhy dlouhodobého hmotného majetku odpisované v odpisových skupinách 1, 2 a 3.

Inventární číslo majetku:	22400
Druh majetku:	Pokladna
Datum zařazení:	3. 10. 2011
Vstupní cena:	229 125 Kč
Daňová odpisová skupina:	1
Účetní doba životnosti:	36 měsíců

Inventární číslo majetku:	22710
Druh majetku:	Mycí stroj
Datum zařazení:	18. 2. 2011
Vstupní cena:	54 690 Kč
Daňová odpisová skupina:	2
Účetní doba životnosti:	60 měsíců

Inventární číslo majetku:	22800
Druh majetku:	Konzole, zábradlí
Datum zařazení:	2. 11. 2011
Vstupní cena:	433 745 Kč
Daňová odpisová skupina:	3
Účetní doba životnosti:	120 měsíců

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Všechny tři druhy majetku byly vybrány tak, aby se shodoval rok pořízení pro lepší vypovídací schopnost při porovnání ve vybraném roce.

3.4 Uplatňovaná metodika odepisování ve společnosti

Pro zjišťování rozdílů mezi daňovými a účetními odpisy byly použity údaje roku 2012. Jak již bylo řečeno výše, společnost používá pro výpočet účetních odpisů metodu kalkulace odpisů daňových na základě Zákona o daních z příjmů. Je třeba upozornit na fakt, že tato metoda se neslučuje se zásadou opatrnosti v účetnictví, a proto by neměla být účetní jednotkou používána.

Tabulka 4 – Daňové a účetní odpisy vybraného majetku kalkulované účetní jednotkou v roce 2012

Číslo majetku	Druh majetku	Daňové odpisy (zrychl.)		Účetní odpisy (ÚO=DO)		Rozdíl (DO x ÚO)
		Odpis	ZC	Odpis	ZC	
22400	Pokladna	101 834	50 916	101 834	50 916	0
22710	Mycí stroj	17 501	26 251	17 501	26 251	0
22800	Konzole, zábradlí	78 074	312 296	78 074	312 296	0

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů poskytnutých společností

U všech tří druhů majetku byl použit koeficient pro zrychlené odepisování ve druhém roce. Daňové a účetní odpisy se rovnají, proto základ daně z příjmů nebude odpisy nijak ovlivněn.

3.5 Možné varianty odepisování

Varianta 1

Daňové odpisy: rovnoměrné

Účetní odpisy: rovnoměrné

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Tabulka 5 – Daňové a účetní odpisy pro variantu 1

Číslo majetku	Druh majetku	Daňové odpisy (rovn.)		Účetní odpisy (rovn.)		Rozdíl (DO x ÚO)
		Odpis	ZC	Odpis	ZC	
22400	Pokladna	91 650	91 650	76 380	140 015	15 270
22710	Mycí stroj	12 169	36 505	10 944	34 626	1 225
22800	Konzole, zábradlí	45 544	364 345	43 380	386 750	2 164

Zdroj: Vlastní kalkulace

Při výše uvedené variantě 1 je pro kalkulaci odpisů použita jak pro daňové odpisy, tak pro účetní odpisy, metoda rovnoměrná. I přes použití shodné metody se daňové a účetní odpisy nerovnejí (jako je tomu u skutečných odpisů společnosti), jelikož účetní odpisy jsou kalkulovány na měsíční bázi, na rozdíl od odpisů daňových, které se počítají na bázi roční při použití roční odpisové sazby.

Při použití rovnoměrné metody kalkulace daňových i účetních odpisů vznikl rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy ve výši 18.659 Kč. Jelikož daňové odpisy jsou v tomto případě vyšší než odpisy účetní, základ daně z příjmů bude o částku rozdílu snížen.

Použití rovnoměrné metody při kalkulaci účetních odpisů plně odpovídá zásadě opatrnosti, doporučila bych však účetní jednotce, aby se zaměřila na správné stanovení doby životnosti majetku, která nemusí plně odpovídat době odpisování určené Zákonem o daních z příjmů.

