

SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO s.r.o.

Bakalářský studijní program:

Ekonomika a management

Studijní obor:

Účetnictví a finanční řízení podniku

Komparace metod odpisování a jejich vliv na základ daně vybrané účetní jednotky

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor:

Petra NEČADOVÁ

bakalářské práce:

Bc. Ing. Lucie FORMANOVÁ

Znojmo, 2018

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Komparace metod odpisování a jejich vliv na základ daně vybrané účetní jednotky vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů, které jsem uvedla v Seznamu použité literatury.

Ve Znojmě dne 19. dubna 2018

Petra Nečadová

PODĚKOVÁNÍ

Chtěla bych zde poděkovat vedoucí mé bakalářské práce, Bc. Ing. Lucii Formanové, za odborné rady a připomínky přispěla při vypracování mé bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat panu Ing. Vítu Bučkovi, účetnímu firmy BUGI INVEST s.r.o. za poskytnutí dat z účetnictví, která se stala základem praktické části mé bakalářské práce.

Další poděkování patří mé rodině, za podporu a trpělivost.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Petra NEČADOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Komparace metod odpisování a jejich vliv na základ daně vybrané účetní jednotky
Název (v angličtině)	A comparison of depreciation methods and their impact on the tax basis of a selected accounting entity

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem bakalářské práce je analyzovat účetní a daňové odpisování a jejich dopad na daňovou povinnost zvolené účetní jednotky.

Postup práce:

1. V teoretické části bakalářské práce na základě rešerše odborných literárních zdrojů vymezit a popsat způsoby odpisování dlouhodobého majetku a jejich vliv na daňovou povinnost.
2. V praktické části bakalářské práce provést analýzu odpisování dlouhodobého majetku ve vybrané účetní jednotce.
3. V závěrečné části na základě dosažených výsledků komplexně zhodnotit zvolený způsob odpisování popř. navrhnout změny vedoucí ke snížení daňového základu vybrané účetní jednotky.

Metody: Literární rešerše, deskripce, analýza, syntéza, komparace

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2016*. 1.vyd. Praha: ESAP, 2016, 230 s. ISBN 978-80-905899-2-6.
2. KŘEMEN, Bedřich. *100 legálních daňových triků 2014*. 4.vyd. Praha: Grada, 2014, 249 s. ISBN 978-80-260-4889-3.
3. PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠTÁK, *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 16.vyd. Olomouc: ANAG, 2015, 340 s. ISBN 978-80-7263-932-8.
4. VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7.vyd. Praha: Grada, 2012, 142 s. ISBN 978-80-247-4114-7.
5. *Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.*, ve znění pozdějších předpisů.
6. *Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb.*, ve znění pozdějších předpisů.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2016

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2017



Petra NEČADOVÁ
student

Bc. Ing. Lucie FORMANOVÁ
vedoucí bakalářské práce

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Práce je zaměřena na problematiku účetních a daňových odpisů u dlouhodobého hmotného majetku a jejich úlohu v účetnictví. V teoretické části bakalářské práce jsou analyzovány způsoby odpisování, porovnání účetních a daňových odpisů a jejich vliv na daňovou povinnost.

Praktická část je věnována účetním a daňovým odpisům dlouhodobého majetku z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve společnosti BUGI INVEST s.r.o.

V závěrečné části bakalářské práce je zhodnocen zvolený způsob odpisování a jeho vliv na daňový základ vybrané společnosti.

Klíčová slova: dlouhodobý majetek, odpisování, účetní výsledek hospodaření, základ daně.

ABSTRACT

The bachelor thesis focuses on the issues of accounting and tax depreciation of fixed assets and its role in accounting. The theoretical part analyses depreciation methods, compares accounting and tax depreciation and their impact on tax duty.

The practical part deals with accounting and tax depreciation of fixed assets based on law No. 586/1992, Income Tax Act, in the BUGI INVEST Ltd. Company.

In the conclusion of the bachelor thesis, the selected method of depreciation and its impact on the tax base of the specific company is assessed.

Key words: fixed assets, depreciation, bottom line, tax base.

OBSAH

1 ÚVOD	8
2 CÍL PRÁCE A METODIKA	9
3 TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1 VYMEZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	11
3.1.1 Dlouhodobý majetek nehmotný z hlediska účetního	11
3.1.2 Dlouhodobý majetek nehmotný z hlediska daňového	12
3.1.3 Dlouhodobý majetek hmotný z hlediska účetního	12
3.1.4 Dlouhodobý majetek hmotný z hlediska daňového	13
3.1.5 Hmotný majetek vyloučený z odpisování	14
3.1.6 Dlouhodobý majetek finanční	15
3.2 POŘÍZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	15
3.3 OCENĚNÍ A EVIDENCE DLOUHODOBÉHO MAJETKU	16
3.3.1 Ocenění dlouhodobého majetku z hlediska účetního	16
3.3.2 Ocenění dlouhodobého majetku z hlediska daňového	20
3.3.3 Evidence dlouhodobého majetku	21
3.4 ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU	22
3.4.1 Účetní odpisy	23
3.4.2 Daňové odpisy	26
3.5 VYŘAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	33
3.6 SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	34
4 PRAKTICKÁ ČÁST	36
4.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	36
4.2 CHARAKTERISTIKA DLOUHODOBÉHO MAJETKU	37
4.3 NÁVRH VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE	39
4.4 DAŇOVÉ A ÚČETNÍ ODPISY VYBRANÉHO DLOUHODOBÉHO MAJETKU	42
4.4.1 Tryskací stroj	42
4.4.2 Svářecí stroj MAG	44
4.4.3 Pásová pila MEP	45
4.4.4 SolidWorks Premium	46
4.4.5 Vysokozdvíhový vozík LMH	47
4.5 POROVNÁNÍ DAŇOVÝCH A ÚČETNÍCH ZPŮSOBŮ ODPISOVÁNÍ	48
4.6 DOPAD NA ÚČETNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ A ZÁKLAD DANĚ	54
4.7 DOPADY ROZDÍLŮ MEZI ÚČETNÍMI A DAŇOVÝMI ODPISY NA ODLOŽENOU DAŇ	55
5 ZÁVĚR.....	57
6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	59
7 SEZNAM TABULEK	61
8 SEZNAM OBRÁZKŮ	61
9 PŘÍLOHY	62

1 ÚVOD

Majetek účetní jednotky představuje významnou složku, kterou účetní jednotka využívá pro svou podnikatelskou činnost. Z účetního pohledu je majetek dělen na krátkodobý a dlouhodobý. Toto dělení vychází z délky jeho životnosti. Krátkodobý majetek je určen k jednorázové spotřebě, a proto se dostává do nákladů okamžitě. Dlouhodobý majetek je v podniku déle než 1 rok a k jeho spotřebě dochází postupně. Do nákladů se tento typ majetku dostává prostřednictvím odpisů. Ty představují fyzické a morální opotřebení majetku.

