



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Dlouhodobý hmotný majetek v účetnictví podniku

Vypracoval: Křivanová Lenka
Vedoucí práce: Ing. Marie Vejsadová Dryjová, Ph.D.

České Budějovice 2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Lenka KŘIVANOVÁ**
Osobní číslo: **E11095**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Dlouhodobý hmotný majetek v účetnictví podniku**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Analýzovat současnou právní úpravu v oblasti účetnictví a daní dlouhodobého hmotného majetku. Současně zhodnotit systém evidence dlouhodobého hmotného majetku a navrhnout případná opatření k nižší administrativní náročnosti spojené s účtováním.

Rámcová osnova:

1. Úvod
2. Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku
3. Evidence a účtování dlouhodobého hmotného majetku
4. Dlouhodobý hmotný majetek z daňového hlediska
5. Charakteristika konkrétního podniku
6. Evidence a účtování dlouhodobého hmotného majetku v podniku
7. Návrh opatření vedoucích k nižší administrativní zátěži spojené s účtováním
8. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 40 - 50 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

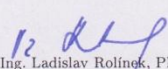
Seznam odborné literatury:

1. RYNEŠ, P. 2013. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. Olomouc: Anag. s. 1112. ISBN 978-80-7263-793-5.
2. PRUDKÝ, P., LOŠTÁK, M. 2012. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. Olomouc: Anag. s. 311. ISBN 978-80-7263-733-1.
3. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. 2012. Daňový systém ČR. Praha: 1. Vox. s. 368. ISBN 978-80-87480-05-2.
4. MARKOVÁ, H. 2013. Daňové zákony. Praha: Grada. s. 272. ISBN 978-80-247-4643-2.
5. LEVY, H., SARNAT, M. 1999. Kapitálové investice a finanční rozhodování. Praha: Grada Publishing. s. 924. ISBN 80-7169-504-1.
6. JINDROVÁ, B. 2002. Leasing: chyby a problémy. Praha: Grada Publishing. s. 95. ISBN 80-7169-611-0.
7. KOVANICOVÁ, D. 2012. Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha: Polygon. s. 412. ISBN 978-80-7273-169-5.
8. CHALUPA, R. 2012. Abeceda účetnictví pro podnikatele. Olomouc: Anag. s. 439. ISBN 978-80-7263-726-3.
9. VALACH, J. 2010. Investiční rozhodování a dlouhodobé financování. Praha: Ekopress. s. 513. ISBN 978-80-86929-71-2.
10. VALOUCH, P. 2007. Leasing v praxi. Praha: Grada Publishing. s. 115. ISBN 978-80-247-2116-3.
11. Vyhláška Ministerstva Financí České republiky č. 500/2002 Sb. ze dne 6. listopadu 2002, kterou provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., pro účetní jednoty, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marie Vejsadová Dryjová, Ph.D.
Katedra účetnictví a financí

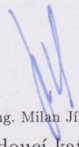
Datum zadání bakalářské práce: 1. března 2013

Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2014


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2013

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to – v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejich internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 15. 4. 2014

.....

Lenka Křivanová

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí bakalářské práce Ing. Marii Vejsadové Dryjové, Ph.D., za skvělou komunikaci, konzultace a odborné vedení. Také bych chtěla poděkovat Zemědělskému družstvu Třebelovice za poskytnutí informací a podkladů pro zpracování mé bakalářské práce.

Obsah

1	Úvod	4
2	Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku	5
2.1	Vymezení pojmu dlouhodobý hmotný majetek.....	5
2.1.1	Dlouhodobý hmotný majetek bez ohledu na jeho ocenění a dobu použitelnosti	5
2.1.2	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	6
2.1.3	Pěstitelské celky trvalých porostů.....	6
2.1.4	Dospělá zvířata a jejich skupina (například stáda, hejna)	6
2.1.5	Technické zhodnocení.....	7
2.1.6	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	7
2.1.7	Poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku	7
2.1.8	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku.....	7
2.1.9	Drobný hmotný majetek	8
2.1.10	Příslušenství	8
2.2	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku.....	8
2.3	Oceňování dlouhodobého hmotného majetku.....	10
2.3.1	Pořizovací cena.....	10
2.3.2	Vlastní náklady	11
2.3.3	Reprodukční pořizovací cena	11
3	Evidance a účtování dlouhodobého hmotného majetku.....	12
3.1	Evidence dlouhodobého hmotného majetku	12
3.1.1	Syntetická evidence.....	12
3.1.2	Analytická evidence.....	12
3.2	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku.....	13
3.2.1	Účetní odpisy.....	14
3.3	Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	15
3.3.1	Likvidace dlouhodobého hmotného majetku	16
	Likvidace v důsledku opotřebení.....	16
	Likvidace v důsledku manka a škody.....	16
3.3.2	Prodej dlouhodobého hmotného majetku	16
3.3.3	Darování dlouhodobého hmotného majetku	16
3.3.4	Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku do osobního užívání.....	17

3.4	Účtování dlouhodobého hmotného majetku	17
3.4.1	Účtování pořízení dlouhodobého hmotného majetku	17
3.4.2	Účtování odpisů dlouhodobého hmotného majetku.....	17
3.4.3	Účtování vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	17
4	Analýza daňového pohledu na dlouhodobý hmotný majetek.....	19
4.1	Oceňování hmotného majetku	20
4.1.1	Pořizovací cena.....	20
4.1.2	Vlastní náklady	21
4.1.3	Hodnota nesplacené pohledávky.....	21
4.1.4	Cena stanovená pro účely daně dědické a darovací.....	21
4.1.5	Reprodukční pořizovací cena	21
4.1.6	Hodnota technického zhodnocení	22
4.2	Daňové odpisy hmotného majetku.....	22
4.2.1	Rovnoměrné odpisování hmotného majetku	23
4.2.2	Zrychlené odpisování hmotného majetku	25
4.3	Vyřazení hmotného majetku.....	26
4.3.1	Prodej hmotného majetku	27
4.3.2	Vyřazení hmotného majetku likvidace.....	27
4.3.3	Vyřazení hmotného majetku z důvodu škody.....	27
4.3.4	Vyřazení hmotného majetku vkladem do základního kapitálu.....	27
4.3.5	Vyřazení hmotného majetku darováním	28
4.3.6	Přeřazení hmotného majetku do osobního užívání	28
4.3.7	Vyřazení hmotného majetku vyloučeného z odpisování	28
5	Metodika	29
6	Charakteristika Zemědělského družstva Třebelovice	30
7	Evidence a účtování dlouhodobého hmotného majetku v podniku.....	31
7.1	Evidence dlouhodobého hmotného majetku	31
7.2	Účetnictví dlouhodobého hmotného majetku v podniku.....	34
7.2.1	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku.....	35
7.2.2	Odpisování dlouhodobého hmotného majetku.....	37
7.2.3	Srovnání daňových odpisů při změně odpisových sazeb	43
7.2.4	Oceňování a odpisování dospělých zvířat	49
7.2.5	Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	51
8	Návrh opatření vedoucí k nižší administrativní zátěži spojené s účtováním	52

9	Diskuse	53
10	Závěr.....	54
11	Summary	56
12	Seznam literatury.....	57
13	Seznam tabulek.....	58
14	Seznam grafů.....	59

1 Úvod

Dlouhodobý majetek je upraven mnoha zákony a vyhláškami. Zejména Vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, Českými účetními standardy a Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.

Účetní jednotka potřebuje pro vykonávání své podnikatelské činnosti majetek. Největší význam v aktivech účetní jednotky má dlouhodobý majetek, který není většinou určen k prodeji, ale k dlouhodobému používání. Znakem dlouhodobého majetku je, že se postupně opotřebovává a doba jeho použitelnosti je delší než jeden rok. Kromě dlouhodobého majetku existuje ještě krátkodobý majetek, který je charakteristický tím, že neustále mění svoji podobu a používá se kratší dobu než jeden rok.

Bakalářská práce je zaměřena na dlouhodobý hmotný majetek, který je součástí majetku podniku. Dlouhodobý hmotný majetek má zásadní význam v podniku jak z účetního, tak i z daňového pohledu. Rozdíl mezi účetním a daňovým pojetím dlouhodobého hmotného majetku má rozhodující vliv na základ daně. S dlouhodobým hmotným majetkem souvisí také jeho evidence a účtování.

Cílem bakalářské práce je analyzovat současnou právní úpravu v oblasti účetnictví a daní dlouhodobého hmotného majetku. Současně zhodnotit systém evidence dlouhodobého hmotného majetku a navrhnout případná opatření k nižší administrativní náročnosti spojené s účtováním.

2 Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku

2.1 Vymezení pojmu dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobým hmotným majetkem je majetek, který se vyznačuje třemi charakteristickými rysy. Prvním rysem je fyzická podstata, druhým dlouhodobost používání přesahující dobu jednoho roku a třetím dosažení určité výše ocenění, kterou stanoví sama účetní jednotka s přihlédnutím zejména k principu významnosti a věrného a poctivého obrazu. (Kovanicová, 2012)

2.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek bez ohledu na jeho ocenění a dobu použitelnosti

K tomu, aby byl určitý hmotný majetek zahrnut do dlouhodobého hmotného majetku, nemusí nutně vyhovovat všem uvedeným znakům. Některý hmotný majetek se do dlouhodobého hmotného majetku zahrnuje vždy, bez ohledu na výši svého ocenění či na dobu použitelnosti. Tímto majetkem jsou:

- nemovitosti, tj. pozemky (pokud nejsou zbožím), stavby včetně budov, důlní díla
a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních předpisů,
- otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
- byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zákonem č. 72/1994 Sb.,
vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů, nebo jinými právními předpisy,
- technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak,
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky,
předměty kulturní hodnoty,
- předměty z drahých kovů,
- ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem
jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým
průzkumem a těžené v souladu s horními předpisy. (Ryneš, 2013)

2.1.2 Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Představují samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Dále jsou to samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok, jejichž ocenění nepřesáhne hodnotové vymezení rozhodné pro zařazení mezi majetek dlouhodobý, jsou považovány za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách. (Ryneš, 2013)

2.1.3 Pěstitelské celky trvalých porostů

Pěstitelskými celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky se považují ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha a ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 1000 keřů na 1 ha. (Ryneš, 2013)

2.1.4 Dospělá zvířata a jejich skupina (například stáda, hejna)

Dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti věrného a poctivého zobrazení majetku. O dospělých zvířatech a jejich skupinách s dobou použitelnosti delší 1 roku, jejichž ocenění však hodnotou hranici stanovenou účetní jednotkou nepřesáhlo je pak účtováno jako o zásobách. (Kovanicová, 2012) a (Chalupa, a další, 2012)

Za dospělá zvířata a jejich skupiny lze považovat v souladu s rozhodnutím účetní jednotky stáda skotu, koní, prasat, ovcí, koz či hejna hus, ale také tažné koně nebo dostihové či sportovní koně. Do kategorie dospělých zvířat a jejich skupin se mohou zařadit na základě rozhodnutí účetní jednotky také stáda ostatních hospodářsky využívaných chovů, např. muflonů, jelenů, daňků a pštrosů. Na druhé straně se do této kategorie nezahrnují jatečná zvířata, pokusná zvířata či zvířata vlastního chovu určená k prodeji. (Ryneš, 2013)

2.1.5 Technické zhodnocení

Podle zákona o dani z příjmu se technickým zhodnocením rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého hmotného majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. (Jindrová, 2002)

Účtovat a odepisovat technické zhodnocení je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku. Drobný hmotný majetek je účtovaný při jeho vydání do užívání přímo na vrub nákladů. (Ryneš, 2013)

2.1.6 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

Nedokončeným dlouhodobým hmotným majetkem je majetek, který je ve fázi pořizování a nebyl uveden do stavu způsobilého k užívání. Do doby uvedení dlouhodobého hmotného majetku do užívání je náběh nákladů na pořízení investice účtován na účet 042-Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Po uvedení do užívání je pořizovací cena převedena z účtu 042 na příslušný účet v účtové skupině 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný. (Ryneš, 2013)

2.1.7 Poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Představují dlouhodobé nebo krátkodobé pohledávky z titulu poskytnutých záloh na pořízení dlouhodobého hmotného majetku. (Ryneš, 2013)

2.1.8 Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku je takový, u něho nezohledňujeme výši jeho ocenění. Představuje kladný (aktivum) nebo záporný (pasivum) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávající, vkládající nebo zanikající účetní jednotky sníženým o převzaté závazky. (Ryneš, 2013)

Aktivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku je odpisován rovnoměrně 180 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně po stejnou dobu (180 měsíců) do výnosů. Účetní jednotka oprávněna tuto délku doby odpisování upravit

(částečně) podle svých potřeb. Tuto úpravu (odchylka od stanovené délky doby odpisování) bereme v úvahu pouze tehdy, jestliže aktiva s dobou použitelnosti delší než 15 let nejsou součástí nabytého majetku. Účetní jednotka tak může rozhodnout o době odpisování kratší než 180 měsíců a tuto skutečnost odůvodní v příloze k účetní závěrce. (Chalupa, a další, 2012)

2.1.9 Drobný hmotný majetek

Účetní jednotka si stanoví v rámci své vnitropodnikové směrnice výši pořizovací ceny, popř. vlastních nákladů, od které bude považovat pořízení majetku s dobou použitelnosti delší než 1 rok za dlouhodobý hmotný majetek účtovaný v účtové skupině 02-Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný. Pořizovací náklady ostatních věcí, které lze používat po delší dobu než 1 rok, nicméně cena těchto předmětů bude nižší než stanovená hodnotová hranice, budou účtovány po jejich vydání do užívání na vrub nákladů a tento majetek je označován jako „drobný hmotný majetek“ a je o něm účtováno jako o zásobách. Tento majetek se sice účtuje do nákladů, ale je ve vlastnictví účetní jednotky a tudíž je nutno ho inventarizovat a vést jeho operativní evidenci.