Varianta 2

Daňové odpisy: rovnoměrné při zvýšení odpisu o 10% v prvním roce odpisování

Účetní odpisy: rovnoměrné

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Tabulka 6 – Daňové a účetní odpisy pro variantu 2

Číslo majetku	Druh majetku	Daňové odpisy (rovn., zvýšený odpis o 10%)		Účetní odpisy (rovn.)		Rozdíl (DO x ÚO)
		Odpis	ZC	Odpis	ZC	
22400	Pokladna	80 194	80 193	76 380	140 015	3 814
22710	Mycí stroj	10 802	32 403	10 944	34 626	-142
22800	Konzole, zábradlí	40 773	326 175	43 380	386 750	-2 607

Zdroj: Vlastní kalkulace

Při této variantě byla použita pro kalkulaci daňových odpisů rovněž rovnoměrná metoda, jako tomu bylo v případě první varianty, avšak odpis v prvním roce byl zvýšen o 10%. Zvýšení odpisu v prvním roce umožňuje Zákon o daních z příjmů za zákonem stanovených podmínek. Dlouhodobý hmotný majetek vybraný pro tuto práci všechny podmínky dané Zákonem o daních z příjmů splňuje, proto zvýšení odpisu v prvním roce odpisování může být v tomto případě použito. Z rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy je patrné, že u majetku č. 22710 a č. 22800 převýšily účetní odpisy v druhém roce odpisování odpisy daňové. V celkovém součtu však stále převyšují daňové odpisy nad účetními, proto bude v tomto případě snížen základ daně z příjmů o 1.065 Kč.

Varianta 3

Daňové odpisy: zrychlené

Účetní odpisy: rovnoměrné

Tabulka 7 – Daňové a účetní odpisy pro variantu 3

Číslo majetku	Druh majetku	Daňové odpisy (zrychl.)		Účetní odpisy (rovn.)		Rozdíl (DO x ÚO)
		Odpis	ZC	Odpis	ZC	
22400	Pokladna	101 834	50 916	76 380	140 015	25 454
22710	Mycí stroj	17 501	26 251	10 944	34 626	6 557
22800	Konzole, zábradlí	78 074	312 296	43 380	386 750	34 694

Zdroj: Vlastní kalkulace

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Použití kombinace účetních rovnoměrných odpisů a daňových zrychlených odpisů je poměrně časté v případě, kdy účetní jednotka potřebuje v prvních letech odpisování co nejvíce snížit základ daně z příjmů v rámci daňového plánování. V druhém roce odpisování (což je kalkulace uvedená v Tabulce 7) je snížení základu daně maximální z důvodu nejvyššího daňového odpisu v druhém roce odpisování při použití zrychlené metody. Základ daně z příjmů bude v tomto případě snížen o 66.705 Kč.

Varianta 4

Daňové odpisy: zrychlené při zvýšení odpisu o 10% v prvním roce odpisování

Účetní odpisy: rovnoměrné

Tabulka 8 – Daňové a účetní odpisy pro variantu 4

Číslo majetku	Druh majetku	Daňové odpisy (zrychl., zvýšený odpis o 10%)		Účetní odpisy (rovn.)		Rozdíl (DO x ÚO)
		Odpis	ZC	Odpis	ZC	
22400	Pokladna	86 558	43 279	76 380	140 015	10 178
22710	Mycí stroj	15 314	22 969	10 944	34 626	4 370
22800	Konzole, zábradlí	69 400	277 596	43 380	386 750	26 020

Zdroj: Vlastní kalkulace

I tato varianta přináší výhodu maximálního uplatnění daňových odpisů v prvních letech odpisování, avšak nejvýhodnější je v prvním roce. Pro námi sledovaný druhý rok odpisování již musíme počítat s menším daňovým odpisem, než je tomu u metody zrychlené bez zvýšení odpisu v prvním roce. Základ daně z příjmů bude snížen o 40.568 Kč.