Právě odpisy jsou tématem předložené bakalářské práce. V České republice existují souběžně dvě možnosti odpisování majetku. Na jedné straně máme systém daňových odpisů, který je jasně vymezen zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. To vyplývá z faktu, že daňové odpisy jsou daňově uznatelným nákladem, protože se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Snižují tedy podniku základ daně a ovlivňují výši vyměřené daně. V zákoně je přesně stanoveno, jak při výpočtu výše odpisů postupovat. Problémem je, že tyto odpisy nereflektují skutečné opotřebení majetku. To umožňují výše zmíněné účetní odpisy. Účetní odpisy ovlivňují výši účetního výsledku hospodaření podniku. Existuje řada metod výpočtu účetních odpisů, které jsou stanoveny v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví a Českými účetními standardy pro podnikatele. Rozhodnutí o tom, jakou metodu daný podnik využije, však v konečném důsledku závisí pouze na účetní jednotce. Je však nutné, aby firma v rámci vnitropodnikových směrnic sestavila odpisový plán, podle kterého bude podnik při odpisování majetku postupovat.

Jak již bylo výše uvedeno, bakalářská práce se věnuje problematice odpisování dlouhodobého majetku. Konkrétně je zaměřena na porovnání daňových a účetních odpisů a na jejich vlivu na základ daně ve vybrané účetní jednotce. Vymezeného cíle bude dosaženo prostřednictvím výpočtu daňových a účetních odpisů pro náhodně vybraný dlouhodobý majetek. Vycházet se při tom bude z interních dokumentů podniku. V rámci daňových odpisů budou využity konkrétní výpočty daňových odpisů ve zvoleném podniku. Při výpočtu účetních odpisů bude pozornost věnována odpisům dle doby životnosti majetku. Následně dojde ke komparaci jejich vlivu na základ daně. Po naplnění stanovených cílů bude provedena komparace, na základě jejichž výsledků pak zvolen vhodný systém odpisování dlouhodobého majetku ve vybrané účetní jednotce.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Primárním cílem bakalářské práce je provést analýzu rozdílů mezi daňovými a účetními odpisy dlouhodobého majetku a zjištění jejich vlivu na základ daně. V rámci tohoto hlavního cíle je možné stanovit následující dílčí cíle:

Teoretické cíle:

- popis daňového a účetního systému odpisování dlouhodobého majetku;
- vymezení hlavních rozdílů mezi jednotlivými odpisovými systémy;
- charakteristika jednotlivých metod odpisování;
- definice rozdílů mezi jednotlivými metodami odpisování.

Praktické cíle:

- výpočet daňových odpisů k vybranému dlouhodobému majetku analyzovaného podniku;
- výpočet účetních odpisů k vybranému dlouhodobému majetku sledovaného podniku;
- zjištění vlivu daňových odpisů na základ daně;
- zjištění vlivu účetních odpisů na účetní výsledek hospodaření;
- volba nejvýhodnějšího způsobu odpisování s ohledem dopadu na základ daně;
- tvorba vnitropodnikové směrnice upravující danou problematiku.

Výše vymezených cílů bude dosaženo za pomoci základních vědeckých metod, kterými jsou deskripce, interpretace, analýza, syntéza a komparace. Deskriptivní metody bude využito primárně v teoretické části práce. Zde bude popsán nejen dlouhodobý majetek a způsoby jeho pořízení, ocenění a evidence, ale také systém daňového a účetního odpisování včetně jednotlivých metod. Informace získané z právních norem a odborné literatury budou následně v rámci práce interpretovány. Analýza je založena na rozložení sledovaného jevu na jednotlivé části a následného zhodnocení vztahu mezi nimi a vztahu k danému celku. Tato metoda bude použita při zhodnocení vlivu jednotlivých odpisových metod na základ daně. Metoda komparace bude využita ke srovnání jednotlivých odpisových systémů a metod. Jedná se o metodu, která je založena na porovnání jednotlivých sledovaných jevů. Na základě takto nashromážděných údajů je pak možné činit závěry o vlastnostech těchto jevů.

Základním předpokladem, který umožňuje využití této metody, je možnost pozorování či měření a následného popisu jevů. Tato metoda je využita v několika částech práce. Například při porovnání jednotlivých systémů odpisování a jejich metod nebo srovnání dopadů daňových a účetních odpisů na základ daně.

V úvodu práce dojde v rámci teoretické části k definici dlouhodobého majetku a způsobů jeho pořízení, oceňování a evidence. Následně bude zaměřena na popis účetních odpisů a daňových odpisů. K tomuto účelu bude provedena literární rešerše. Využito při tom bude hlavně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jedná se o právní normu, podle které jsou firmy povinny postupovat při výpočtu daňově uznatelných odpisů. Je zde přesně definován nejen dlouhodobý majetek, ale také jednotlivé odpisové skupiny, počet let odpisování a metody odpisování. Dále bude čerpáno ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Zde je popsána problematika účetních odpisů. Dalším významným zdrojem informací bude odborná literatura věnující se danému tématu. Její úplný seznam je uveden na konci práce v seznamu použitých zdrojů.

V rámci praktické části práce bude nejdříve charakterizována vybraná společnost a majetek, ke kterému budou vypočítány daňové a účetní odpisy. Následně dojde k výpočtu daňových odpisů k vybranému dlouhodobému majetku společnosti BUGI INVEST s r.o. Dále budou vypočítány účetní odpisy dle doby životnosti majetku. Čerpáno při tom bude z interních dokumentů podniku, kterými jsou hlavně inventární karty majetku.

Na základě takto nashromážděných údajů dojde k porovnání jednotlivých metod odpisování včetně jejich vlivu na základ daně. Odlišnosti v systému daňových a účetních odpisů mají vliv na výsledek hospodaření firmy. Tato skutečnost se projevuje i v tzv. odložené dani. Z tohoto důvodu bude v rámci bakalářské práce vypočítána odložená daň za sledované období. Informace budu čerpat hlavně z Rozvahy a Výkazu zisků a ztrát za sledované období.