Věci převzaté po skončení leasingu a v ceně, která nespĺňuje kritérium pro zařazení předmětu do dlouhodobého majetku, se mohou účtovat rovnou do nákladů nebo do dlouhodobého majetku ve třídě 0. Rozhodnutí je plně v kompetenci účetní jednotky. (Ryneš, 2013)

2.1.10 Příslušenství

Za příslušenství dlouhodobého hmotného majetku se považují předměty (např. přídavná nebo výměnná zařízení), které tvoří s hlavní věcí jeden majetkový celek a jsou součástí jeho ocenění a evidence. (Ryneš, 2013)

2.2 Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Pořízení dlouhodobého hmotného majetku se promítá na účtu účtové skupiny 042-Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Tento účet má charakter účtů kalkulačních a sledují se na něm jednotlivé složky pořizovací ceny do doby převedení dokončených investic do užívání. Moment převodu věci do užívání je momentem přeúčtování na účet účtové skupiny 02. Jakmile se pořizuje dlouhodobý hmotný majetek, u něhož není nutné kompletovat pořizovací cenu a ihned po jeho zakoupení slouží k podnikání, není nutné účtovat přes účet 042, ale je možno ihned účtovat na účet v účtové skupině 02.

V případě, že se pořizují dodatečně věci do souboru movitých věcí, zvýší se současně se zařazením této věci do souboru pořizovací cena celého souboru movitých věcí.

Pokud se v souvislosti s pořízením dlouhodobého majetku poskytují investičním dodavatelům zálohy na jejich dodávky, účtují se tyto zálohy na účet 052. Tyto zálohy jsou obvykle vyúčtovány a započteny s konečnou nebo dílčí fakturou. (Ryneš, 2013)

Dlouhodobý hmotný majetek je pořizován zejména:

1. Koupí

Jedná se o nejčastější způsob pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Nákup dlouhodobého hmotného majetku může být financován různými způsoby. Například z peněžních prostředků společnosti, z poskytnutého úvěru nebo účetní jednotka poskytne dodavateli, zálohu, která představuje v podstatě částečnou úhradu před konečným vyúčtováním investiční dodávky. (Štohl, 2009)

2. Vytvořením vlastní činností

Účetní jednotce, která vytváří dlouhodobý hmotný majetek vlastní činností, vznikají při pořízení náklady, které se zaúčtují na příslušné nákladové účty. Jelikož tyto výdaje souvisí s pořízením dlouhodobého hmotného majetku, můžeme je uplatnit v nákladech pouze formou odpisů. Proto je nutné tyto částky zaúčtovat do výnosů jako ekvivalent nákladu. Tyto výnosy se účtují na výnosovém účtu 62-Aktivace. (Štohl, 2009)

3. Bezúplatnou formou

Bezúplatnou formou pořízení dlouhodobého hmotného majetku je zdědění, darování nebo bezúplatné převzetí majetku po skončení leasingu. Jestliže nastane tato situace, dlouhodobý hmotný majetek se zaúčtuje na příslušný majetkový účet se souvztažným zápisem ve prospěch účtu oprávek. (Štohl, 2009)

4. Vklad od jiné osoby

Při tomto způsobu pořízení rozlišujeme, zda se jedná o vklad majetku do základního kapitálu nebo mimo základní kapitál. Používají se účty 411-Základní kapitál a 413-Ostatní kapitálové fondy. Dále rozlišujeme, jestli se jedná o vklad při vzniku účetní jednotky nebo vklad jako navýšení základního kapitálu. Jestliže se jedná o vklad jako navýšení základního kapitálu tak se do doby zápisu navýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku, používá syntetický účet 419-Změny základního kapitálu. (Ryneš, 2013)

5. Přeřazení z osobního používání do podnikání

Pouze fyzická osoba, která podniká a vede účetnictví, může přeradit majetek z osobního užívání do podnikání.

2.3 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek můžeme ocenit třemi způsoby:

- pořizovací cenou
- vlastními náklady
- reprodukční pořizovací cenou

2.3.1 Pořizovací cena

Pořizovací cena se používá při úplatném nabytí dlouhodobého hmotného majetku. Pořizovací cena se skládá z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů (tj. ze všech dalších nákladů, které s pořízením souvisí).

Mezi vedlejší náklady například patří:

- doprava, montáž a clo,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce,
- náklady související s uvedením předmětu do užívání,
- příprava a zabezpečení pořizovaného majetku (například odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, expertízy, platby za poskytnuté záruky),
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby.

(Ryneš, 2013)

Do pořizovací ceny se nezahrnují výdaje na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení, výdaje na vybavení pořizované investice zásobami, výdaje na opravy a udržování dlouhodobého hmotného majetku, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení. Pořizovací cena dlouhodobého hmotného majetku se zvýší o výdaje na dokončené technické zhodnocení, a to vždy v roce dokončení a převzetí těchto prací do užívání. (Ryneš, 2013)

2.3.2 Vlastní náklady

Ocenění vlastními náklady se použije u dlouhodobého hmotného majetku pořízeného vlastní činností.

Vlastní náklady jsou veškeré přímé náklady a nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého hmotného majetku vlastní činností (výrobní režie). (Chalupa, a další, 2012)

2.3.3 Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Z hlediska účetnictví stačí pro stanovení reprodukční pořizovací ceny odborný odhad. Touto cenou oceňujeme majetek nabytý darováním, nově zjištěného a v účetnictví dosud nezachyceného a bezúplatně nabyté předměty po skončení finančního leasingu. (Ryneš, 2013)

3 Evidence a účtování dlouhodobého hmotného majetku

3.1 Evidence dlouhodobého hmotného majetku

Evidence jednotlivých složek dlouhodobého hmotného majetku se sleduje na inventárních kartách nebo v inventární knize. Poskytuje přehled o finanční hodnotě podniku, pomocí ní se kontroluje a odpisuje majetek. Slouží pro úhrady škod na majetku pojišťovnou.

Dlouhodobý hmotný majetek se eviduje prostřednictvím syntetické a analytické evidence.

Mezi účty syntetické a analytické evidence existuje vzájemná účetní vazba. Součet počátečních stavů a obrátů na straně Má dání i Dal všech analytických účtů se musí rovnat počátečnímu stavu a obrátům příslušného účtu syntetického. Zda toto platí, se zjistí pomocí kontrolní soupisky analytických účtů. (Štohl, 2009)

3.1.1 Syntetická evidence

Syntetická evidence zaznamenává souhrnné stavy a pohyby jednotlivých druhů aktiv, pasiv, nákladů a výnosů za celou účetní jednotku. Vše zachycuje souhrnně, bez konkrétních informací a jen v peněžních jednotkách. Tyto syntetické účty tvoří hlavní knihu. (Štohl, 2009)

3.1.2 Analytická evidence

Jelikož syntetická evidence nepodává dostačující informace, využívá se analytická evidence, která poskytuje podrobnější informace. Podle potřeby účetní jednotky se vytváří k syntetickým účtům další podrobnější účty, které se nazývají analytické účty. Soubor analytických účtů tvoří analytickou evidenci. (Štohl, 2009)

Náplní evidence dlouhodobého majetku je zejména:

- název nebo popis složky majetku, popř. číselné označení,
- ocenění,
- datum a způsob pořízení,

- údaje o zvoleném způsobu odpisování,
- částky odpisů za zdaňovací období,
- zůstatková cena,
- datum a způsob vyřazení. (Štohl, 2009)

3.2 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

U dlouhodobého majetku dochází k postupnému fyzickému i morálnímu opotřebením, které je nutné alespoň jednou ročně vypočítat a vyjádřit v účetnictví. V souvislosti s tímto opotřebením se vypočítají odpisy podle odpisového plánu. Takto vypočítané odpisy se nazývají účetní odpisy, které se následně účtují do nákladů. Existují dva typy. Odpisy, které se vypočítají podle zákona o účetnictví a odpisy počítané podle zákona o dani z příjmu. Účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebením majetku a způsob jejich výpočtu si stanoví sama účetní jednotka. Daňové odpisy nevyjadřují skutečné opotřebením majetku, slouží pouze pro daňové účely.

Uvedením majetku do provozu může dojít k zahájení odpisování. Peněžní částka, která vyjadřuje opotřebením dlouhodobého majetku za účetní období, se nazývá odpis. Po sečtení všech odpisů za celou dobu používání se získají oprávk. Odečtením oprávek od vstupní ceny majetku se získá zůstatková cena. (Kovanicová, 2012)

Dlouhodobý hmotný majetek se dělí na odpisovaný a neodpisovaný.

Neodpisovaným dlouhodobým hmotným majetkem jsou:

- umělecká díla, která nejsou součástí stavby,
- sbírky,
- movité kulturní památky a předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci, o kterých tak stanoví příslušný právní předpis,
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a nedokončené technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- najatý dlouhodobý hmotný majetek, pokud nájemce není oprávněn účtovat a odpisovat tento majetek v rámci najatého podniku nebo jeho části.

(Ryneš, 2013)

3.2.1 Účetní odpisy

Zákon o účetnictví stanoví, že si účetní jednotka sestaví odpisový plán, podle kterého postupuje při výpočtu odpisů. Nezbytným prvním krokem pro výpočet výše odpisu připadající na určitou dobu je stanovení životnosti majetku. Jak již bylo uvedeno, účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení majetku. Doba odpisování nesmí být kratší než jeden rok a účetní odpisy musí zohledňovat životnost dlouhodobého hmotného majetku. Účetní odpisy nelze přerušit. Zaokrouhlují se na celé koruny nahoru. Sazby účetních odpisů si stanoví účetní jednotka sama. (Walther, 2014)

Existují dvě nejčastější metody výpočtu účetních odpisů a to metoda časová a výkonná. Účetní jednotka použije tu metodu, která nejlépe vyjádří opotřebení majetku.

(Štohl, 2009)

Metoda časová

Tato metoda vychází z doby použitelnosti majetku. Odpisovou základnou je pořizovací cena, z které se počítá odpis.

Metoda časová se dělí na:

1. Rovnoměrné odpisy

Při rovnoměrných odpisech se do nákladů každý rok zahrne stejná výše odpisu.

Výpočet odpisu:

$$\text{Odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{doba odpisování}}$$

2. Zrychlené odpisy

Tento způsob odpisování umožní rychleji odepsat majetek než pomocí lineárních odpisů. Odpisy v prvním roce jsou nejvyšší a postupně se snižují.

Výpočet odpisu:

$$\text{Odpis} = \frac{2 * \text{vstupní cena} * (\text{doba odpisování} + 1 - \text{rok odpisování})}{\text{doba odpisování} * (\text{doba odpisování} + 1)}$$

3. Zpomalené odpisy

Tato metoda se použije u majetku, který ztrácí svoji hodnotu na konci své životnosti. Odpisy v prvním roce jsou nejnižší a postupně se zvyšují.