Varianta 5

Daňové odpisy: rovnoměrné

Účetní odpisy: zrychlené

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Tabulka 9 – Daňové a účetní odpisy pro variantu 5

Číslo majetku	Druh majetku	Daňové odpisy (rovn.)		Účetní odpisy (zrychl.)		Rozdíl (DO x ÚO)
		Odpis	ZC	Odpis	ZC	
22400	Pokladna	91 650	91 650	108 198	101 833	-16 548
22710	Mycí stroj	12 169	36 505	15 192	24 306	-3 023
22800	Konzole, zábradlí	45 544	364 345	78 206	348 967	-32 662

Zdroj: Vlastní kalkulace

Při použití této varianty se již dostáváme do situace, kdy účetní odpisy převyšují odpisy daňové. Je to způsobeno účetním odpisováním za použití metody zrychleného odpisování. Z hlediska účetních předpisů je však potřeba upozornit, že metoda zrychleného odpisování u výše uvedeného majetku není zcela vhodná, protože nevyhovuje zásadě opatrnosti. V situaci, kdy hodnota účetních odpisů převyšuje hodnotu odpisů daňových, dochází, na rozdíl od předešlých případů, ke zvýšení základu daně. Základ daně bude proto v daném zdaňovacím období zvýšen o 52.233 Kč.

Varianta 6

Daňové odpisy: rovnoměrné při zvýšení odpisu o 10% v prvním roce odpisování

Účetní odpisy: zrychlené

Tabulka 10 – Daňové a účetní odpisy pro variantu 6

Číslo majetku	Druh majetku	Daňové odpisy (rovn., zvýšený odpis o 10%)		Účetní odpisy (zrychl.)		Rozdíl (DO x ÚO)
		Odpis	ZC	Odpis	ZC	
22400	Pokladna	80 194	80 193	108 198	101 833	-28 004
22710	Mycí stroj	10 802	32 403	15 192	24 306	-4 390
22800	Konzole, zábradlí	40 773	326 175	78 206	348 967	-37 433

Zdroj: Vlastní kalkulace

Při variantě 6 se z důvodu použití nejvyššího daňového odpisu v prvním roce odpisování, v roce druhém rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy ještě více

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

prohloubí. Při této variantě je tento rozdíl zdaleka nejvyšší a zvyšuje základ daně z příjmů o 69.827 Kč.

Varianta 7

Daňové odpisy: zrychlené

Účetní odpisy: zrychlené

Tabulka 11 – Daňové a účetní odpisy pro variantu 7

Číslo majetku	Druh majetku	Daňové odpisy (zrychl.)		Účetní odpisy (zrychl.)		Rozdíl (DO x ÚO)
		Odpis	ZC	Odpis	ZC	
22400	Pokladna	101 834	50 916	108 198	101 833	-6 364
22710	Mycí stroj	17 501	26 251	15 192	24 306	2 309
22800	Konzole, zábradlí	78 074	312 296	78 206	348 967	-132

Zdroj: Vlastní kalkulace

Jak je patrné z výše uvedených výpočtů, ani při použití zdánlivě shodných metod odpisování, se vypočtené odpisy pro daný rok neshodují. Je to dáno tím, že zatímco účetní odpisy se počítají na měsíční bázi, daňové odpisy jsou počítány ročně (např. pokud je majetek zařazen do užívání v listopadu, účetní odpis bude v daném období počítán a účtován pouze za 1 měsíc, zatímco daňový odpis bude použit za celý rok). Zvýšení základu daně bude v tomto případě nejnižší, a to o částku 4.187 Kč.

Varianta 8

Daňové odpisy: zrychlené při zvýšení odpisu o 10% v prvním roce odpisování

Účetní odpisy: zrychlené

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Tabulka 12 – Daňové a účetní odpisy pro variantu 8

Číslo majetku	Druh majetku	Daňové odpisy (zrychl., zvýšený odpis o 10%)		Účetní odpisy (zrychl.)		Rozdíl (DO x ÚO)
		Odpis	ZC	Odpis	ZC	
22400	Pokladna	86 558	43 279	108 198	101 833	-21 640
22710	Mycí stroj	15 314	22 969	15 192	24 306	122
22800	Konzole, zábradlí	69 400	277 596	78 206	348 967	-8 806

Zdroj: Vlastní kalkulace

Poslední uváděná varianta porovnává rovněž obdobnou metodu kalkulace účetních i daňových odpisů, daňové odpisy jsou však zvýšeny v prvním roce o 10%. Základ daně se v tomto případě zvýší o 30.324 Kč.

3.6 Vyhodnocení jednotlivých variant

Graf 1 – Rozdíl daňových a účetních odpisů v roce 2012



Zdroj: Vlastní kalkulace

Vybraný majetek byl pořízen v průběhu roku 2011. Pro srovnání jednotlivých variant odpisování byl vyhodnocován rok 2012, což je druhé zdaňovací období, ve kterém byl majetek odpisován. Obecně platí, že při použití zrychlené metody odpisování je odpis v druhém roce nejvyšší (s výjimkou odpisování se zvýšením odpisu o 10% v prvním roce odpisování).