S ohledem na dosažené výsledky dojde ke zhodnocení stavu stávající vnitropodnikové směrnice týkající se problematiky dlouhodobého majetku. V případě nutnosti budou připraveny návrhy na změny daného systému odpisování. Primárním zdrojem informací budou vnitropodnikové směrnice analyzovaného podniku, které tuto problematiku upravují.

3 TEORETICKÁ ČÁST

3.1 Vymezení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek podniku je podstatná součást hospodářských prostředků, kterými každá účetní jednotka disponuje a využívá pro svou podnikatelskou činnost. Nespotřebovává se okamžitě, opotřebovává se postupně. Umožňuje účetní jednotce tvořit, vyrábět a poskytovat služby. Není v účetní jednotce určen k dalšímu prodeji, ale hlavně k dlouhodobému používání. Má pro firmu zásadní význam, mimo jiné významně ovlivňuje výše daní.

Dle Zákona o účetnictví č. 563/1991Sb. rozlišujeme tři základní skupiny dlouhodobého majetku. Obecně se jedná o majetek s použitelností delší než 1 rok:

1. Dlouhodobý nehmotný majetek
2. Dlouhodobý hmotný majetek
3. Dlouhodobý finanční majetek

3.1.1 Dlouhodobý majetek nehmotný z hlediska účetního

Dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje zejména nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, s výjimkou goodwillu, a při splnění podmínek dále stanovených a při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Dále obsahuje povolenky na emise a preferenční limity. Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků (Vyhláška 500/2002 Sb., § 6)

Dlouhodobým nehmotným majetkem jsou:

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje (012) – předpokladem pro zařazení na tento účet je, že tyto výsledky jsou nakoupeny samostatně nebo vytvořeny vlastní činností pro účel obchodování (výsledky využitelných prací, např. projekty, technologické postupy, receptury atd.),
- software (013) – podmínkou je, že software není součástí dodávky hardware a jeho ocenění, také nesmí jít o software vytvořený na zakázku,

- ocenitelná práva (014) – předměty průmyslového vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti atd.,
- goodwill (015),
- ostatní dlouhodobý nehmotný majetek (019) (STORMWARE 2016).

3.1.2 Dlouhodobý majetek nehmotný z hlediska daňového

Dle § 32a zák. 586/1992 Sb. jde o (Konečná, 2013):

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- jiný majetek podle zákona o účetnictví, pro který platí, že byl nabyt úplatně, přeměnou, darováním, zděděním nebo vytvořen vlastní činností, zároveň je jeho vstupní cena vyšší než 60 000 Kč a zároveň je jeho doba použitelnosti delší než rok.

Valouch (2012, s. 11) říká, že dobou použitelnosti se při tom rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

Drobný nehmotný majetek je majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, splňuje obecné podmínky pro uznání do daňových nákladů (výdajů) – zejména hodnotová hranice pod 60 000 Kč a využití pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, pak se zahrnuje do nákladů při pořízení (na účet Ostatní služby). O vybraných druzích tohoto majetku (rozhoduje účetní jednotka – daňový subjekt) se vede operativní evidence (Prudký a Lošťák, 2015, s. 35-36).

3.1.3 Dlouhodobý majetek hmotný z hlediska účetního

Dle Vyhlášky č.500/2002 Sb. § 7 odst. 3 písm. b) jsou hmotné movité věci a jejich soubory 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. Hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší, než jeden rok

nevykázané v této položce se považují za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách.

Znamená to tedy, že účetní jednotka sama stanoví vnitřní směrnici, od jaké ceny jsou hmotné movité věci a jejich soubory považovány za dlouhodobý hmotný majetek, o kterém se účtuje v účtové třídě 0 a který se odpisuje. Nic nebrání tedy tomu, aby účetní jednotka stanovila, že o dlouhodobý hmotný majetek se jedná tehdy, je-li vstupní cena hmotných movitých věcí (event. jejich souborů) vyšší například než 100 000 Kč. Účetní jednotka však při určení tohoto cenového limitu musí mít na zřeteli vždy respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. (Konečná, 2013)

Dlouhodobý hmotný majetek účtujeme ve skupině:

- 02 - dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 03 - dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

Do dlouhodobého majetku odpisovaného (účty 02x) účtujeme movité věci, soubory movitých věcí, stavby, budovy, vodní díla, aj. Nepatří sem zásoby. Do dlouhodobého majetku odpisovaného patří také technické zhodnocení - nástavba, přístavba, úpravy, modernizace, pokud cena v daném období překročí 40 000 Kč.

Dlouhodobý majetek neodpisovaný jsou pozemky (pokud nejsou zboží), účtují se na účet 031. Dále umělecká díla a sbírky (pokud nejsou součástí objektů), účtují se na účet 032. (portál POHODA cz, 2013).

3.1.4 Dlouhodobý majetek hmotný z hlediska daňového

Dle Zákona o dani z příjmu č. 586/1992 Sb. § 26 odst. 2 se dlouhodobým hmotným majetkem rozumí:

- a. samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- b. budovy, domy a jednotky,
- c. 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, 3. oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,
- d. pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, sem patří Pěstitelskými celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší, než tři roky se podle odstavce 2 rozumějí – ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha, dále ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1000 keřů na 1 ha a chmelnice a vinice
 - e. dospělá zvířata a jejich skupiny 20), jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč
 - f. jiný majetek. Jiným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí – technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 1 písm. f), dále technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak, 29b) a výdaje hrazené uživatelem, které podle zvláštních předpisů nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu, a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

3.1.5 Hmotný majetek vyloučený z odpisování

V zákoně č. 586/1992 Sb., § 27 je uveden hmotný majetek vyloučený z odpisování:

- a. bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevyšují 40 000 Kč,
- b. pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří,
- c. hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- d. umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy,
- e. movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- f. hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,
- g. inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,

- h. hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění dluhu převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto dluhu a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní odpisovatel, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce,
- i. hmotný majetek, u něhož odpisy nebo zahraniční položky obdobného charakteru jako odpisy uplatňuje jiná osoba než odpisovatel podle tohoto zákona, jde-li o pronajatý hmotný majetek, hmotný majetek, který je předmětem finančního leasingu,
- j. hmotný majetek nabytý darováním, jehož nabytí bylo od daně z příjmů osvobozeno nebo nebylo předmětem daně.