Výpočet odpisu:

$$\text{Odpis} = \frac{2 * \text{vstupní cena} * \text{rok odpisování}}{\text{doba odpisování} * (\text{doba odpisování} + 1)}$$

Metoda výkonná

U majetku, jehož míra opotřebení je závislá na míře skutečného využití majetku, se používá metoda výkonná. Odpisy se odvodí z předpokládaného množství produkce, které podnik získá prostřednictvím daného majetku. Vypočítá se odpisový koeficient a pomocí něho se odpisuje majetek. (Kovanicová, 2012)

3.3 Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku

Majetek, který je nevyužitelný a nepotřebný, lze vyřadit z účetní evidence účetní jednotky. Vyřazovaný dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, se může rozdělit na zcela odepsaný dlouhodobý hmotný majetek tj. vstupní cena je rovna oprávkám (účtuje se pouze úbytek z majetkového účtu a příslušného účtu oprávek ve vstupní ceně) a na dlouhodobý hmotný majetek, který je odepsaný pouze částečně tj. oprávky jsou nižší než vstupní cena. V takovém případě se rozděluje do tří částí:

- zaúčtování řádného odpisu dlouhodobého majetku za část běžného, účetního období,
- doúčtování zůstatkové ceny na účet odpovídající účelu vyřazení majetku,
- vyřazení dlouhodobého majetku z evidence. (Chalupa, a další, 2012) a (Štohl, 2009)

Dlouhodobý hmotný majetek se vyřazuje zejména:

- a) likvidací
 - dobrovolnou po skončení doby odepisování (užívání),
 - dobrovolnou před skončením doby odepisování,
 - v důsledku škod,
 - v důsledku mank,
- b) prodejem,
- c) darováním,
- d) vkladem do základního kapitálu jiného subjektu,
- e) bezúplatným převodem podle právních předpisů,

- f) přeřazením z obchodního majetku (podnikání) do osobního užívání u individuálního podnikatele. (Ryneš, 2013)

3.3.1 Likvidace dlouhodobého hmotného majetku

Zákon o dani z příjmu říká, že v případě likvidace hmotného majetku je daňově účinnou pouze daňová zůstatková cena. Vyřazení hmotného majetku likvidací se uskuteční v důsledku opotřebení, velké poruchovosti, technické zaostalosti, poškození dlouhodobého hmotného majetku, popř. i z jiných příčin dojde k jeho likvidaci. (Chalupa, a další, 2012)

Likvidace v důsledku opotřebení

Opotřebení vzniká používáním dlouhodobého hmotného majetku a v důsledku jeho morálního zastarávání. Toto opotřebení je vyjádřeno odpisy. Pokud není dlouhodobý hmotný majetek zcela odepsán, zůstatková cena se zaúčtuje do nákladů jako dodatečný odpis. Tyto dodatečné odpisy se při likvidaci účtují stejně jako řádné odpisy. (Štohl, 2009)

Likvidace v důsledku manka a škody

Daňově účinné škody vzniklé v důsledku živelních pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem. Majetek vyřazený v důsledku škody, jehož zůstatková cena je daňově účinná pouze do výše náhrad. Manko je daňově účinné pouze do výše náhrad. (Chalupa, a další, 2012)

3.3.2 Prodej dlouhodobého hmotného majetku

Při prodeji majetku je jeho zůstatková cena daňově uznatelná a lze ji daňově odepisovat. Ve prospěch účtu 641 se zaúčtuje tržba z prodeje majetku a současně se zaúčtuje vyřazení dlouhodobého hmotného majetku z evidence. (Děrgel, a další, 2008)

3.3.3 Darování dlouhodobého hmotného majetku

Hodnota darů není nákladem daňově účinným. Zůstatková cena se při vyřazení majetku darováním zaúčtuje do nákladů, a to na účet 543. Dárce musí odvést DPH finančnímu úřadu a to provede na základě daňového dokladu o použití a účtuje se na účet 543. (Chalupa, a další, 2012) a (Štohl, 2009)

3.3.4 Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku do osobního užívání

Podnikající fyzická osoba může vyřadit majetek specifickým způsobem a tím je přeřazení z podnikání do osobního užívání. Jde o účetní operaci, která má významné daňové dopady. Podnikatel musí odvést z vyřazeného majetku daň z přidané hodnoty, i když je dlouhodobý hmotný majetek již odepsán. (Děrgel, a další, 2008)

3.4 Účtování dlouhodobého hmotného majetku

Účetní jednotka účtuje o dlouhodobém hmotném majetku na základě směrné účtové osnovy.

3.4.1 Účtování pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Podle Českých účetních standardů pro podnikatele se pořízení dlouhodobého hmotného majetku a technického zhodnocení účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 04-Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek nebo přímo na vrub příslušných účtů účtových skupin 02-Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný nebo 03-Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný, pokud při pořízení dlouhodobého hmotného majetku a technického zhodnocení nevznikají náklady související s jeho pořízením, se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů účtových skupin.

3.4.2 Účtování odpisů dlouhodobého hmotného majetku

Odpisy vyjadřující postupné umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se účtují na základě Českých účetních standardů pro podnikatele na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 a ve prospěch příslušné účtové skupiny 08-Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.

3.4.3 Účtování vyřazení dlouhodobého hmotného majetku

České účetní standardy pro podnikatele stanoví, že vyřazení dlouhodobého hmotného majetku odpisovaného a technického zhodnocení se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 08-Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 02-Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, zůstatková cena dlouhodobého hmotného majetku odpisovaného se účtuje na vrub příslušného účtu účtových skupin 54, 55, 36, 41 a 49 a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 08-Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku. Vyřazení

dlouhodobého hmotného majetku neodpisovaného se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 08 a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 03-Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.

4 Analýza daňového pohledu na dlouhodobý hmotný majetek

Zákon o dani z příjmu definuje hmotný majetek podrobněji než dlouhodobý hmotný majetek definovaný účetními předpisy. Znamená to, že majetek, který je účetními předpisy považován za dlouhodobý hmotný, nemusí být současně i hmotným majetkem z pohledu zákona o dani z příjmu. Pokud tato skutečnost nastane, zákon o dani z příjmu hovoří o hmotném majetku jako o hmotném majetku, který není vymezen pro účely zákona.

Hmotným majetkem se pro účely zákona o dani z příjmu rozumí:

- samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem,
- stavby, s výjimkou provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m a oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které jsou drobnou stavbou,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč,
- technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku,
- technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,
- výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

4.1 Oceňování hmotného majetku

Vstupní cena, pomocí níž se oceňuje hmotný majetek, vychází většinou z účetního ocenění pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou, ale může pro daňové účely vystupovat v jiné podobě. (Děrgel, a další, 2008)

Hmotný majetek se oceňuje vstupní cenou, za kterou se považuje:

- pořizovací cena,
- vlastní náklady,
- hodnota nesplacené pohledávky,
- reprodukční pořizovací cena,
- cena stanovená pro účely daně dědické a darovací,
- hodnota technického zhodnocení,
- přepočtená zahraniční cena. (Ryneš, 2013)

4.1.1 Pořizovací cena

Pořizovací cena se použije, je-li hmotný majetek pořízen úplatně, s pěti výjimkami:

- při odkoupení najatého majetku, u něhož nájemce odpisoval technické zhodnocení, je součástí vstupní ceny i zůstatková cena tohoto technického zhodnocení,
- odkupuje-li nájemce najatý majetek bezprostředně po ukončení nájemní smlouvy nebo smlouvy o finančním pronájmu, při nedodržení podmínek lze vstupní cenu zvýšit o uhrazené nájemné, které nebylo pro nedodržení podmínek daňově účinné,
- pokud poplatník vkládá movitý hmotný majetek do obchodního majetku v době delší než jeden rok od úplatného pořízení, je vstupní cena reprodukční pořizovací cena kromě nabytí při finančním pronájmu,
- u nemovitého majetku, který poplatník pořídil úplatně v době delší než pět let před jeho vložením do obchodního majetku nebo v době delší než pět let před zahájením pronájmu, je vstupní cenou reprodukční pořizovací cena,

- u nemovitého hmotného majetku, který poplatník pořídil úplatně v době kratší než pět let před jejich vložením do obchodního majetku nebo v době kratší než pět let před zahájením pronájmu, se pořizovací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení. (Ryneš, 2013)

4.1.2 Vlastní náklady

Při ocenění majetku vlastními náklady existují dvě daňové výjimky, které se týkají fyzických osob a nemovitého hmotného majetku, který byl pořízen před:

- více než pěti lety od jeho vložení do obchodního majetku, resp. zahájením pronájmu, kdy se vstupní cena rovná reprodukční pořizovací ceně,
- méně než před pěti lety před jejich vložením do obchodního majetku, resp. zahájením pronájmu, kdy se vlastní náklady zvyšují o náklady prokazatelně vynaložené na opravu a technické zhodnocení. (Děrgel, a další, 2008)

4.1.3 Hodnota nesplacené pohledávky

Podle zákona o dani z příjmu je hodnota nesplacené pohledávky zajištěná převodem práva u hmotné movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele.

4.1.4 Cena stanovená pro účely daně dědické a darovací

Zákon o dani z příjmu stanovuje, že tato cena se použije při nabytí hmotného majetku zděděním nebo darováním stanovená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí s těmito výjimkami:

- u hmotného majetku nabytého zděděním z titulu právního nástupnictví bude převzato ocenění od zůstavitele,
- u nemovitého hmotného majetku se ocenění zvýší o náklady vynaložené na opravy a technické zhodnocení,
- uplynulo-li od nabytí hmotného majetku více než pět let, je vstupní cena rovna reprodukční pořizovací ceně.

4.1.5 Reprodukční pořizovací cena

Jde o reprodukční pořizovací cenu zjištěnou podle zvláštního předpisu, při které je třeba dbát o následující:

- u nemovité kulturní památky se reprodukční pořizovací cena stanoví jako cena stavby, zjištěná podle zvláštního právního předpisu bez přihlídnutí ke kategorii kulturní památky, jejímu historickému stáří a ani k ceně uměleckých a uměleckořemeslných děl, která jsou součástí stavby,
- u poplatníka, který má příjmy z pronájmu, je potřeba reprodukční pořizovací cenu stanovit již při zahájení. (Ryneš, 2013)

4.1.6 Hodnota technického zhodnocení

Pokud je technické zhodnocení dokončené do 1. ledna 2001 na hmotném majetku, jehož účetní odpisy jsou výdajem, bude jeho hodnota zvýšená o ocenění tohoto odpisovaného hmotného majetku. (Ryneš, 2013)

4.2 Daňové odpisy hmotného majetku

Zákon o dani z příjmu určuje výši a způsob uplatnění daňových odpisů. Nezahrnují se do účetních nákladů. Jejich výše se použije při výpočtu daně z příjmu. Poskytují právo poplatníkovi uplatnit daňové odpisy. Daňové odpisy účetní jednotka může přerušit v průběhu odpisování, ale zvolenou metodu odpisování měnit nemůže. Zákon o dani z příjmu říká, že odpisováním se rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. V prvním roce odepisování se majetek zatřídí do šesti skupin a stanoví se způsob odpisování dlouhodobého majetku. Dále roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování a koeficienty pro zrychlené odpisování pro jednotlivé odpisové skupiny a postup výpočtu rovnoměrných a zrychlených odpisů.

Odpisové skupiny a doby odpisování jsou uvedeny v tabulce 1.

Tabulka 1: Minimální doba odpisování

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3
2	5
3	10
4	20
5	30
6	50

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 27

Existují dvě metody odpisování:

-rovnoměrné odpisování

-zrychlené odpisování

4.2.1 Rovnoměrné odpisování hmotného majetku

Při tomto způsobu odpisování jsou odpisovým skupinám přiřazeny maximální roční odpisové sazby. Položky Standardní klasifikace produkce mají určenou odpisovou skupinu. Zákon o dani z příjmu říká, že se mohou u zvoleného majetku navýšit odpisy 1. roku. Zákon o dani z příjmu z toho důvodu uvádí čtyři tabulky ročních odpisových sazeb, které jsou přiřazeny jednotlivým odpisovým skupinám.

Výpočet odpisů:

$$\text{Odpis} = \frac{\text{vstupní cena} \cdot \text{odpisová sazba}}{100}$$

Tabulka 2: Roční odpisová sazba pro hmotný majetek bez zvýšeného odpisu

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	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	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31

Tabulka 3: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 20%

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31

Podle zákona o daních z příjmů § 31 odst. 2 může tuto roční odpisovou sazbu použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním odpisovatelem stroje pro zemědělství a lesnictví, označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.3.

Tabulka 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 15%

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31

Podle zákona o daních z příjmů § 31 odst. 3 může tuto roční odpisovou sazbu použít poplatník, který je prvním odpisovatelem zařízení pro čištění a úpravu vod označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.24.1.

Tabulka 5: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 10%

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31

Podle zákona o daních z příjmů § 31 odst. 4 může tuto roční odpisovou sazbu použít poplatník, který je prvním odpisovatelem hmotného majetku zatříděného podle tohoto zákona v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou hmotného majetku uvedeného v odstavcích 2,3 a 5.

4.2.2 Zrychlené odpisování hmotného majetku

Při zrychleném odpisování jsou odpisy v prvním roce nejvyšší a postupně se snižují. Odpisy jsou uplatněny po dobu odpisování majetku nerovnoměrně. Při zrychleném odpisování jsou přiřazeny odpisovým skupinám koeficienty pro zrychlené odpisování. Koeficienty pro zrychlené odpisování jsou uvedeny v tabulce 5.