Z výše uvedeného grafu je patrné, že největší rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy nastaly při variantách 3 a 6, přičemž u varianty 3 byly daňové odpisy vyšší než účetní, čímž by došlo v roce 2012 k maximálnímu možnému snížení základu daně a naopak u varianty 6 byly účetní odpisy vyšší než daňové, což by mělo za následek nejvyšší zvýšení základu daně v roce 2012.

Naopak nejmenší kladný rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy byl zaznamenán při variantě 2 a nejmenší záporný rozdíl při variantě 7.

4 Závěr

Odpisy vyjadřují míru trvalého opotřebení majetku. Prostřednictvím odpisů se vstupní cena majetku postupně dostává ve více zdaňovacích obdobích do nákladů společnosti. Odpisy jsou považovány za jednu z forem interního financování podniku, představují odhad částky, která vyjadřuje rozložení výnosů, které majetek účetní jednotce přináší.

Rozlišujeme odpisy účetní a odpisy daňové. Účetní odpisy slouží pro stanovení skutečné míry opotřebení jednotlivých aktiv v důsledku používání nebo technického zastarávání majetku. Účtuje se o nich do nákladů společnosti. Tyto náklady jsou z pohledu Zákona o daních z příjmů považovány za daňově neuznatelné, resp. daňově uznatelné jsou pouze do výše daňových odpisů. Daňové odpisy slouží čistě pro stanovení základu daně z příjmů. V případě, že výše daňových odpisů je vyšší než výše odpisů účetních, rozdílná částka je považována za položku snižující základ daně a naopak, pokud jsou účetní odpisy vyšší než odpisy daňové, rozdíl je položkou zvyšující základ daně.

Praktická část práce je zaměřena na odpisy dlouhodobého hmotného majetku ve vybrané společnosti. Z důvodu praktičnosti byly vybrány tři druhy majetku, každý odpisovaný v jiné odpisové skupině, které však byly pořízeny ve stejném roce. Konkrétně se jedná o pokladnu s monitorem, mycí stroj a konzole a zábradlí namontované v jedné z prodejen, které svojí povahou nejsou technickým

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

zhodnocením provedeným na pronajatém majetku, proto jsou zařazeny do příslušné odpisové skupiny a odpisovány jako samostatný movitý majetek.

Při rozboru skutečných odpisů společnosti bylo zjištěno, že společnost účetně odpisuje majetek metodou stanovenou pro daňové odpisy, tzn., že účetní odpisy jsou plně přizpůsobeny odpisům daňovým. Tento postup je z pohledu účetní legislativy nepřijatelný, jelikož odporuje věrnému zobrazení skutečnosti a zásadě opatrnosti. Již z principu metody výpočtu účetních odpisů, jež jsou podle Zákona o účetnictví kalkulovány na měsíční bázi, je zřejmé, že použití ročních daňových odpisů je nesprávné, jelikož majetek byl pořízen v průběhu roku, ale do nákladů byla zahrnuta výše účetních odpisů, jako by byl v evidenci majetku společnosti po celé zdaňovací období. Rovněž doba použitelnosti majetku byla přizpůsobena době odpisování dle jednotlivých odpisových skupin podle Zákona o daních z příjmů, namísto vyjádření skutečné předpokládané životnosti majetku.

V této práci byly kalkulovány různé varianty účetního a daňového odpisování kombinující jednotlivé metody dle Zákona o účetnictví a Zákona o daních z příjmů s cílem navrhnout společnosti nejoptimálnější metody výpočtu účetních a daňových odpisů. Je však třeba podotknout, že i přes skutečnost, že skutečné účetní odpisy nejsou kalkulovány správnou metodou, navržená ideální varianta může být použita pouze pro budoucí pořizovaný majetek, jelikož již jednou zvolený způsob odpisování nelze měnit.