3.1.6 Dlouhodobý majetek finanční

Do této skupiny patří:

- majetkové účasti - podílové cenné papíry a podíly v podnicích s vlivem podstatným a rozhodujícím,
- realizovatelné cenné papíry a podíly - cenné papíry s menšinovým vlivem a ostatní cenné papíry, které nejsou určeny k obchodování na veřejném trhu,
- dlužné cenné papíry držené do splatnosti, která je delší než 1 rok,
- půjčky poskytnuté účetní jednotkou,
- ostatní dlouhodobý finanční majetek, např. vklady na termínovaných účtech nad 1 rok.

Finanční majetek zahrnuje aktiva, jež firma nakupuje, půjčuje nebo uchovává pro dlouhodobé investování volných peněžních prostředků, tak aby účetní jednotce přinesly co nejvyšší očekávaný zisk formou úroků či podílů na zisku. Dlouhodobý finanční majetek dle § 56 odst. 11 odst. d) vyhlášky č. 500/2002 Sb. se účetně ani daňově neodpisuje, neboť zákon o dani z příjmů pojem odpisy finančního dlouhodobého majetku nezná.

3.2 Pořízení dlouhodobého majetku

Pořizovaný nehmotný a hmotný majetek se účetně dlouhodobým majetkem stává až v okamžiku, kdy je daný majetek dokončen a zároveň je zajištěno, že bude plnit veškeré funkce, ke kterým je určen, a dále jsou splněny veškeré podmínky uložené právními předpisy pro uvedení majetku do užívání. Do toho okamžiku je daný majetek veden jako pořizovaný (resp. nedokončený) majetek na příslušných rozvahových účtech sloužících k účtování pro pořizovaný a nedokončený dlouhodobý majetek v účtové skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

(standardně účty 041 a 042). Teprve dnem uvedením do užívání po splnění podmínek vyhlášky lze přeúčtovat pořizovaný majetek na příslušné majetkové účty v účtových třídách 01 a 02 (popř. 03) (Valouch, 2012, s. 25).

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek lze pořídit těmito způsoby:

- a. koupí (dodavatelský způsob)
- b. vytvořením vlastní činností
- c. bezúplatným nabytím
- d. vkladem společníka
- e. přerazením z osobního užívání do podnikání
- f. odkoupením, příp. bezplatným převzetím po skončení finančního leasingu

3.3 Ocenění a evidence dlouhodobého majetku

Z hlediska výpočtu účetních a daňových odpisů je nezbytné především správně určit hodnotu majetku, z níž bude postupně odpisován, a také okamžik, ke kterému se hmotný nebo nehmotný majetek z účetního a daňového hlediska skutečně stává dlouhodobým nehmotným a dlouhodobým hmotným majetkem. Tento okamžik je velmi důležitý, neboť jím začíná doba účetního či daňového odpisování (Valouch, 2012, s. 20)

3.3.1 Ocenění dlouhodobého majetku z hlediska účetního

Problematicku oceňování majetku z účetního hlediska upravují především § 24-27 zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví a tato ustanovení pro dlouhodobý majetek rozvádí dále § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Dle § 24 odst. zákona o účetnictví platí, že účetní jednotky oceňují majetek ke dvěma základním okamžikům:

- a. k okamžiku uskutečnění účetního případu způsobem podle § 25 zákona o účetnictví,
- b. ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, a to způsoby podle § 27 zákona o účetnictví.

Z § 25 zákona o účetnictví vyplývá, že k ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku lze použít tyto základní typy cen:

- a. pořizovací cenu - touto cenou se ocení dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek pořizovaný za úplatu

- b. vlastní náklady – tímto způsobem se ocení dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek pořizovaný vlastní činností
- c. reprodukční pořizovací cenu – touto cenou se ocení dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek pořizovaný bezúplatně (dary, inventarizační přebytky) nebo majetek v případech, kdy nelze zjistit vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností

Dle vyhlášky č. 500/2002Sb jsou náklady na pořízení majetku součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku nebo jeho části a technického zhodnocení s ohledem na povahu pořizovaného majetku a způsob jeho pořízení do doby stanovené v § 6 odst. 8 nebo v § 7 odst. 11 je cena, za kterou byl majetek pořízen a zejména náklady na:

- a. „přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce,
- b. úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,
- c. odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- d. průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porost a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,
- e. licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,
- f. vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby. Zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu,
- g. náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkov, nájemci nebo pachtýři nemovité věci nebo za omezení v obvyklém užívání, jakož i náhrady za předčasně smýcený porost v souvislosti s výstavbou,
- h. úhradu podílu na – oprávněných nákladech provozovatele přenosové soustavy nebo příslušného provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu, dále účelně vynaložených nákladů provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a se zajištěním požadované dodávky plynu a účelně vynaložených nákladů dodavatele spojených s připojením a se zajištěním dodávky tepelné energie,

- i. úhrady nákladů za přeložky, překlady a náhradní pozemní komunikaci účetní jednotce, která má vlastnické právo k dotčenému majetku, anebo která hospodář s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků,
- j. zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání. Vzniknou-li při zkouškách použitelné výrobky nebo výkony, jsou výnosy z těchto výrobků nebo výkonů součástí provozních výnosů a náklady na ně (bez odpisů) součástí provozních nákladů. Zkouškami nejsou záběh a osvojení, které jako počáteční vícenáklady zahajované výroby jsou součástí nákladů po uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání,
- k. zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a dekonzervační práce v případě dalšího pokračování. Pokud je pořizování majetku zastaveno trvale, odepíše se pořizovaný majetek při jeho vyřazení do nákladů.“

Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení zejména nejsou (Valouch, 2012, s. 23):

- a. opravy a údržba. Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady,
- b. náklady nájemce nebo pachtýře na uvedení najatého nebo propachtovaného majetku do předcházejícího stavu,
- c. kursové rozdíly,
- d. smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
- e. nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
- f. náklady na zaškolení pracovníků,
- g. náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- h. náklady na biologickou rekultivaci,
- i. náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání. Konkrétní případy způsobu oceňování majetku jsou uvedeny v tabulce 1.