Podle zákona o dani z příjmu § 32 odst. 2 může poplatník, který je prvním vlastníkem zvýšit v prvním roce odpis o:

1. 20 % vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví, označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.3.
2. 15 % vstupní ceny zařízení pro čištění a úpravu vod označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.24.1.
3. 10 % vstupní ceny hmotného majetku zatříděného podle tohoto zákona v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou hmotného majetku uvedeného v bodech 1 a 2 a v § 31 odst. 5.

Výpočet odpisu v 1. roce:

$$\text{Odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient pro první rok}}$$

Výpočet odpisu v dalších letech:

$$\text{Odpis} = \frac{2 \cdot \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient pro další roky} - \text{počet let odpisování}}$$

Tabulka 6: Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	Koeficient pro zrychlené odpisování		
	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu
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 č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 32

4.3 Vyřazení hmotného majetku

U odpisovaného hmotného majetku evidovaného na začátku příslušného zdaňovacího období a vyřazeného před jeho koncem, je možné uplatnit daňový odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Tento poloviční daňový odpis tak snižuje daňovou zůstatkovou cenu, o jejíž daňové uznatelnosti rozhoduje způsob vyřazení majetku. Pokud se jedná o hmotný majetek vyloučený z odpisování, je daňovým výdajem jeho vstupní cena, a to jen do výše příjmů z prodeje jednotlivého majetku. (Děrgel, 2008)

Do daňových nákladů je možné zahrnout daňovou zůstatkovou cenu majetku, který byl pro daňové účely odpisován, pokud byl majetek v průběhu zdaňovacího období vyřazen, a to až na výjimky bez omezení. U vyřazení daňově odpisovaného majetku je nutné často upravovat výsledek hospodaření pro stanovení základu daně, a to o rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou. Dojde-li k zahrnutí daňové nebo účetní

zůstatkové ceny dlouhodobého majetku do základu daně, potom je to v některých případech omezeno nebo zakázáno. (Vančurová & Láchová, 2012)

4.3.1 Prodej hmotného majetku

Daňová zůstatková cena prodaného hmotného majetku, který lze daňově odpisovat, je daňově uznatelná bez jakýchkoli omezení. Sjednaná prodejní cena nemá na její daňovou účinnost vliv, výjimkou není ani značně ztrátový prodej. (Děrgel, a další, 2008)

4.3.2 Vyřazení hmotného majetku likvidace

Při vyřazení hmotného majetku likvidací je vhodné předložit hodnověrné důkazy, například potvrzení o bezpečném uložení na skládku, potvrzení sběrný druhotných surovin a u vyšších zůstatkových cen posudek znalce. Jedná-li se o likvidaci stavebního díla zcela nebo zčásti v souvislosti s výstavbou nového stavebního díla nebo jeho technickým zhodnocením, potom zůstatková cena likvidované stavby není daňově účinná, ale zvyšuje vstupní cenu stavby nové, resp. technického zhodnocení. (Děrgel, a další, 2008)

4.3.3 Vyřazení hmotného majetku z důvodu škody

Jde o poškození majetku v takového rozsahu, že vedlo k jeho vyřazení. Za této situace je možné zůstatkovou cenu zahrnout do daňových nákladů, jestliže je v příjmech náhrada související s vyřazením tohoto majetku, a to maximálně do výše této náhrada. Vyřazení majetku z důvodu zničení živelní pohromou nebo podle vyjádření policie neznámým pachatelem je vždy daňovým výdajem. (Vančurová & Láchová, 2012)

4.3.4 Vyřazení hmotného majetku vkladem do základního kapitálu

Hmotný majetek se může vyřadit vkladem do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva. Za vložení hmotného majetku do základního kapitálu, dostane podnik cenný papír nebo podíl, jejichž cena je podle zákona o dani z příjmu zůstatkovou cenou vloženého hmotného majetku. Tuto daňovou zůstatkovou cenu hmotného majetku není možné hned uplatnit při vkladech do daňových nákladů. Daňová uznatelnost nastane v okamžiku prodeje nabyté akci či podílu. (Děrgel, a další, 2008)

4.3.5 Vyřazení hmotného majetku darováním

Při darování hmotného majetku není možné zůstatkovou cenu uplatnit pro daňové účely, ale za splnění podmínek může být odčitatelnou položkou od základu daně v přiznání k dani z příjmu. Zůstatková cena se zaúčtuje do nákladu a dárce musí odvést daň z přidané hodnoty finančnímu úřadu. (Vančurová & Láchová, 2012)

4.3.6 Přeřazení hmotného majetku do osobního užívání

Pokud dojde k přeřazení majetku z podnikání do osobního užívání, potom musí podnikatel odvést z vyřazeného majetku daň z přidané hodnoty. Přeřazením majetku do osobního užívání se bude, buď přímo, nebo nepřímo zvyšovat daňově uznatelný výdaj a tím současně snižovat daňový náklad. (Děrgel, a další, 2008)

4.3.7 Vyřazení hmotného majetku vyloučeného z odpisování

Vyřazení je daňově účinné pouze při prodeji, a to jen do výše příjmů z prodeje jednotlivého majetku, přičemž daňovým výdajem je vstupní cena. U vyřazení neodpisovaného hmotného majetku v důsledku škody, je daňově účinná vstupní cena. (Děrgel, a další, 2008)

5 Metodika

Praktická část je aplikována na Zemědělském družstvu Třebelovice, které se zabývá zemědělskou a lesní výrobou, silniční motorovou dopravou a obchodní činností. Cílem je analyzovat současnou právní úpravu v oblasti účetnictví a daní dlouhodobého hmotného majetku. Současně zhodnotit systém evidence dlouhodobého hmotného majetku a navrhnout případná opatření k nižší administrativní náročnosti spojené s účtováním.

Bakalářská práce je rozdělena na dvě hlavní části, na teoretickou a praktickou část. Teoretická část je zpracována na základě literárního přehledu čerpaného z odborné literatury, který je podkladem pro zpracování praktické části. V teoretické části je charakterizován dlouhodobý hmotný majetek, popsána evidence a účtování dlouhodobého hmotného majetku a analyzován daňový pohled na dlouhodobý hmotný majetek.

Na začátku praktické části je charakterizováno Zemědělské družstvo Třebelovice, poté je popsáno pořízení, ocenění, evidence, účtování a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku. Následně je zobrazeno odpisování dlouhodobého hmotného majetku v družstvu. Účetní jednotka má ve vnitropodnikové směrnici stanoveno, že dlouhodobý hmotný majetek odpisuje daňově zrychleně i rovnoměrně a účetně rovnoměrně. Z tohoto důvodu byly vybrány dva druhy hmotného majetku. Jeden, který se odpisuje rovnoměrně a druhý, který se odpisuje zrychleně. Účetní jednotka využívá možnosti zvýšení daňového odpisu v prvním roce odpisování o 20%. Nejdříve se vypočítají daňové odpisy s využitím této možnosti a potom bez využití této možnosti. Oba tyto výpočty se porovnají a zjistí se, jaký to má dopad na základ daně. Dále je zde poukázáno na odpisování zvířat, u kterých došlo v roce 2008 k zásadní změně.

V praktické části je také popsán software, který účetní jednotka používá k evidenci a účtování dlouhodobého hmotného majetku. Po zjištění nedostatku softwaru, jsou účetní jednotce navržena opatření, která by měla provést pro zjednodušení administrativní náročnosti spojené s účtováním. Vše je zhodnoceno v závěru práce.

Informace, na základě kterých byla zpracována praktická část, vychází z interních dokumentů Zemědělského družstva Třebelovice a ze Zákona o dani z příjmu.

6 Charakteristika Zemědělského družstva Třebelovice

Zemědělské družstvo Třebelovice-družstvo se sídlem Třebelovice 2, je zapsané v obchodním rejstříku od 18. října 1950. Předmětem podnikání družstva je zemědělská a lesní výroba, včetně prodeje nezpracovaných zemědělských a lesních výrobků za účelem zpracování nebo dalšího prodeje, silniční motorová doprava, obchodní činnost - koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej poskytování služeb mechanizačními prostředky, mytí dopravních a mechanizačních prostředků.

V současnosti obhospodaruje v katastrálním území Třebelovice, Mladoňovice a Rácovice na Jemnicku 1680 hektarů zemědělské půdy. Přibližně polovina výměry slouží k produkci krmiv, na druhé polovině se pěstují tržní plodiny. Největší výměru zaujímá pšenice ozimá (550 ha) s průměrným výnosem 7 t/ha, dále řepka ozimá (250 ha) s průměrným výnosem 4 t/ha, následuje ječmen ozimý (150 ha) a ječmen jarní s pšenicí jarní (dvakrát 100 ha). K zajímavým tržním plodinám patří i mák, který se seje na 50 hektarech.

Krmivová základna je postavena na vojtěšce, kukuřici, travních porostech a senáži z hrachu. Družstvo chová 380 dojnic, z toho je třetina holštýnského plemene s průměrnou užitkovostí 9000 kg mléka a dvě třetiny červených strak, které nadojí v průměru 7200 kg mléka za laktaci. Objemné krmivo je třeba zajistit i pro 180 jalovic, 200 telat a 170 býků ve výkrmu. Dále chovají 320 prasnic s užitkovostí 23 selat na prasnici a 2000 prasat ve výkrmu. Na loňském obratu 105 mil. Kč se podílelo 46 zaměstnanců, z nichž převážná část pracuje v živočišné výrobě.

7 Evidence a účtování dlouhodobého hmotného majetku v podniku

7.1 Evidence dlouhodobého hmotného majetku

Účetní jednotka eviduje dlouhodobý hmotný majetek v inventární knize. Zde je uvedeno inventární číslo, název, středisko, datum zařazení, pořizovací cena, měsíční odpis, oprávky zůstatková cena a kusy. Každá složka dlouhodobého hmotného majetku je zařazena do příslušné účtové třídy a skupiny. Jednotlivé syntetické účty se člení dále na analytické účty. Za dlouhodobý hmotný majetek považuje účetní jednotka majetek, jehož pořizovací cena je vyšší než 40 000,- a doba použitelnosti je delší než jeden rok. Pokud má majetek hodnotu nižší než 40 000,-, účetní jednotka ho účtuje rovnou do spotřeby. Majetek se zaúčtuje na vrub účtu 501. Administrativa spojená s evidencí je tedy minimální, protože účetní jednotka nemusí vést evidenci drobného hmotného majetku.

Účetní jednotka má v evidenci tento dlouhodobý hmotný majetek:

- pozemky,
- stavby,
- samostatné movité věci a soubory 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 na nabytém majetku.

V tabulce 7 je uvedena pořizovací cena, měsíční odpis, oprávky a zůstatková cena evidovaného dlouhodobého hmotného majetku k 31.12.2013

Tabulka 7: Přehled dlouhodobého hmotného majetku

Název	Pořizovací cena	Měsíční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
Budovy a haly (021/100)	63 179 530	167 326	37 847 410	25 332 120
Ostatní stavby (021/200)	27 893 087	74 830	15 138 505	12 754 582
Energetické a hnačí stroje a zařízení (022/300)	2 047 387	10 026	1 500 387	547 000
Pracovní stroje a zařízení (022/400)	51 300 688	227 780	39 713 797	11 586 891
Přístroje a zvláštní technika zařízení (022/500)	2 151 724	5 550	1 847 070	304 654
Samostatné movité věci- dopravní prostředky (022/600)	25 385 585	121 568	18 394 254	6 991 331
Samostatné movité věci – inventář (022/700)	527 983	1 355	446 811	81 172
Samostatné movité věci (022/900)	473 039	0	473 039	0
Celkem	181 133 151	614 720	115 731 022	64 402 129

Zdroj: zpracováno autorkou z přehledu IK DM ZD Třebelovice

V tabulce 8 jsou uvedeny splátky nájemného z finančního pronájmu dlouhodobého hmotného majetku.

Tabulka 8: Splátky nájemného z finančního pronájmu dlouhodobého hmotného majetku

Ukazatel	2012	2011
Součet splátek nájemného za celou dobu předpokládaného nájmu (hodnota leasingové smlouvy)		1314
Skutečně uhrazené splátky nájemného z finančního pronájmu ke dni účetní závěrky		1314

Zdroj: zpracováno autorkou

Přehled pořizovacích a zůstatkových cen dlouhodobého hmotného majetku je zobrazen v tabulce 9.