V první fázi byly vytvořeny odpisové plány u všech tří druhů majetku na základě jednotlivých metod kalkulace účetních i daňových odpisů. Při výpočtu účetních odpisů nebyla použita metoda výkonová, jelikož není pro vybrané druhy majetku relevantní. Jednotlivé odpisové plány jsou uvedeny v Přílohách č. 1 až 3. Na základě vytvořených odpisových plánů bylo vytvořeno 8 možných variant kombinací účetních a daňových odpisů. Varianty 1 až 4 vycházely z účetního odpisování metodou rovnoměrnou, varianty 5 až 8 metodou zrychlenou. Vzhledem k povaze majetku vybraného pro tuto práci není účetní metoda zrychleného odpisování zcela vhodná, jelikož by zcela neodpovídala účetní zásadě opatrnosti, byla však pro

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

jednotlivé kalkulace zvolena jednak z důvodu, že společnost rovněž tuto metodu používá (avšak odpisy nejsou počítány dle vzorce pro výpočet zrychlených účetních odpisů, ale dle vzorce pro stanovení daňových odpisů) a také z důvodu komplexního vzájemného porovnání jednotlivých metod a vlivu rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy na základ daně z příjmů právnických osob.

Z pohledu stanovení základu daně za zdaňovací období roku 2012 vyšla jako neoptimálnější varianta č. 3, kdy účetní odpisy byly stanoveny rovnoměrně a daňové odpisy zrychleně. Vznikl největší rozdíl snižující základ daně ve výši 66.705 Kč. Je však třeba vzít v úvahu nejen odpisy stanovené pro jeden daný rok, ale rovněž porovnat vývoj odpisů a jejich rozdílů za celé období odpisování majetku. V tomto případě by byl maximálně snížen základ daně v prvním roce odpisování majetku, jelikož majetek byl pořízen v průběhu roku a do nákladů by se tedy dostala poměrná část účetních odpisů za měsíce, kdy byl majetek již zařazen v užívání, ale daňový odpis by byl uplatněn za celý rok. V druhém zdaňovacím období by byla částka snižující základ daně ještě rovněž zajímavá, a to z toho důvodu, že při zrychlené metodě kalkulace daňových odpisů je odpis nejvyšší v druhém roce odpisování. Postupně, v dalších obdobích, by však částka snižující základ daně postupně klesala, až by rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy byl záporný a základ daně by se naopak začal zvyšovat.

Druhé největší snížení základu daně zaznamenáváme při použití varianty č. 4, kdy účetně byl majetek odpisován metodou rovnoměrnou a daňově metodou zrychlenou při zvýšeném odpisu o 10% v prvním roce odpisování. Obdobně jako v případě popsaném výše by se maximalizovalo snížení základu daně, ale na úkor značného zvýšení základu daně v dalších letech odpisování.

Jako neoptimálnější se z pohledu stanovení základu daně jeví varianta č. 1, kdy je pro oba druhy odpisování zvolena metoda rovnoměrná. Snížení základu daně na začátku odpisování není v takové výši jako u dvou výše uvedených variant, avšak je stabilní po celou dobu odpisování. Ke zvýšení základu daně by došlo až v posledním období, a to z toho důvodu, že daňově by byl majetek již odepsán, ale účetně by ještě

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

byla do nákladů zahrnuta poměrná část měsíčních odpisů, která nebyla uplatněna v prvním roce odpisování z důvodu zařazení majetku do užívání v průběhu roku.

Je na zvážení každé společnosti, jaké metody odpisování zvolí s ohledem na vývoj hospodaření podniku a s ohledem na zvolené daňové plánování. Je třeba také zmínit, že na rozdíl od účetních odpisů, uplatnění odpisů daňových není povinné a společnost může optimalizovat kalkulaci základu daně např. pozastavením daňového odpisování v případě vykázané ztráty v daném zdaňovacím období.

Společnosti bych doporučila vytvořit vnitropodnikovou směrnici stanovující dobu životnosti jednotlivých druhů dlouhodobého hmotného majetku a přehodnotit metodu výpočtu účetních a případně i daňových odpisů pro nově pořizovaný majetek.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Literatura

Primární zdroje

MÜLLEROVÁ, Libuše, Hana VOMÁČKOVÁ a Dana DVOŘÁKOVÁ. *Účetní předpisy pro podnikatele: Komentář. 2.*, aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008, 580 s. ISBN 978-80-7357-363-8.

Občanský zákoník. In: *40/1964 Sb.* 1964.