Tabulka 1 - Způsob oceňování majetku

Název složky majetku a závazků	Způsob oceňování
Hmotný majetek, kromě zásob, s výjimkou majetku vytvořeného vlastní činností	Pořizovacími cenami nebo reprodukčními cenami
Hmotný majetek kromě zásob, vytvořený vlastní činností	Vlastními náklady
Podíly	Pořizovacími cenami
Cenné papíry	Pořizovacími cenami
Deriváty	Pořizovacími cenami
Nehmotný majetek, kromě pohledávek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností	Pořizovacími cenami
Nehmotný majetek, kromě pohledávek vytvořený vlastní činností	Vlastními náklady
Příchovky zvířat	Vlastními náklady
Kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známá jejich poř. cena	Ve výši 1 Kč
Majetek v případech bezúplatného nabytí, s výjimkou majetku uvedeného v § 25 odst. 1 písm. e)	Reprodukční pořizovací cenou
Majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit, a ostatní majetek který není uvedený v § 25 odst. 1 písm. a) až k)	Reprodukční pořizovací cenou

Zdroj: Kovalíková, 2016.

3.3.2 Ocenění dlouhodobého majetku z hlediska daňového

Dle Zákona o dani z příjmu č. 586/1992 Sb. § 29 se vstupní cenou hmotného majetku se rozumí:

- a. pořizovací cena, je-li pořízen úplatně. Při odkoupení najatého majetku, u něhož nájemce odpisoval technické zhodnocení podle § 28 odst. 3, je součástí vstupní ceny, s výjimkou uvedenou v odstavci 4, i zůstatková cena tohoto technického zhodnocení. Nejsou-li při bezprostředním odkoupení hmotného majetku po ukončení nájemní smlouvy nebo smlouvy o finančním leasingu dodrženy podmínky uvedené v § 24 odst. 4 nebo odst. 5, lze do vstupní ceny zahrnout veškeré nájemné a úplatu u finančního leasingu, které byly uhrazeny do data ukončení smlouvy a nebyly výdajem (nákladem) podle § 24; přitom u poplatníka, který nevede účetnictví, lze do vstupní ceny zahrnout i zálohy na nájemné nebo zálohy na úplatu u finančního leasingu uhrazené do data ukončení smlouvy. U nemovitého majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době delší než 5 let před jeho vložením do obchodního majetku nebo v době delší než 5 let před zahájením nájmu, cena podle písmene d) u nemovitého majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době kratší než 5 let před jejich vložením do obchodního majetku nebo v době delší než 1 rok před zahájením nájmu nebo v době kratší než 5 let před zahájením nájmu, se pořizovací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení. U movitého majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době delší než 1 rok před vložením do obchodního majetku, je vstupní cenou cena podle písmene d) s výjimkou majetku nabytého formou finančního leasingu,
- b. vlastní náklady, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii. Toto ustanovení se použije i u poplatníků, kteří nevedou účetnictví. U nemovitých věcí, které poplatník uvedený v § 2 pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii v době delší než 5 let před jejich vložením do obchodního majetku nebo v době delší než 5 let před zahájením nájmu, cena podle písmene d). U nemovitých věcí, které poplatník uvedený v § 2 pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii v době kratší než 5 let před jejich vložením do obchodního majetku nebo v době kratší než 5 let před zahájením nájmu, se vlastní náklady zvyšují o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení,
- c. hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva, a to u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele,

- d. reprodukční pořizovací cena v ostatních případech určená podle zvláštního právního předpisu;1a) přitom u nemovité kulturní památky se reprodukční pořizovací cena stanoví jako cena stavby určená podle zvláštního právního předpisu bez přihlédnutí ke kategorii kulturní památky, historickému stáří kulturní památky a k ceně uměleckých a uměleckořemeslných děl, která jsou součástí stavby. U poplatníka, který má příjmy z nájmu podle § 9, je třeba reprodukční pořizovací cenu stanovit již při zahájení nájmu,
- e. při nabytí majetku bezúplatně cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku1a) ke dni nabytí, s výjimkou majetku odpisovaného podle § 30 odst. 10 písm. a), pokud u poplatníků uvedených v § 2 neuplynula od nabytí doba delší než 5 let, zvýšená u nemovitých věcí o náklady vynaložené na opravy a technické zhodnocení; je-li doba od nabytí delší než 5 let, rozumí se u poplatníků uvedených v § 2 vstupní cenou cena podle písmene d),
- f. hodnota technického zhodnocení podle § 33 odst. 1 dokončeného počínaje 1. lednem 2001 na hmotném majetku, jehož účetní odpisy jsou výdajem (nákladem) podle § 24 odst. 2 písm. v) bodu 1, zvýšená o ocenění tohoto odpisovaného hmotného majetku; přitom odpisy pro účely tohoto zákona lze uplatnit jen do výše vstupní ceny snížené o dosud uplatněné účetní odpisy hmotného majetku podle § 24 odst. 2 písm. v) bodu 1,
- g. přepočtená zahraniční cena (§ 23 odst. 17).

3.3.3 Evidence dlouhodobého majetku

Dle vyhlášky 500/2002 Sb. by měla evidence (evidenční karta) splňovat požadavky kladené na analytickou evidenci dlouhodobého majetku, tj. obsahovat minimálně tyto údaje:

1. Název nebo popis složky majetku (nebo jeho číselné označení)
2. Ocenění
3. Datum pořízení nebo datum uvedení do užívání (pokud není shodné)
4. Zvolený způsob účetních a daňových odpisů
5. Částky daňových odpisů za zdaňovací období
6. Zřízené zástavní právo, popř. věcné břemeno
7. Datum a způsob vyřazení

Pro snadnější orientaci je pak možno doplnit dále např. obchodní jméno podnikatele (firmy), roční odpisovou sazbu (nebo koeficient), odpisovou skupinu, kód SKP (Standardní klasifikace produkce), typ a číslo dokladu, kterým se prokazuje vstupní cena, údaj o zvýšené odpisové

sazbě v 1. roce odpisování (o 10, 15 nebo 20%), zůstatkovou cenu dlouhodobého majetku (vypočte se jako rozdíl vstupní ceny a sumy odpisů z tohoto majetku, přičemž do celkové výše odpisů se nezahrnují pouze odpisy, které podnikatel skutečně uplatnil, ale i odpisy, které nebyly z jakéhokoli důvodu zatím uplatněny, např. z důvodu, že podnikatel majetek evidovaný v obchodním majetku používal též pro svoji osobní potřebu a z tohoto důvodu krátil odpisy), výrobní číslo, inventární číslo, u automobilu např. SPZ, číslo karoserie či motoru, údaje o technickém zhodnocení, místo, kde je dlouhodobý majetek umístěn atd. (Dušek a Sedláček, 2016, s. 44-45). Vzor evidenční karty dlouhodobého majetku je přiložen v příloze č. 1.