Tabulka 9: Přehled pořizovacích a zůstatkových cen dlouhodobého hmotného majetku

Majetek (účet)	Pořizovací cena k 31.12.2012		Oprávký k 31.12.2012		Zůstatková hodnota k 31. 12. 2012	
	2011	2012	2011	2012	2011	2012
021	91 073	91 073	50 078	47 117	40 995	43 956
022	78 030	75 656	59 518	58 957	18 512	16 699
025						
026	9 304	9 499	5 270	5 215	4 034	4 284
Celkem 02	178 407	176 228	114 866	111 289	63 541	64 939
031	7 563	7 391				
032						
Celkem 03	7 563	7 391				

Zdroj: zpracováno autorkou

Přehled o přírůstcích a úbytcích dlouhodobého hmotného majetku je zpracován v tabulce 10.

Tabulka 10: Přehled o přírůstcích a úbytcích dlouhodobého hmotného majetku

Majetek (účet)	Stav k 1.1.20 12	Přírůstky		Úbytky		Stav k 31.12.201 2
		Nákup	Aktivace a ostatní	Prodej	Vyřazení a ostatní	
021	91 073					91 073
022	75 656	4 607		2 050	183	78 030
025						
026	9 499	15	3 416	3 447	179	9 304
028						
029						
Celkem 02	176 228	4 622	3 416	5 497	362	178 407
031	7 931	172				7 563
032						
Celkem 03	7 931	172				7 563
042	4 794		3 416		8 210	
Celkem 04	4 794		3 416		8 210	

Zdroj: zpracováno autorkou

7.2 Účetnictví dlouhodobého hmotného majetku v podniku

Účetnictví účetní jednotky se řídí příslušnými ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Při oceňování majetku a závazků a při účtování o výsledku hospodaření bere účetní jednotka za základ:

- veškeré náklady a výnosy, které se vztahují k účetnímu období bez ohledu na datum jejich placení,

- rizika, ztráty a znehodnocení, které se týkají majetku a závazků a jsou účetní jednotce známy ke dni sestavení účetní závěrky.

Majetek, který si účetní jednotka pořídila formou nákupu, oceňuje pořizovací cenou. Reprodukční pořizovací cenu účetní jednotka nepoužívá. Majetek vytvořený vlastní činností je oceněn vlastními náklady.

Do cen stanovených na úrovni vlastních nákladů se zahrnují:

- přímý materiál,
- přímé mzdy,
- odpisy.

Jde o přímé a nepřímé náklady, které bezprostředně souvisí s vytvořeným dlouhodobým majetkem. Účetní jednotka bere jejich skutečnou výši, kterou vynaložila na vytvoření majetku.

7.2.1 Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Účetní jednotka pořizuje dlouhodobý hmotný majetek formou nákupu nebo vytvořením vlastní činností. Nákup dlouhodobého hmotného majetku financuje z peněžních prostředků družstva nebo z poskytnutého úvěru. Majetek nakupuje v tuzemsku i v zahraničí. Majetek vyjádřený v cizí měně je přepočten na českou měnu kurzem ke dni uskutečnění účetního případu. Jde o směnný kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou. Dnem uskutečnění účetního případu pro účely výpočtu kurzových rozdílů se rozumí den provedení finanční operace (vklad nebo výběr z bankovního účtu, čerpání nebo splacení bankovního úvěru) podle výpisu z účtu z banky. Přepočet ke dni sestavení účetní závěrky se používá výhradně denní kurz.

V momentě, kdy si účetní jednotka pořídí dlouhodobý hmotný majetek nákupem, nejprve zaúčtuje tento majetek na vrub účtu 042-Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a po zařazení majetku účtuje na vrub účtové skupiny 02 a ve prospěch účtu 042. V případě pořízení dlouhodobého hmotného majetku vlastní činností účetní jednotka zaúčtuje vynaložené náklady na vytvoření majetku na vrub příslušných účtů 5. účtové třídy, následně aktivuje majetek ve výši skutečných nákladů a to na vrub účtu 042 a ve prospěch účtu 624-Aktivace dlouhodobého hmotného majetku. Uvedení majetku do užívání účtuje na vrub účtové skupiny 02 a ve prospěch účtu 042.

Účetní jednotka do roku 2010 pořizovala dlouhodobý hmotný majetek formou leasingu. Pro účetní jednotku to bylo výhodné, protože leasingové splátky šly hned do nákladů, stroje se odpisovaly po dobu trvání leasingu a vyřízení leasingu bylo snadné. Od roku 2011 již nepořizuje majetek formou leasingu, ale formou úvěru. U leasingu nastala změna v době odpisu, která už není po dobu trvání leasingu, ale podle zařazení do odpisové skupiny. Využití úvěru je mnohem výhodnější. Úroky jsou nižší než u leasingu.

Účetní jednotka využívá podporu na úhradu úroků od Podpůrného garančního rolnického a lesnického fondu. Podpora představuje dotaci na části úroků z úvěru podnikatelským subjektům v oblasti zemědělství. Účetní jednotka může dostat podporu na úhradu úroku za předpokladu, že využívá program Zemědělec. Program Zemědělec vytváří předpoklady pro rozvoj zemědělských strojů. Účetní jednotka, jako příjemce podpory investuje zejména do strojního zařízení, vybavení či technologických celků. Investice, která je podporována, musí sloužit ke snížení výrobních nákladů, modernizaci či zlepšení jakosti.

V rámci tohoto programu je podporován nákup následujících investic:

- traktor, sklízecí mlátička, adaptér ke sklízecí mlátičce, pluh, podmítač, brány rotační i diskové, rotavátor, mulčovač, žací stroj, obraceč, shrnovač, rozdružovač, ovíječka, lis a balička na slámu a seno, secí kombinace, rozmetadlo, osečkovač, návěs - přívěs, nástavba – nosič nástaveb, tahač, postřikovač, půdní fréza, samosběrací vůz, řezačka, krmný vůz, nakladač, rosič, kypřič, sazeč, drtič hrud, kompaktor, kultivátor, stroj na sběr kamene, sklízeč cukrovky, manipulátor, stroje na aplikaci kejdy, odplevelovač, překopávač kompostu, půdní válce, smyk, vyorávač, nahrnovač, senážní vůz.

Fond dříve vyhlašoval úrokovou sazbu, kterou platí. Nyní přijme žádosti a podle objemu peněz, které má k dispozici, vyhlásí podporu úroků. Po převzetí všech žádostí o podporu vypracuje do 30 pracovních dnů ekonomické vyhodnocení. Na základě finančního plánu stanoví v procentech výši podpory, kterou zveřejní na internetových stránkách Fondu. Stanovená a přiznaná sazba podpory platí po celou dobu platnosti smlouvy o poskytnutí podpory s tím, že úroková sazba, kterou platí podnik, musí být minimálně 1%.

Fond stanovil, že hrubá míra podpory nebude vyšší než 40% způsobilých investic a podpora poskytovaná fondem se bude vztahovat na úvěry, jejichž doba splatnosti nepřesáhne 7 let. Výhodou této podpory je, že stroj je ihned při koupi majetkem účetní jednotky a může ho hned odpisovat. Ručení se uskutečňuje pouze zapůjčeným strojem. Fond vyplácí dotaci postupně v pololetních splátkách po dobu splacení úvěru. K programu Zemědělec byla stanovena základní sazba podpory ve výši 2,5% pro rok 2013.

7.2.2 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Odpisový plán účetní jednotky kopíruje programové vybavení pro evidenci dlouhodobého hmotného majetku program Ekodata Třebíč. Účetní jednotka odpisuje dlouhodobý hmotný majetek účetně i daňově. Účetní odpisy se liší od odpisu daňových. Účetní odpisy vychází ze skutečné doby použitelnosti a věrně zachycují skutečné opotřebení majetku. Daňové vychází z doby stanovené Zákonem o dani z příjmu pro daňové odpisování a nerespektují skutečné opotřebení majetku. Daňové odpisy jsou většinou větší než účetní. Program zajišťuje správnost výpočtu daňových odpisů veškerého dlouhodobého hmotného majetku. Odpisová metoda je rovnoměrná. Pouze u senážního žlabu v Mladoňovicích, traktoru CASE IH CVX 160, návěsu AGRIMEGA-CASE MEGA 20 je využit zrychlený odpis. U traktorové návěsové cisterny Zunhammer je využit mimořádný odpis dle §30a. Traktorová návěsová cisterna Zunhammer je zařazená ve 2 odpisové skupině, a proto ji může účetní jednotka odepsat bez porušení do 100% vstupní ceny 24 měsíců. Do výše 60% její vstupní ceny uplatní rovnoměrně odpisy prvních 12 měsíců a do výše 40% její vstupní ceny uplatní odpisy rovnoměrně za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců.

Účetní jednotka využívá možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20%. Této možnosti může využít, protože je poplatník s převážně zemědělskou výrobou a je prvním odpisovatelem stroje pro zemědělství. Z této činnosti činily příjmy v předcházejícím zdaňovacím období více než 50% z celkových příjmů. Dále také uplatňuje možnost zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10%. Jelikož je účetní jednotka prvním odpisovatelem hmotného majetku zatříděného podle Zákona o dani z příjmu v odpisových skupinách 1 až 3. Zrychlené odpisy využívá u vybraného majetku z důvodu, že lépe zobrazují, jak je nový majetek využíván. Je důkazem, že tento majetek je nejvíce využíván na začátku doby živostnosti než na jejím konci. Ke

konci živostnosti se zvyšují náklady na údržbu a opravy majetku. Zrychlené odpisy umožňují rychlejší modernizaci a obnovu tohoto majetku.

Příklad č. 1: Pluh Kverneland

Zemědělské družstvo pořídilo a zařadilo dne 27. 3. 2011 pluh Kverneland za pořizovací cenu 979 000,- Kč. Tento vůz je evidován pod inventárním číslem DM002152 a účtován na účtu 022-Samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Účetní jednotka odpisuje pluh Kverneland rovnoměrně daňově i účetně. Pro daňové odpisy je dle Zákona o dani z příjmu zařazen do 2. odpisové skupiny s minimální dobou životnosti 5 let. Zároveň uplatňuje možnost zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20%. V prvním roce použije roční odpisovou sazbu 31% a v dalších letech 17,25%. Pro účetní odpisy si účetní jednotka zvolila dobu živostnosti 10 let.

V tabulce 11 jsou uvedeny účetní odpisy pluhu Kverneland. Účetní jednotka počítá účetní odpisy rovnoměrně, tzn., že vstupní cenu vydělí dobou životnosti. Vstupní cena pluhu činila 979 000,- a doba živostnosti je 10 let, tedy 120 měsíců. Měsíční odpis pluhu Kverneland činí 8 159,- po zaokrouhlení na celé koruny nahoru. V prvním roce je nižší odpis než v dalších letech, protože byl pluh Kverneland zařazen do užívání v měsíci březnu, odpis je počítán za 9 měsíců. V dalších letech je odpis stejný, kromě posledního roku. Odpisovat může pouze do výše pořizovací ceny, proto se odpis v posledním roce liší.

Tabulka 11: Účetní odpisy pluhu Kverneland

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2011	73 431	73 431	905 569
2012	97 908	171 339	807 661
2013	97 908	269 247	709 753
2014	97 908	367 155	611 845
2015	97 908	465 063	513 937
2016	97 908	562 971	416 029
2017	97 908	660 879	318 121
2018	97 908	758 787	220 213
2019	97 908	856 695	122 305
2020	97 908	954 603	24 397
2021	24 397	979 000	0

Zdroj: zpracováno autorkou na základě informací získaných z ZD Třebelovice

V tabulce 12 jsou uvedeny rovnoměrné daňové odpisy pluhu Kverneland.

Tabulka 12: Rovnoměrné daňové odpisy pluhu Kverneland

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2011	303 490	303 490	675 510
2012	168 878	472 368	506 632
2013	168 878	641 246	337 754
2014	168 878	810 124	168 876
2015	168 876	979 000	0

Zdroj: zpracováno autorkou na základě informací získaných z ZD Třebelovice

Daňové odpisy počítá účetní jednotka podle Zákona o dani z příjmu. Zde použila účetní jednotka rovnoměrné odpisy tzn., že vstupní cenu vynásobí příslušným koeficientem. Jelikož účetní jednotka využila možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20%, je tedy roční odpisová sazba vyšší než roční odpisová sazba na další léta.

Porovnání účetních a daňových odpisů pluhu Kverneland je uvedeno v tabulce 13.

Tabulka 13: Porovnání účetních a daňových odpisů pluhu Kverneland

Rok	Odpisy		Vliv na základ daně
	Účetní	Daňové	
2011	73 431	303 490	-230 059
2012	97 908	168 878	-70 970
2013	97 908	168 878	-70 970
2014	97 908	168 878	-70 970
2015	97 908	168 876	-70 968
2016	97 908	0	94 908
2017	97 908	0	97 908
2018	97 908	0	97 908
2019	97 908	0	97 908
2020	97 908	0	97 908
2021	24 397	0	24 397

Zdroj: zpracováno autorkou na základě informací získaných z ZD Třebelovice

V tabulce je uvedeno, jaký má vliv na základ daně rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Pokud jsou účetní odpisy větší jak daňové, je základ daně navýšen o tento rozdíl. Jestliže jsou větší daňové odpisy než účetní, tak se základ daně snižuje o tento rozdíl. Na tento rozdíl má vliv doba životnosti stanovená pro účetní odpisy a daňové odpisy. Účetní jednotka si stanovila dobu životnosti pluhu delší než je životnost pro daňové účely, což má za následek, že účetní odpisy jsou nižší než daňové a tím se snižuje i základ daně. V roce 2015 je pluh daňově zcela odepsán, ale účetně se bude ještě odpisovat 6 let, proto musí účetní jednotka o celý účetní odpis zvýšit základ daně.