Občanský zákoník - nový. In: *89/2012 Sb.* 2012.

Obchodní zákoník. In: *513/1991 Sb.* 1991.

Sněmovní tisky. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2013 [cit. 2013-06-17]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=1004&CT1=0>.

Zákon o daních z příjmů. In: *586/1992 Sb.* 1992.

Zákon o účetnictví. In: *563/1991 Sb.* 1991.

Monografie

BRYCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK a Martin DĚRGEL. *Daň z příjmů 2010: MERITUM*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 588 s. ISBN 978-80-7357-528-1.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

BULLA, Miroslav, Ivan BRYCHTA, Martin DĚRGEL, Ivana KUCHAROVÁ, František LOUŠA, Jitka NÁHLOVSKÁ, Ivana PILAŘOVÁ, Yveta PŠENKOVÁ, Monika RANDÁKOVÁ, Jiří STROUHAL a Hana VOMÁČKOVÁ. *Účetnictví podnikatelů 2012: MERITUM*. Vydání deváté. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, 736 s. Meritum (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-744-5.

KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. Praha: 1. VOX, 2013, 288 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-87480-13-7.

NOVOTNÝ, Pavel. *Finanční účetnictví*. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu, 2007. ISBN 978-80-86730-16-5.

NOTIA. *Podvojně účetnictví 2002*. Deváté vydání. Praha: GRADA Publishing, 2002, 212 s. Daně a účetnictví. ISBN 80-247-0161-8.

SKÁLA, Milan a Jana SKÁLOVÁ. *Ceny v účetnictví a daních*. Praha: ASPI, 2002, 308 s. ISBN 80-86395-35-9.

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2009*. Čtvrté vydání. Praha: GRADA Publishing, 2009, 136 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2825-4.

Internetové zdroje

OTTO, J. *Ottův slovník naučný: Ilustrované encyklopedie obecných vědomostí* [online]. Praha: J. Otto, 1898 [cit. 2013-06-09]. 3448767. Dostupné z: <http://archive.org/stream/ottvslovnknauni17ottogoog#page/n7/mode/2up>.

Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní kavárna* [online]. 2007 [cit. 2013-06-29]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2247v2990-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha č. 1

Tabulka 1 – Účetní odpisový plán majetku č. 22400 – rovnoměrné odpisy

Číslo majetku	22400
Druh majetku	Pokladna
Datum zařazení	3. 10. 2011
Vstupní cena	229 125
Doba odpisování	36 měsíců
Odpisy	účetní, rovnoměrné

Rok	Účetní odpisy	Zůstatková cena
2011	12 730	216 395
2012	76 380	140 015
2013	76 380	63 635
2014	63 635	0

Zdroj: Vlastní kalkulace

Tabulka 2 – Účetní odpisový plán majetku č. 22400 – zrychlené odpisy

Číslo majetku	22400
Druh majetku	Pokladna
Datum zařazení	3. 10. 2011
Vstupní cena	229 125
Doba odpisování	36 měsíců
Odpisy	účetní, zrychlené

Rok	Účetní odpisy	Zůstatková cena
2011	19 094	210 031
2012	108 198	101 833
2013	70 010	31 823
2014	31 823	0

Zdroj: Vlastní kalkulace

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha č. 1

Tabulka 3 – Daňový odpisový plán majetku č. 22400 – rovnoměrné odpisy

Číslo majetku	22400
Druh majetku	Pokladna
Datum zařazení	3. 10. 2011
Vstupní cena	229 125
Odpisová skupina	1
Odpisy	daňové, rovnoměrné

Rok	Daňové odpisy	Zůstatková cena
2011	45 825	183 300
2012	91 650	91 650
2013	91 650	0

Zdroj: Vlastní kalkulace

Tabulka 4 – Daňový odpisový plán majetku č. 22400 – zrychlené odpisy

Číslo majetku	22400
Druh majetku	Pokladna
Datum zařazení	3. 10. 2011
Vstupní cena	229 125
Odpisová skupina	1
Odpisy	daňové, zrychlené

Rok	Daňové odpisy	Zůstatková cena
2011	76 375	152 750
2012	101 834	50 916
2013	50 916	0