3.4 Odpisy dlouhodobého majetku

Odpisováním se rozumí zahrnovat hodnoty majetku do nákladů (výdajů) na dosažení, zajištění a udržení příjmů prostřednictvím odpisů hmotného a nehmotného majetku. Souhrnná výše odpisů uplatněná v jednotlivých letech nesmí převýšit hodnotu majetku vyjádřenou jeho vstupní cenou, případně technickým zhodnocením, u dražších osobních automobilů s limitovanou vstupní cenou pořízených od 18. 12. 2003 do 31. 12. 2007 pak nesmí převýšit stanovený limit (1 500 000 Kč). Platí rovněž zásada, že náklady na majetek můžeme promítnout do nákladů jen jednou, a proto se odpisy provádí nejvýše do vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny. Zásadně platí, že majetek odpisuje jeho odpisovatel – povětšinou vlastník po faktickém převodu vlastnictví majetku, ale za určitých podmínek tomu může být i jinak. (Prudký a Lošťák, 2015, s. 86)

Prudký a Lošťák (2015) dále uvádí, že daňový zákon v § 28 a zákon o účetnictví rovněž v § 28 stanoví, že až na výjimky odpisuje hmotný a nehmotný majetek odpisovatel tohoto majetku a že hmotný majetek je oprávněn odpisovat vždy pouze jeden poplatník.

Zákon stanoví, že odpisovatelem je (Prudký a Lošťák, 2015, s. 102):

- a. Poplatník, který má k hmotnému majetku vlastnické právo.
- b. Organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu.
- c. Státní příspěvková organizace, státní podnik nebo jiná státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu.
- d. Podílový fond, jehož součástí je hmotný majetek.
- e. Svěřenecký fond, jehož součástí je hmotný majetek.

- f. Nástupnická obchodní korporace zanikající nebo rozdělované obchodní korporace při přeměně, to platí pro hmotný majetek ve vlastnictví zanikající nebo rozdělované obchodní korporace k rozhodnému dni fúze, převodu jmění společnosti na společníka nebo rozdělení obchodní korporace a převáděný na nástupnickou obchodní korporaci a hmotný majetek, nabytý zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací od rozhodného dne do dne zápisu fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace do obchodního rejstříku a převáděný na nástupnickou obchodní korporaci.

3.4.1 Účetní odpisy

Účelem účetních odpisů je vyjádření trvalého snížení hodnoty (dlouhodobého) majetku. Toto vyjádření odpovídá skutečné míře opotřebovanosti majetku (Valouch, 2012, s. 37).

Účetní odpisy mají povinnost vést všechny účetní jednotky dle § 1 odst. 2 zákona o účetnictví. Podnikatelé, kteří nejsou účetními jednotkami – fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci dle zákona o daních z příjmů § 7b, nemusí účetní odpisy evidovat.

Zákon o účetnictví v § 28 odst. 6 dává povinnost účetním jednotkám sestavit odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání. Uvedený majetek se odpisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví.

V odpisovém plánu by měl být uveden u každého jednotlivého dlouhodobého majetku průběh odpisování a dle zvolené metody odpisování i doba odpisování. Tuto dobu si stanovuje sám podnik podle toho, po jakou dobu bude daný majetek používat ke své činnosti s cílem zajistit, aby účetnictví podávalo věrný obraz skutečné majetkové situace podniku v souladu § 7 odst. 2 zákona o účetnictví (Valouch, 2012, s. 42)

3.4.1.1 Metody účetních odpisů

Valouch (2012, s. 42-52) popisuje tři základní metody odpisování:

- **Metoda časová** – při uplatnění této metody dochází k účetním odpisům dlouhodobého majetku především v závislosti na délce jeho používání.
- **Rovnoměrné účetní odpisy** – používají se u majetku, u kterého dochází k rovnoměrnému používání. Při uplatnění rovnoměrných účetních odpisů je v každém roce odpisování

odepsána a do účetních nákladů přenesena stejná výše vstupní ceny daného majetku. K výpočtu ročního odpisu použijeme vzorec (VC: vstupní cena; t: doba odpisování):

$$O = \frac{VC}{t}$$

- Zrychlené (degresivní) účetní odpisy – používají se především u takového majetku, který ztrácí hodnotu (morálně zastarává) především v prvních letech odpisování (standardním příkladem takového majetku je výpočetní technika). Při uplatnění zrychlených účetních odpisů je vždy v následujícím roce odpisování odepsána nižší část hodnoty majetku než v roce předchozím. Největší roční odpis je tedy vykázán v prvním roce odpisování, nejnižší naopak v roce posledním. Pro výpočet zrychlených účetních odpisů lze využít např. následující vzorec VC: vstupní cena; t: doba odpisování; i: rok odpisování:

$$O = \frac{2 * VC * (t + 1 - i)}{t * (t + 1)}$$

- zpomalené (progresivní) účetní odpisy – je vhodné počítat v situaci, kdy bude zřejmé, že majetek bude ztrácet hodnotu především na konci své životnosti a v prvních letech používání bude jeho opotřebování minimální. Při uplatnění zpomalených účetních odpisů platí, že z hodnoty dlouhodobého majetku je v každém následujícím roce odpisování odepsána vyšší částka než v roce předcházejícím. Pro výpočet zpomalených účetních odpisů může být využit např. tento vzorec VC: vstupní cena; t: doba odpisování; i: rok odpisování:

$$O = \frac{2 * VC * i}{t * (t + 1)}$$

- **Metoda výkonová** - je vhodná používat u takového majetku, u něž je míra opotřebení zcela jednoznačně závislá na míře skutečného využití majetku. Typickým příkladem majetku, u něž je možno tuto metodu využít, jsou výrobní stroje. Při uplatnění výkonové metody jde v podstatě o výpočet odpisového koeficientu (např. s využitím počtu hodin, množství produkce atd.), s jehož pomocí je potom v závislosti na míře využití majetku odpisována jeho hodnota.
- **Metoda komponentního odpisování** – řídí se § 56a vyhlášky č. 500/2002Sb., přičemž tuto metodu lze použít pouze pro stavby, byty a nebytové prostory a samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

3.4.1.2 Odložená daň

Odložená daň se zjišťuje u účetních jednotek, které tvoří konsolidační celek a dále u všech účetních jednotek, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní účetní jednotky rozhodnou samy, zda budou o odložené dani účtovat.