V roce 2011 – 2015 byly daňové odpisy větší než účetní tzn., že vznikl záporný rozdíl. V roce 2011 byl základ daně snížen o 230 059,-, v roce 2012 - 2014 o 70 970,- a v roce 2015 o 70 968,-. Od roku 2016-2021 byly účetní odpisy větší než daňové tzn., že vznikl kladný rozdíl.

V roce 2016-2020 bude základ daně zvýšen o 97 908,- a v roce 2021 o 24 397,-.

Příklad 2: Traktor CASE IH CVX 160

Zemědělské družstvo Třebelovice si pořídilo a zařadilo dne 12. 11. 2008 traktor CASE CVX 160 za pořizovací cenu 1 952 475,-. Tento traktor je evidován pod inventárním číslem DM001973 a je účtován na účtu 022-Samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Účetní jednotka odpisuje traktor daňově zrychleným způsobem a účetně rovnoměrně. Podle Zákona o dani z příjmu je traktor zařazen do 2. odpisové skupiny s minimální dobou odpisování 5 let. Zároveň uplatňuje možnost zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20%. Koeficient pro zrychlené odpisování pro 2. odpisovou skupinu v prvním roce odpisování je 5 a v dalších letech odpisování je 6. Pro účetní odpisy si účetní jednotka zvolila dobu živostnosti 8 let.

V tabulce 14 jsou uvedeny zrychlené daňové odpisy traktoru CASE IH CVX 160.

Tabulka 14: Zrychlené daňové odpisy traktoru CASE IH CVX 160

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2008	780 990	780 990	1 171 485
2009	470 209	1 251 199	705 313
2010	352 657	1 603 856	352 656
2011	235 104	1 838 960	117 552
2012	117 552	1 956 512	0

Zdroj: zpracováno autorkou dle informací získaných z ZD Třebelovice

Zrychlené odpisy se v prvním roce odpisování vypočítají podílem vstupní ceny a příslušného koeficientu. Účetní jednotka využila možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20% tzn., že vynásobila vstupní cenu 20% a přičetla ji k výši odpisu v prvním roce. V roce 2009 došlo k technickému zhodnocení v hodnotě 4037,-. Hodnotu technického zhodnocení přičetla k zůstatkové ceně majetku, to celé vynásobila číslem dvě a podělila koeficientem pro zvýšenou vstupní cenu. Odpisy v dalších letech vypočítala vynásobením zůstatkové ceny číslem dvě a vydělila příslušným koeficientem.

V tabulce 15 jsou uvedeny účetní odpisy traktoru CASE IH CVX 160.

Tabulka 15: Účetní odpisy traktoru CASE IH CVX 160

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2008	20 339	20 339	1 932 136
2009	244362	264 701	1 691 811
2010	244 572	509 273	1 447 239
2011	244 572	753 845	1 202 667
2012	244 572	998 417	958 095
2013	244 572	1 242 989	713 523
2014	244 572	1 487 561	468 951
2015	244 572	1 732 133	224 379
2016	224379	1 956 512	0

Zdroj: zpracováno autorkou dle informací získaných z ZD Třebelovcie

Účetní jednotka počítá účetní odpisy rovnoměrně, tzn., že vstupní cenu vydělí dobou životnosti. Pořizovací cena traktoru CASE IH CVX 160 činila 1 952 475,- a doba životnosti je 8, tedy 96 měsíců. Měsíční odpis traktoru CASE IH CVX 160 tedy činí 20 339,- po zaokrouhlení na celé koruny nahoru. V roce 2009 došlo k technickému zhodnocení a pořizovací cena se zvýšila na 1 956 512,- a měsíční odpis činí 20 381,-. V prvním roce je nižší odpis než v dalších letech, protože traktor CASE IH CVX 160 byl zařazen do užívání v měsíci listopadu a odpis je počítán za 1 měsíce. V dalších letech je odpis stejný, kromě posledního roku. Odpisovat může pouze do výše pořizovací ceny, proto je odpis v posledním roce liší.

V tabulce 16 je zobrazeno porovnání účetních a daňových odpisů traktoru CASE IH CVX 160.

Tabulka 16: Porovnání účetních a daňových odpisů traktoru CASE IH CVX 160

Rok	Odpisy		Vliv na základ daně
	Účetní	Daňové	
2008	20 339	782 605	-762 266
2009	244 362	469 563	-225 201
2010	244 572	352 172	-107 600
2011	244 572	234 782	9 790
2012	244 572	117 390	127 182
2013	244 572	0	244 572
2014	244 572	0	244 572
2015	244 572	0	244 572
2016	224 379	0	224 379

Zdroj: zpracováno autorkou na základě informací získaných z ZD Třebelovice

V roce 2008 – 2010 byly daňové odpisy větší než účetní tzn., vznikl záporný rozdíl. V roce 2008 byl základ daně snížen o 762 266,-, v roce 2009 o 225 201,-, v roce 2010 o 107 600. Od roku 2011-2016 byly účetní odpisy větší než daňové tzn., vznikl kladný rozdíl. V roce 2011 byl základ daně zvýšen o 9 790 a v roce 2012 o 127 182,-. Od roku 2013-2015 o 244 572,- a v roce 2016 o 224 379,-. V roce 2012 je traktor CASE 160 daňově zcela odepsán, ale účetně se bude ještě odpisovat 4 roky, proto musí účetní jednotka o celý účetní odpis zvýšit základ daně.

7.2.3 Srovnání daňových odpisů při změně odpisových sazeb

Účetní jednotka využívá možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20%. V tabulce 17 je uvedeno, jak by se změnilly odpisy, oprávkový a zůstatková cena pluhu Kverneland, kdyby účetní jednotka této možnosti nevyužila.

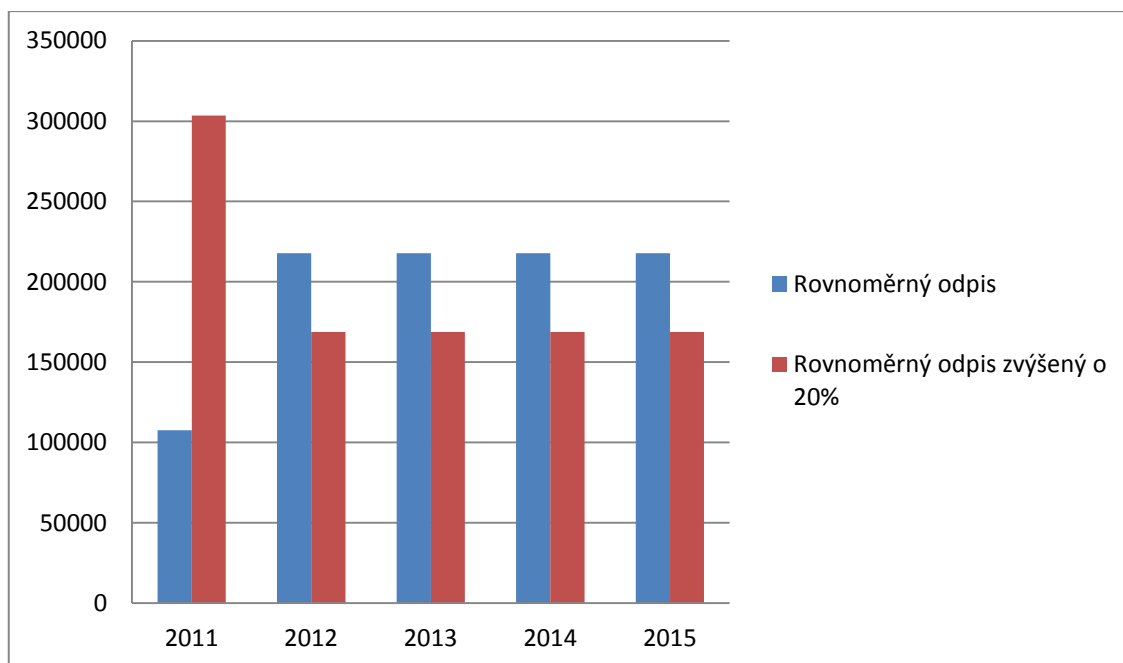
Tabulka 17: Rovnoměrné daňové odpisy pluhu Kverneland

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2011	107 690	107 690	871 310
2012	217 828	325 518	653 482
2013	217 828	543 346	435 654
2014	217 828	761 174	217 826
2015	217 826	979 000	0

Zdroj: zpracováno autorkou

Srovnání rovnoměrných daňových odpisů s využitím možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20% a bez využití této možnosti je zobrazeno v grafu 1.

Graf 1: Srovnání rovnoměrných daňových odpisů pluhu Kverneland s využitím možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20% a bez využití této možnosti



Zdroj: zpracováno autorkou

Z grafu vyplývá, že při využití možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odpisování je odpis v prvním roce vyšší než při nevyužití této možnosti. Dále z grafu lze vyčíst, že odpisy v dalších letech odpisování při nevyužití této možnosti jsou vyšší, než když účetní jednotka využije této možnosti.

V tabulce 18 je ukázáno, jak by se změnil vliv rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy na základ daně, kdyby účetní jednotka nevyužila možnosti zvýšení daňového odpisu v prvním roce.

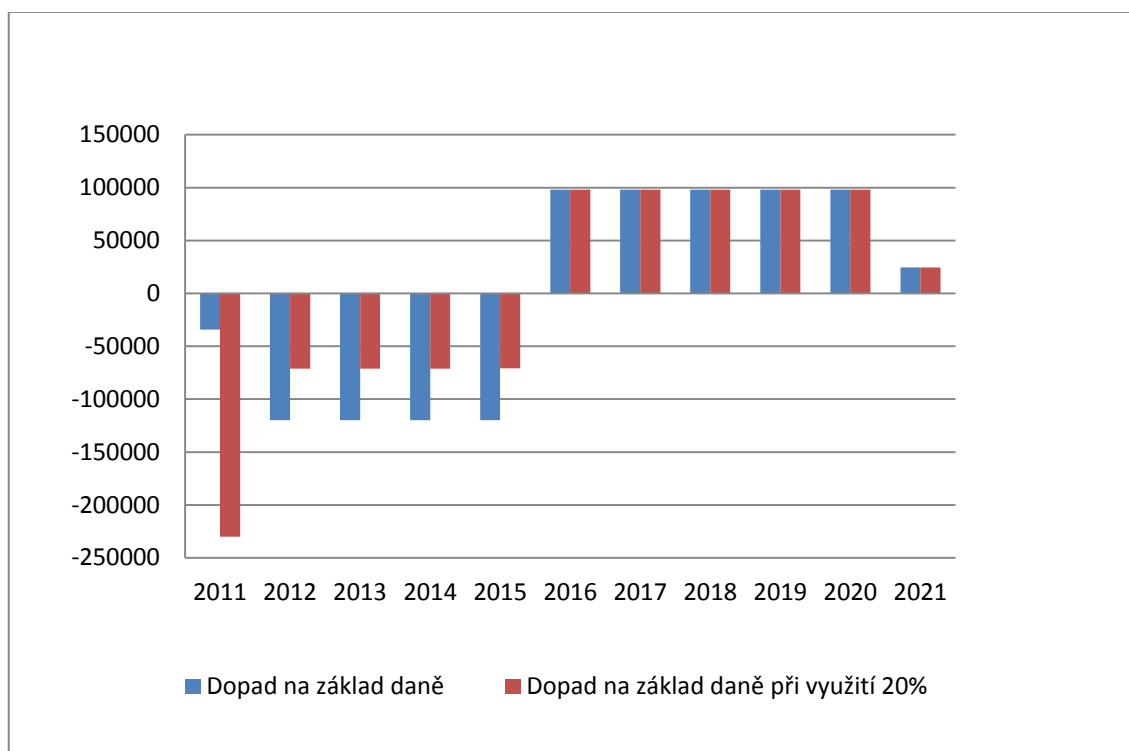
Tabulka 18: Vliv rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy na základ daně

Rok	Vliv na základ daně	
	S využitím	Bez využití
2011	-230 059	-34 259
2012	-70 970	-119 920
2013	-70 970	-119 920
2014	-70 970	-119 920
2015	-70 968	-119 918
2016	94 908	94 908
2017	97 908	97 908
2018	97 908	97 908
2019	97 908	97 908
2020	97 908	97 908
2021	24 397	24 397

Zdroj: zpracováno autorkou

V grafu 2 je znázorněno, jak by se změnil vliv rozdílu účetních a daňových odpisů pluhu Kverneland na základ daně s využitím možnosti zvýšení daňového odpisu v prvním roce odpisování o 20% a bez využití této možnosti. Z grafu lze vyčíst, že když účetní jednotka využívá možnosti zvýšení odpisu, tak je rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy v prvním roce vyšší než při nevyužití této možnosti a od roku 2013-2015 je rozdíl nižší. V dalších letech je rozdíl stejný, protože je pluh Kverneland daňově zcela odepsán a účetně se nadále odpisuje.