Zdroj: Vlastní kalkulace

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha č. 1

Tabulka 5 – Daňový odpisový plán majetku č. 22400 – rovnoměrné odpisy při zvýšení odpisu o 10% v prvním roce odpisování

Číslo majetku	22400
Druh majetku	Pokladna
Datum zařazení	3. 10. 2011
Vstupní cena	229 125
Odpisová skupina	1
Odpisy	daňové, rovnoměrné při zvýšení odpisu o 10% v prvním roce odpisování

Rok	Daňové odpisy	Zůstatková cena
2011	68 738	160 387
2012	80 194	80 193
2013	80 193	0

Zdroj: Vlastní kalkulace

Tabulka 6 – Daňový odpisový plán majetku č. 22400 – zrychlené odpisy při zvýšení odpisu o 10% v prvním roce odpisování

Číslo majetku	22400
Druh majetku	Pokladna
Datum zařazení	3. 10. 2011
Vstupní cena	229 125
Odpisová skupina	1
Odpisy	daňové, zrychlené při zvýšení odpisu o 10% v prvním roce odpisování

Rok	Daňové odpisy	Zůstatková cena
2011	99 288	129 837
2012	86 558	43 279
2013	43 279	0

Zdroj: Vlastní kalkulace

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha č. 2

Tabulka 1 – Účetní odpisový plán majetku č. 22710 – rovnoměrné odpisy

Číslo majetku	22710
Druh majetku	Mycí stroj
Datum zařazení	18. 2. 2011
Vstupní cena	54 690
Doba odpisování	60 měsíců

Rok	Účetní odpisy	Zůstatková cena
2011	9 120	45 570
2012	10 944	34 626
2013	10 944	23 682
2014	10 944	12 738
2015	10 944	1 794
2016	1 794	0

Zdroj: Vlastní kalkulace

Tabulka 2 – Účetní odpisový plán majetku č. 22710 – zrychlené odpisy

Číslo majetku	22710
Druh majetku	Mycí stroj
Datum zařazení	18. 2. 2011
Vstupní cena	54 690
Doba odpisování	60 měsíců

Rok	Účetní odpisy	Zůstatková cena
2011	15 192	39 498
2012	15 192	24 306
2013	11 546	12 760
2014	7 900	4 860
2015	4 254	606
2016	606	0

Zdroj: Vlastní kalkulace

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha č. 2

Tabulka 3 – Daňový odpisový plán majetku č. 22710 – rovnoměrné odpisy

Číslo majetku 22710
Druh majetku Mycí stroj
Datum zařazení 18. 2. 2011
Vstupní cena 54 690
Odpisová skupina 2

Rok	Daňové odpisy	Zůstatková cena
2011	6 016	48 674
2012	12 169	36 505
2013	12 169	24 336
2014	12 169	12 167
2015	12 167	0

Zdroj: Vlastní kalkulace

Tabulka 4 – Daňový odpisový plán majetku č. 22710 – zrychlené odpisy

Číslo majetku 22710
Druh majetku Mycí stroj
Datum zařazení 18. 2. 2011
Vstupní cena 54 690
Odpisová skupina 2

Rok	Daňové odpisy	Zůstatková cena
2011	10 938	43 752
2012	17 501	26 251
2013	13 126	13 125
2014	8 750	4 375
2015	4 375	0

Zdroj: Vlastní kalkulace

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha č. 2

Tabulka 5 – Daňový odpisový plán majetku č. 22710 – rovnoměrné odpisy při zvýšení odpisu o 10% v prvním roce odpisování

Číslo majetku 22710
Druh majetku Mycí stroj
Datum zařazení 18. 2. 2011
Vstupní cena 54 690
Odpisová skupina 2

Rok	Daňové odpisy	Zůstatková cena
2011	11 485	43 205
2012	10 802	32 403
2013	10 802	21 601
2014	10 802	10 799
2015	10 799	0

Zdroj: Vlastní kalkulace

Tabulka 6 – Daňový odpisový plán majetku č. 22710 – zrychlené odpisy při zvýšení odpisu o 10% v prvním roce odpisování

Číslo majetku 22710
Druh majetku Mycí stroj
Datum zařazení 18. 2. 2011
Vstupní cena 54 690
Odpisová skupina 2

Rok	Daňové odpisy	Zůstatková cena
2011	16 407	38 283
2012	15 314	22 969
2013	11 485	11 484
2014	7 656	3 828
2015	3 828	0