Odložená daň nemá žádný vliv na placení daně z příjmů, ale jedná se důležitý účetní nástroj ovlivňující dodržení základního požadavku na účetnictví, tj. věrného a poctivého zobrazení ekonomické reality. Významnou skutečností je především aplikace zásady opatrnosti, neboť vykázání odloženého daňového závazku zabrání neuváženému vyplacení podílů na zisku.

Účtování o odložené dani vyplývá z rozdílného pohledu účetních a daňových předpisů na vybrané účetní položky, které způsobují, že účetní výsledek hospodaření a daňový základ nejsou totožné a po přechodné období se odlišují. V rámci určitého časového intervalu dochází k vyrovnání. Daň z příjmů placená účetní jednotkou se ovšem nevztahuje k účetnímu výsledku hospodaření, ale k daňovému základu. Aby byla uplatněna zásada dodržení věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů s účetním obdobím, musí účetnictví použít k odstranění vzniklého nesouladu odloženou daň.

Odložená daň může mít charakter odložené daňové pohledávky nebo odloženého daňového závazku.

Odložená daňová pohledávka – jedná se o přechodné rozdíly odčitatelné. Účtujeme jen při pravděpodobnosti úhrady.

Příčina vzniku:

- nižší účetní zůstatková cena než daňová zůstatková cena (účetní odpisy jsou vyšší než daňové)
- účetní opravné položky k zásobám a pohledávkám
- účetní rezervy
- nevyužitá daňová ztráta
- neuhrazené sociální a zdravotní pojištění zaúčtované v nákladech sledovaného období a uhrazené bude až v období následujícím
- nezaplacená přijatá faktura za smluvní pokuty a penále

Odložený daňový závazek – jedná se o přechodné rozdíly zdanitelné. Účtujeme vždy.

Příčina vzniku:

- vyšší účetní zůstatková cena než daňová zůstatková cena (účetní odpisy jsou nižší než daňové)
- nezaplacená vystavená faktura na smluvní penále a úroky

(Březinová, Štohl, 2017, s. 66-67)

3.4.1.3 Účtování odpisů

Účetní jednotky o částky odpisů zvyšují účetní náklady a snižují hodnotu majetku. Tím snižují svůj účetní výsledek hospodaření. Účetní odpisy jsou účtovány do nákladů a jako zvýšení oprávek k odpisovanému majetku. Účetní odpisy jsou účtovány na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a ve prospěch účtů účtových skupin 07 a 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku.

3.4.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy hmotného majetku jsou nákladem podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, proto není nutné prokazovat splnění obecné podmínky (náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů) vymezené v § 24 odst. 1. Musí se však jednat o majetek, používaný v souvislosti s takovou činností poplatníka, která je provozovaná za účelem dosažení zdanitelných příjmů (Hnátek, Zámek, 2016, s. 42.)

Smyslem daňových odpisů je pouze snížit daňový základ společnosti o část vstupní ceny dlouhodobého majetku v souladu s podmínkami zákona o daních z příjmů bez ohledu na skutečnou míru opotřebovanosti majetku (Valouch, 2012, s. 37).

3.4.2.1 Zatřídění hmotného majetku do odpisových skupin

Dle zákona o daních z příjmů § 30 odst. 1 v prvním roce odpisování zatřídí poplatník hmotný majetek do odpisových skupin uvedených v příloze č. 1 k tomuto zákonu.

Doba odpisování činí minimálně:

Tabulka 2 - Počet let odpisování pro jednotlivé odpisové skupiny (§ 30)

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

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

Křemen (2014, s. 166) uvádí, že u nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou.

V ostatních případech se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušení a to:

- Audiovizuální dílo – 18 měsíců
- Software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – 36 měsíců
- Ostatní nehmotný majetek – 72 měsíců

Pro odpisy nehmotného majetku dále platí:

- Odpisuje se od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byly splněny podmínky pro odpisování (tj. majetek byl zařazen do užívání).
- Majetek, u kterého je sjednaná doba užívání ve smlouvě, lze odpisovat s přesností na dny.
- Odpisování nelze přerušit.
- Odpis za celý rok se zaokrouhluje na koruny nahoru.
- U majetku nabytého vkladem nebo přeměnou pokračuje nabyvatel v odpisování započatém původním odpisovatelem (Hnátek, Zámek, 2016, s. 53)

3.4.2.2 Druhy a způsob daňového odpisování

Dle zákona o daních z příjmů rozlišujeme tato druhy odpisů:

- Časové - § 30 odst. 4
- Výkonové odpisy - § 30 odst. 5
- Rovnoměrné odpisy - § 31
- Zrychlené odpisy – § 32
- Mimořádné odpisy - § 30a

Platí, že podnikatel se může libovolně rozhodnout, jaký způsob si zvolí u každého jednotlivého majetku. Určitou výjimku tvoří pouze případy uvedené v § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů, kdy je podnikatel povinen převzít původní způsob odpisování od předchozího vlastníka, stejně jako původní vstupní cenu dlouhodobého majetku a výši dosud vytvořených odpisů k tomuto majetku, neboť pochopitelně není možné, aby podnikatel znovu odpisoval majetek (jeho část), který už jednou odepsán byl. Jakmile však jednou podnikatel zvolí způsob odpisování u určitého majetku, musí v něm pokračovat až do úplného odepsání nebo vyřazení takového majetku (Dušek a Sedláček, 2016, s. 46).