Graf 2: Vliv rozdílu účetních a daňových odpisů pluhu Kverneland na základ daně



Zdroj: zpracováno autorkou

V tabulce 19 je uvedeno, jak by se změnily odpisy, oprávky a zůstatková cena traktoru CSE IH CVX 160, kdyby účetní jednotka nevyužila možnosti zvýšení daňového odpisu v prvním roce odpisování o 20%.

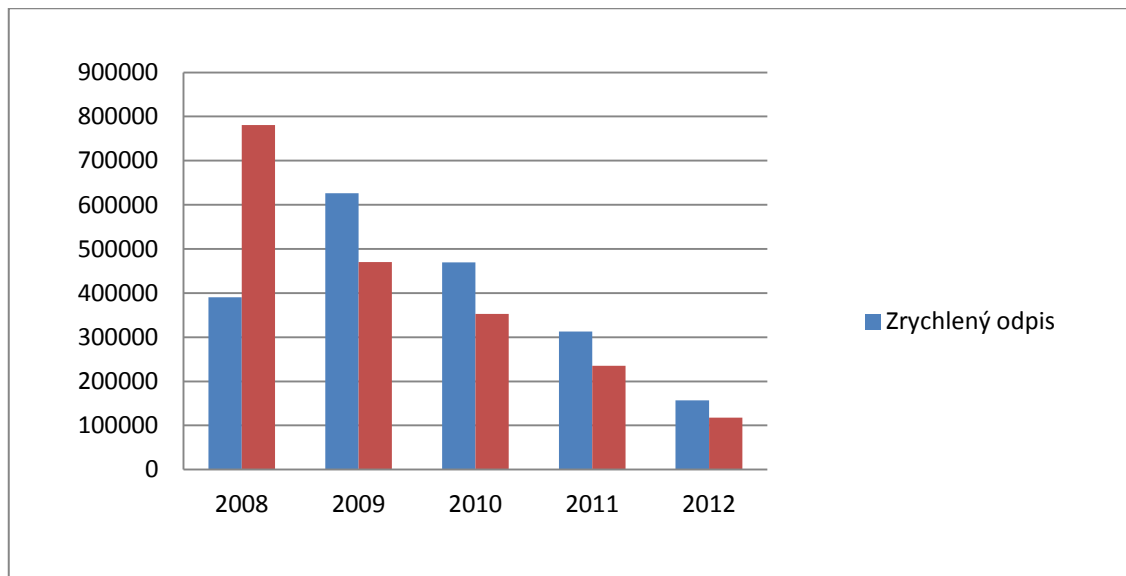
Tabulka 19: Zrychlené daňové odpisy traktoru CASE IH CVX 160

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2008	390 495	390 495	1 561 980
2009	626 407	1 016 902	939 610
2010	469 805	1 486 707	469 805
2011	313 204	1 799 911	156 601
2012	156 601	1 956 512	0

Zdroj: zpracováno autorkou

Srovnání zrychlených daňových odpisů s využitím možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20% a bez využití této možnosti je zobrazeno v grafu 3.

Graf 3: Srovnání zrychlených daňových odpisů traktoru CASE IH CVX 160 s využitím možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20% a bez využití této možnosti



Zdroj: zpracováno autorkou

Z grafu je patrné, že při využití možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odpisování je odpis v prvním roce vyšší než při nevyužití této možnosti. Odpisy v dalších letech odpisování při nevyužití této možnosti jsou vyšší, než když účetní jednotka využije této možnosti.

V tabulce 20 je zobrazeno, jak by se změnil vliv rozdílu účetních a daňových odpisů s využitím možnosti zvýšení daňového odpisu v prvním roce odpisování a bez využití této možnosti.

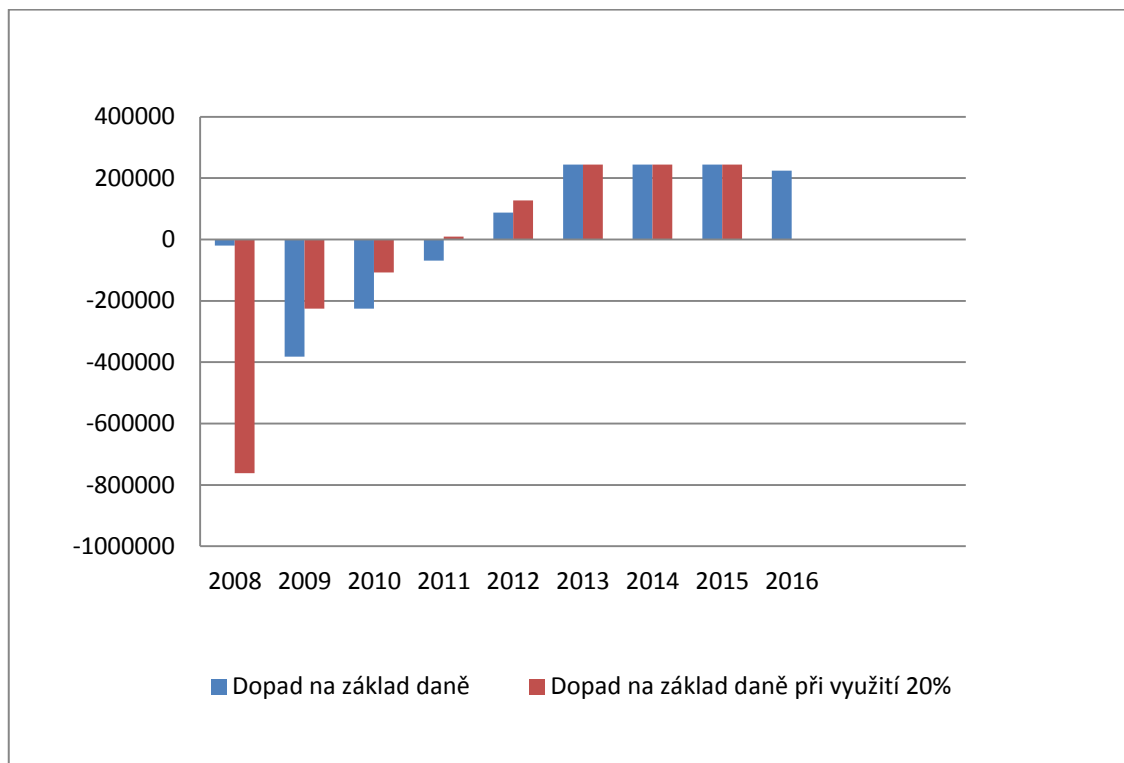
Tabulka 20: Vliv rozdílu účetních a zrychlených odpisů na základ daně

Rok	Vliv na základ daně	
	S využitím	Bez využití
2008	-762 266	- 19 949
2009	-225 201	-382 045
2010	-107 600	-225 233
2011	9 790	-68 623
2012	127 182	87 971
2013	244 572	244 572
2014	244 572	244 572
2015	244 572	244 572
2016	224 379	224 379

Zdroj: zpracováno autorkou

V grafu 4 je znázorněno, jak by se změnil vliv rozdílu účetních a daňových odpisů traktoru CASE IH CVX 160 na základ daně s využitím možnosti zvýšení daňového odpisu v prvním roce odpisování o 20% a bez využití této možnosti. Z grafu je zřejmé, že když účetní jednotka využívá možnosti zvýšení odpisu, tak je rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy v prvním roce vyšší než při nevyužití této možnosti. V roce 2011 s využitím možnosti zvýšení odpisu v prvním roce vznik kladný rozdíl a při nevyužití této možnosti vznikl záporný rozdíl a v roce 2012 je tento rozdíl menší. V dalších letech je rozdíl stejný, protože je traktor CASE IH CVX 160 daňově zcela odepsán a účetně se nadále odpisuje.

Graf 4: Vliv rozdílu účetních a daňových odpisů traktoru CASE IH CVX 160 na základ daně



Zdroj: zpracováno autorkou

7.2.4 Oceňování a odpisování dospělých zvířat

Zemědělské družstvo Třebelovice se zabývá rostlinou i živočišnou výrobou. Živočišná výroba je zaměřena na chov prasat a skotu. Dospělá zvířata jsou dlouhodobým aktivem, které přináší účetní jednotce dlouhodobé užitky. Účetní jednotka stanovuje jejich dobu životnosti, po kterou ji ponese užitky. Těmi jsou narozená mláďata a vyprodukované mléko. Zvířata účetní jednotka pořizuje z vlastního chovu, tzn. přeřazením z jedné skupiny aktiv do druhé a ocenění vychází z ocenění příchovek a hodnoty následných přírůstků. Účetní jednotka odpisuje zvířata skupinově. Odpisy stavuje podle vstupní ceny a předpokládané doby životnosti. Dospělá zvířata eviduje na účtu 026-Dospělá zvířata v dlouhodobém majetku. Jestliže je účetní ocenění vyšší než užitná hodnota, účetní jednotka vytvoří opravnou položku, pokud nemůže určit, zda se jedná o trvalou skutečnost. Pokud je pokles trvalý, sníží hodnotu přímo na účtu 026.

Při úbytku zvířat rozlišuje jejich příčinu na zaviněnou nebo nezaviněnou. Úbytek účtuje na vrub účtu 549-Manka a škody z provozní činnosti a analytické evidenci rozliší, zda

se jedná o úhyn zaviněný nebo nezaviněný. Účetní jednotka také převádí zvířata základního stáda do výkrmu, kde dojde k přesunu dlouhodobých aktiv do zásob.

Odpisování zvířat před rokem 2008 a po roce 2008

V odpisování zvířat nastala v roce 2008 zásadní změna. Do roku 2008 mohla účetní jednotka zařadit do skupiny Dospělá zvířata a jejich skupiny dospělá zvířata s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Tato zvířata mohla odpisovat účetně i daňově. Od roku 2008 je účetní jednotka odpisuje daňově pouze tehdy, jestliže jejich vstupní cena převýšila limit 40 000,-. Zvířata, jejichž vstupní cena nepřevýšila 40 000,-, odpisuje pouze účetně. Tyto účetní odpisy jsou daňovým nákladem. Zvířata, která byla zařazena před touto změnou, účetní jednotka nadále daňově odpisuje až do jejich úplného odepsání. Daňové odpisy zvířat se řídí podle Zákona o dani z příjmu.

Odpisování krav a prasnic

Účetní jednotka zařadí krávy podle ceny, která vychází z ceny u vysokobřezích jalovic, které zatřídí do 1. odpisové skupiny. Účetní odpis se rovná daňovému. Rozdíl mezi odpisováním nyní a před rokem 2008 je nepatrný. Projevil se, když došlo k předčasnému vyřazení zvířete například v květnu - účetně se odpisovalo pouze 5 měsíců, ale daňově 6 měsíců. Nyní jsou odpisy stejné.

Prasnice jsou přeřazovány ve váze 200 kg a mění se cena za kg živé váhy podle kmrných dní a nákladů. Způsob odpisování je stejný jako u kategorie krav, účetní odpisy se rovnají daňovým.

Příklad č. 3: Odpis krávy

Zemědělské družstvo Třebelovice dne 5. 6. 2006 pořídilo krávu za pořizovací cenu 20 049,-. Kráva je evidovaná pod inventárním číslem 158175961 a je účtována na účtu 026-Základní stádo a tažná zvířata.

Účetní jednotka před rokem 2008 odpisuje krávu rovnoměrně účetně i daňově. Podle Zákona o dani z příjmu je kráva zařazena do 1. odpisové skupiny s minimální dobou životnosti 3 roky. V prvním roce použije roční odpisovou sazbu 20% a v dalších letech 40%. Pro účetní odpisy účetní jednotka stanovila dobu životnosti 3 roky.

V tabulce 21 je provedeno srovnání účetních a daňových odpisů krávy před rokem 2008.