Zdroj: Vlastní kalkulace

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha č. 3

Tabulka 1 – Účetní odpisový plán majetku č. 22800 – rovnoměrné odpisy

Číslo majetku 22800
Druh majetku Konzole, zábradlí
Datum zařazení 2. 11. 2011
Vstupní cena 433 745
Doba odpisování 120 měsíců

Rok	Účetní odpisy	Zůstatková cena
2011	3 615	430 130
2012	43 380	386 750
2013	43 380	343 370
2014	43 380	299 990
2015	43 380	256 610
2016	43 380	213 230
2017	43 380	169 850
2018	43 380	126 470
2019	43 380	83 090
2020	43 380	39 710
2021	39 710	0

Zdroj: Vlastní kalkulace

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha č. 3

Tabulka 2 – Účetní odpisový plán majetku č. 22800 – zrychlené odpisy

Číslo majetku	22800
Druh majetku	Konzole, zábradlí
Datum zařazení	2. 11. 2011
Vstupní cena	433 745
Doba odpisování	120 měsíců

Rok	Účetní odpisy	Zůstatková cena
2011	6 572	427 173
2012	78 206	348 967
2013	70 320	278 647
2014	62 434	216 213
2015	54 547	161 666
2016	46 661	115 005
2017	38 775	76 230
2018	30 889	45 341
2019	23 002	22 339
2020	15 116	7 223
2021	7 223	0

Zdroj: Vlastní kalkulace

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha č. 3

Tabulka 3 – Daňový odpisový plán majetku č. 22800 – rovnoměrné odpisy

Číslo majetku 22800
Druh majetku Konzole, zábradlí
Datum zařazení 2. 11. 2011
Vstupní cena 433 745
Odpisová skupina 3

Rok	Daňové odpisy	Zůstatková cena
2011	23 856	409 889
2012	45 544	364 345
2013	45 544	318 801
2014	45 544	273 257
2015	45 544	227 713
2016	45 544	182 169
2017	45 544	136 625
2018	45 544	91 081
2019	45 544	45 537
2020	45 537	0

Zdroj: Vlastní kalkulace

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha č. 3

Tabulka 4 – Daňový odpisový plán majetku č. 22800 – zrychlené odpisy

Číslo majetku 22800
Druh majetku Konzole, zábradlí
Datum zařazení 2. 11. 2011
Vstupní cena 433 745
Odpisová skupina 3

Rok	Daňové odpisy	Zůstatková cena
2011	43 375	390 370
2012	78 074	312 296
2013	69 400	242 896
2014	60 724	182 172
2015	52 050	130 122
2016	43 374	86 748
2017	34 700	52 048
2018	26 024	26 024
2019	17 350	8 674
2020	8 674	0

Zdroj: Vlastní kalkulace

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha č. 3

Tabulka 5 – Daňový odpisový plán majetku č. 22800 – rovnoměrné odpisy při zvýšení odpisu o 10% v prvním roce odpisování

Číslo majetku 22800
Druh majetku Konzole, zábradlí
Datum zařazení 2. 11. 2011
Vstupní cena 433 745
Odpisová skupina 3

Rok	Daňové odpisy	Zůstatková cena
2011	66 797	366 948
2012	40 773	326 175
2013	40 773	285 402
2014	40 773	244 629
2015	40 773	203 856
2016	40 773	163 083
2017	40 773	122 310
2018	40 773	81 537
2019	40 773	40 764
2020	40 764	0

Zdroj: Vlastní kalkulace

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha č. 3

Tabulka 6 – Daňový odpisový plán majetku č. 22800 – zrychlené odpisy při zvýšení odpisu o 10% v prvním roce odpisování

Číslo majetku 22800
Druh majetku Konzole, zábradlí
Datum zařazení 2. 11. 2011
Vstupní cena 433 745
Odpisová skupina 3

Rok	Daňové odpisy	Zůstatková cena
2011	86 749	346 996
2012	69 400	277 596
2013	61 688	215 908
2014	53 977	161 931
2015	46 266	115 665
2016	38 555	77 110
2017	30 844	46 266
2018	23 133	23 133
2019	15 422	7 711
2020	7 711	0

Zdroj: Vlastní kalkulace