Tabulka 21: Účetní a daňové odpisy krávy před rokem 2008

Rok	Odpisy		Vliv na základ daně
	Účetní	Daňové	
2006	3 342	4 010	-668
2007	6 683	8 020	-1337
2008	2 784	4 010	-1226

Zdroj: zpracováno na základě informací získaných od družstva Třebelovice

Z tabulky vyplývá, že daňové odpisy jsou větší než účetní odpisy po celou dobu odpisování. Vznikl tedy záporný rozdíl, o který bude snížen základ daně. Dne 9. 5. 2008 došlo k vyřazení krávy, proto se v roce 2008 účetně odpisovala kráva pouze 5 měsíců a daňově 6 měsíců.

7.2.5 Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku

Účetní jednotka vyřazuje dlouhodobý hmotný majetek na základě vyřazovacího protokolu. Nejčastěji vyřazuje majetek likvidací v důsledku škod, likvidací v důsledku opotřebení a prodejem dlouhodobého hmotného majetku. Dojde-li k vyřazení majetku, účetní jednotka účtuje vyřazení majetku v pořizovací ceně na vrub účtu 08-Oprávký k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí a ve prospěch účtové skupiny 02. V případě likvidace v důsledku škod účtuje zůstatkovou cenu na vrub účtu 549-Manka a škody z provozní činnosti, v důsledku opotřebení na vrub účtu 551-Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a pokud majetek prodává tak na vrub účtu 541-Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Zůstatkovou cenu majetku účtuje současně ve prospěch účtové skupiny 08. Pokud vyřazuje majetek, který nebyl zcela odepsán, uplatňuje možnost polovičního odpisu, který je daňově uznatelným nákladem. Využití polovičního odpisu je výhodné, protože ne všechny zůstatkové ceny jsou daňovým nákladem.

8 Návrh opatření vedoucí k nižší administrativní zátěži spojené s účtováním

Účetní jednotka používá program Ekodata Třebíč. Software umožňuje účetní jednotce účtování dopředu v rámci roku i do všech měsíců nového roku. Je možné nahlížet do minulých uzavřených měsíců. Dále software zpracovává vnitřní účetní doklady, běžné i dodatečné daňové přiznání daně z přidané hodnoty, transformuje tiskové výstupy do textových editorů pro operační systém Windows 9x atd. Je podkladem pro tisk protokolu o likvidaci a také je možné provést opravy v průběhu zápisu i po uložení. Software provádí výpočty účetních a daňových odpisů. Počítá rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Účetní jednotka pouze zahrne tento rozdíl do daňového přiznání. Díky využívání tohoto softwaru je administrativní zátěž minimální. Jedinou nevýhodu spatřuje účetní jednotka v tom, že účetní program provádí chybné výpočty mimořádných odpisů. Účetní jednotka musela mimořádné odpisy spočítat ručně a opravit. Účetní jednotce bych doporučila, aby požádala tvůrce softwaru o odstranění tohoto nedostatku nebo popřípadě zkusila využít jiný software, který by neměl tyto nedostatky. Tím by si ušetřila práci a snížila administrativní náročnost spojenou s účtováním.

9 Diskuse

V praktické části byly vybrány dva druhy hmotného majetku odpisovaného. Jeden, který se odpisuje daňově rovnoměrně a druhý, který se odpisuje daňově zrychleně. Oba dva majetky účetní jednotka odpisuje účetně rovnoměrně. Účetní odpisy má nastavené tak, aby věrně zachytily skutečné opotřebení majetku. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy účetní jednotka zahrne do daňového přiznání.

Účetní jednotka využívá možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20%. Při využití této možnosti je v prvním roce odpisování odpis nejvyšší, základ daně je nejnižší a platí i nižší daň. Díky této možnosti si účetní jednotka ušetří část peněz, které může v dalších letech investovat.

U pluhu Kverneland, který byl pořízen a zařazen 27. 3. 2011 za pořizovací cenu 979 000,- si účetní jednotka díky využití této možnosti sníží základ daně v prvním roce odpisování o 230 059,-. Pokud by této možnosti účetní jednotka nevyužila, základ daně by si snížila pouze o 34 259,-.

U traktoru CASE IH CVX 160, který byl pořízen a zařazen dne 12. 11. 2008 za pořizovací cenu 1 952 457,-, si účetní jednotka využitím této možnosti sníží základ daně v prvním roce odpisování o 762 266,-. Při nevyužití této možnosti by si účetní jednotka snížila základ daně pouze o 19 949,-.

U majetku, který je využíván nejvíce v prvních letech odpisování se jeví jako příhodné aplikovat metodu zrychlených odpisů. Z tohoto důvodu je volba zrychlených odpisů vhodná, protože si účetní jednotka v prvních letech odpisování výrazně sníží daňovou povinnost.

Účetní jednotce doporučuji, aby při volbě mezi rovnoměrnými a zrychlenými odpisy vzala v úvahu dlouhodobé hledisko, protože při využití zrychlených odpisů jsou v posledních letech odpisování odpisy nejnižší a základ daně je nejvyšší.

Pokud si chce účetní jednotka snížit základ daně v prvních letech odpisování majetku, je pro ni nejvýhodnější použití rovnoměrných účetních odpisů a zrychlených daňových odpisů zvýšených o 20%, kdy je záporný rozdíl mezi těmito odpisy největší.

10 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo analyzovat současnou právní úpravu v oblasti účetnictví a daní dlouhodobého hmotného majetku. Současně zhodnotit systém evidence dlouhodobého hmotného majetku a navrhnout případná opatření k nižší administrativní náročnosti spojené s účtováním.

V teoretické části byl charakterizován dlouhodobý hmotný majetek, jeho pořízení, oceňování, evidence, odpisování a vyřazení. Daňový pohled na dlouhodobý hmotný majetek je analyzován v závěru teoretické části.

V praktické části bylo nedřívě představeno Zemědělské družstvo Třebelovice, které poskytlo informace pro zpracování praktické části. Dále je uvedeno, jakým způsobem účetní jednotka eviduje, pořizuje, oceňuje, účtuje a vyřazuje dlouhodobý hmotný majetek.

Velkou část majetku družstva tvoří dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, kterým se dále zabývá praktická část.

Byly vybrány dva druhy dlouhodobého hmotného majetku, pluh Kverneland, který se odpisuje daňově rovnoměrně a traktor CASE IH CVX 160, který se odpisuje daňově zrychleně. Účetní odpisy účetní jednotka počítá rovnoměrně. Oba dva majetky jsou zařazeny do 2. odpisové skupiny a účetní jednotka využívá možnosti zvýšení daňového odpisu v prvním roce odpisování o 20%. U tohoto majetku se vypočítaly daňové i účetní odpisy, které se následně porovnalý. U pluhu Kverneland bylo zjištěno, že účetní jednotka bude o tento rozdíl základ daně od roku 2011-2015 snižovat a od roku 2015-2021 ho bude zvyšovat. U traktoru CASE IH CVX 160 bude základ daně snižovat od roku 2008-2010 a od roku 2010-2016 bude základ daně zvyšovat.

Po vypočtení varianty, kdy účetní jednotka nevyužije možnosti zvýšení daňového odpisu v prvním roce odpisování o 20%, se dospělo k závěru, že při nevyužití této možnosti bude mít účetní jednotka v prvních letech odpisování vyšší daňovou povinnost.

V roce 2008 došlo v odpisování zvířat k zásadní změně. Před rokem 2008 byly po celou dobu odpisování daňové odpisy větší než účetní. Vznikl záporný rozdíl, o který si účetní jednotka snížila základ daně. Po roce 2008 nastala změna v tom, že se účetní odpisy rovnají daňovým odpisům.

V závěru práce je popsán software, který účetní jednotka používá pro evidenci a účtování dlouhodobého hmotného majetku. Bylo zjištěno, že software provádí chybné výpočty mimořádných odpisů. Účetní jednotce bylo doporučeno, aby požádala tvůrce softwaru o odstranění tohoto nedostatku nebo popřípadě zkusila využít jiný software, který by neměl tyto nedostatky. Tím by si snížila administrativní náročnost spojenou s účtováním.

11 Summary

The aim of the Bachelor thesis was to analyze present legal regulations in the field of accounting and taxes of tangible fixed assets. Other part of the aim was to evaluate a system of evidence of tangible fixed assets and suggest precautions to lower administrative workload associated with an accounting.

Tangible fixed assets were characterized and a procedure of acquisition, appreciation, evidence, depreciation and disposal of tangible fixed assets was described in the theoretical part. In the conclusion of this part a taxation of tangible fixed assets was analyzed.

Information for the practical part was provided by Agricultural co-operative Třebelovice. Two kinds of tangible fixed assets were chosen and was performed analyze of the tax depreciation and the book depreciation. The influence of difference between the tax depreciation and the book depreciation on the tax base was found out. In 2008 the procedure depreciation of animals was changed and this change was shown in the practical part.

Mistakes of an accounting software were found out during the analyze of the accounting of tangible fixed assets and therefore improving ideas were suggest.

Keywords

Tangible fixed assets

Depreciation policy

Accounting software

12 Seznam literatury

- Děrgel, M., Hlaváčková, H., Kočová, M., Kouřilová, J., Pachel, L., & Strouhal, J. (2008). *Vedení daňové evidence*. Praha: ASPI Publishing, s.r.o.
- Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., . . . Vlach, P. (2012). *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. Olomouc: ANAG, spol. s.r.o.
- Jindrová, B. (2002). *Leasing chyby a problémy*. Praha: GRADA Publishing, a.s.
- Kovanicová, D. (2012). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: POLYGON.
- Levy, H., & Sarnat, M. (1999). *Kapitálové investice a finanční rozhodování*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- Marková, H. (2013). *Daňové zákony*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- Prudký, P., & Lošťák, M. (2012). *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. Olomouc: ANAG, spol. s.r.o.
- Ryneš, P. (2013). *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc: ANAG, spol. s.r.o.
- Štohl, P. (2009). *Učebnice účetnictví pro střední školy a veřejnost II. díl*. Znojmo: Tiskárny Havlíčkův Brod.
- Valach, J., Jaroslava, D., Choulík, P., & Oceláková, P. (2010). *Investiční rozhodování a dlouhodobé financování*. Praha: Ekopress, s.r.o.
- Valouch, P. (2007). *Leasing v praxi*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- Vančurová, A., & Láchová, L. (2012). *Daňový systém ČR2012*. Praha: 1. VOX a.s.
- Walther, L. (2014). *Principles relating to service life and depreciation*. Načteno z PrinciplesofAccounting:
<http://www.principlesofaccounting.com/chapter10/chapter10.html#Principles>
- Vyhláška Ministerstva Financí České republiky č.500/2002 Sb., ze dne 6. listopadu 2002, kterou provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtující v soustavě podvojného účetnictví
- Český účetní standard č. 013
- Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů
- Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

13 Seznam tabulek

Tabulka 1: Minimální doba odpisování	23
Tabulka 2: Roční odpisová sazba pro hmotný majetek bez zvýšeného odpisu	24
Tabulka 3: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 20%	24
Tabulka 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 15%	24
Tabulka 5: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 10%	25
Tabulka 6: Koeficienty pro zrychlené odpisování	26
Tabulka 7: Přehled dlouhodobého hmotného majetku	32
Tabulka 8: Splátky nájemného z finančního pronájmu dlouhodobého hmotného majetku	33
Tabulka 9: Přehled pořizovacích a zůstatkových cen dlouhodobého hmotného majetku	33
Tabulka 10: Přehled o přírůstcích a úbytcích dlouhodobého hmotného majetku.....	34
Tabulka 11: Účetní odpisy pluhu Kverneland	39
Tabulka 12: Rovnoměrné daňové odpisy pluhu Kverneland.....	39
Tabulka 13: Porovnání účetních a daňových odpisů pluhu Kverneland	40
Tabulka 14: Zrychlené daňové odpisy traktoru CASE IH CVX 160	41
Tabulka 15: Účetní odpisy traktoru CASE IH CVX 160	42
Tabulka 16: Porovnání účetních a daňových odpisů traktoru CASE IH CVX 160.....	43
Tabulka 17: Rovnoměrné daňové odpisy pluhu Kverneland.....	44
Tabulka 18: Vliv rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy na základ daně.....	45
Tabulka 19: Zrychlené daňové odpisy traktoru CASE IH CVX 160	46
Tabulka 20: Vliv rozdílu účetních a zrychlených odpisů na základ daně	48
Tabulka 21: Účetní a daňové odpisy krávy před rokem 2008	51

14 Seznam grafů

Graf 1: Srovnání rovnoměrných daňových odpisů pluhu Kverneland s využitím možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20% a bez využití této možnosti 44

Graf 2: Vliv rozdílu účetních a daňových odpisů pluhu Kverneland na základ daně 46

Graf 3: Srovnání zrychlených daňových odpisů traktoru CASE IH CVX 160 s využitím možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20% a bez využití této možnosti 47

Graf 4: Vliv rozdílu účetních a daňových odpisů traktoru CASE IH CVX 160 na základ daně..... 49