3.4.2.3 Rovnoměrné odpisy

Při rovnoměrném odpisování se stanoví odpisy dlouhodobého majetku za dané zdaňovací období ve výši jedné setiny součinu jeho vstupní ceny (V_c) a přiřazené roční odpisové sazby. Výpočet rovnoměrného daňového odpisu (O) se provede podle následujícího vzorce (Dušek a Sedláček, 2016, s. 47-48):

$$O = V_c \times \frac{\text{roční odpisová sazba}}{100}$$

Zákon o daních z příjmů § 31 odst. 1 přiřazuje k odpisovým skupinám tyto maximální roční odpisové sazby:

Tabulka 3 - Roční odpisová sazba pro hmotný majetek

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20,00	40,00	33,30
2	11,00	22,25	20,00
3	5,50	10,50	10,00
4	2,15	5,15	5,00
5	1,40	3,40	3,40
6	1,02	2,02	2,00

Zdroj: Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb § 31 odst. 1 písm. a)

- 20 % vstupní ceny může u strojů pro zemědělství a lesnictví, označeného v klasifikaci produkce CZ-CPA kódem 28.3 v případě poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou viz tabulka 4

**Tabulka 4 - Roční odpisová sazbami zvýšení odpisu
v prvním roce odpisování o 20 %**

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40,00	30,00	33,30
2	31,00	17,25	20,00
3	24,40	8,40	10,00

Zdroj: Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. § 31 odst. 1 písm. b)

- 15 % vstupní ceny lze u zařízení pro čištění a úpravu vod a pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin viz tabulka 5

**Tabulka 5 - Roční odpisová sazbami zvýšení odpisu
v prvním roce odpisování 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	20,0
3	19	9,0	10,0

Zdroj: Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. § 31 odst. 1 písm. c)

- 10 % vstupní ceny lze u majetku zatříděného v odpisových skupinách 1 až 3 s viz. Tabulka 6

**Tabulka 6 - Roční odpisová sazbami zvýšení odpisu
v prvním roce odpisování o 10 %**

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30,0	35,00	33,3
2	21,0	19,75	20,0
3	1,4	9,40	10,0

Zdroj: Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. § 31 odst. 1 písm. d)

Dále zákon o daních z příjmů v § 31 odst. 5 vymezuje, kdy zvýšení odpisů v prvním roce nelze uplatnit:

- u letadel, pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě vydané koncese a provozovateli leteckých škol,
- u motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby na základě vydané koncese a provozovateli autoškol nebo pokud se nejedná o sanitní a pohřební vozidlo
- u hmotného majetku označeného v klasifikaci produkce CZ-CPA kódem 27.5 (spotřebiče pro domácnost) a 30.12 (rekreační a sportovní čluny)

Odst. 6 § 31 zákona o daních z příjmů říká, že za prvního vlastníka hmotného movitého majetku se pro uvedené účely považuje poplatník, který si jako první pořídil nový hmotný

movitý majetek, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl zbožím. Za prvního vlastníka hmotného movitého se považuje i poplatník, který tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii

3.4.2.4 Zrychlené odpisování

Zrychlené daňové odpisy se řídí § 32 zákona o daních z příjmů. K odpisovým skupinám jsou přiřazeny koeficienty, jejich přehled ukazuje tabulka 7:

Tabulka 7 - Koeficient pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní 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 o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. § 32

Při zrychleném odpisování se pak počítá odpis pro první rok podle jiného vzorce než odpisy pro rok následující. Pro výpočet odpisu v prvním roce při zrychleném způsobu se použije následující vzorec (Dušek, Sedláček, 2016, s. 50).

$$O_1 = \frac{V_c}{K_1}$$

V dalších letech je pak odpis roven podílu dvojnásobku zůstatkové ceny a koeficientu pro další roky odpisování (K_2) sníženému o počet let, kdy již byl majetek odpisován (n). Postup výpočtu odpisů v dalších letech při zrychleném odpisování vyjadřuje tento vzorec (Dušek, Sedláček, 2016, s. 50).

$$O_2 = \frac{2 * Z_c}{K_2 - n}$$

V případě výpočtu odpisů ze zvýšené zůstatkové ceny je odpis v prvním roce odpisování (tím se rozumí v roce zvýšení zůstatkové ceny) roven podílu dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny a koeficientu platného pro zvýšenou zůstatkovou cenu (K_3). Vzorec pro výpočet má tuto podobu (Dušek, Sedláček, 2016, s. 50).

$$O_{z1} = \frac{2 * ZZ_c}{K_3}$$

V dalších letech odpisování se koeficient ve jmenovateli zlomku opět snižuje o počet let, po kterých již bylo ze zůstatkové ceny odpisováno (n). Pro výpočet odpisů v dalších letech ze zvýšené vstupní ceny lze použít následující vzorec (Dušek, Sedláček, 2016, s. 50):

$$O_{z1} = \frac{2 * ZZ_c}{K_3 - n}$$

I v případě zrychleného odpisování se vypočtený roční odpis zaokrouhluje na celé koruny nahoru a podnikatel, který je prvním vlastníkem hmotného majetku může opět uplatnit zvýšenou odpisovou sazbu o 10 – 20 % v prvním roce odpisování (Dušek, Sedláček, 2016, s. 50).

3.4.2.5 Roční, poloviční a žádný odpis

Podmínkou pro uplatnění ročního odpisu je, že hmotný a nehmotný majetek je evidován v majetku poplatníka na konci příslušného zdaňovacího období. Naopak lze konstatovat, že vždy je možno uplatnit odpis majetku, pokud je evidován předmětný majetek u daňového subjektu na konci zdaňovacího období a pokud majetek má ještě nějakou daňovou zůstatkovou hodnotu (Prudký a Lošťák, 2015, s. 86 – 87)

V některých případech nelze uplatnit celý roční odpis, ale pouze jeho polovinu. Platí to především u hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka na počátku příslušného zdaňovacího období, dojde-li v průběhu zdaňovacího období:

- k vyřazení majetku,
- k ukončení podnikatelské nebo jiné samostatně výdělečné činnosti nebo k ukončení pronájmu,
- k přerušení podnikatelské nebo jiné samostatně výdělečné činnosti, pokud nedojde k jejímu opětovnému zahájení do termínu pro podání daňového přiznání,
- zrušení nebo zániku daňového subjektu,

- k ukončení nájemního vztahu při odpisování technického zhodnocení nájemcem nebo při ukončení výpůjčky movitého hmotného majetku.

Platí to také u hmotného majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období a evidovaného v majetku poplatníka na konci zdaňovacího období, u něhož poplatník pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem.

Dále to platí v určitých případech u hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka po celé zdaňovací období při konkurzu, likvidaci nebo fúzi (Hnátek, Zámek, 2016, s. 51–52).

Odpis nelze uplatnit u hmotného majetku, který není evidován v majetku podnikatele ani na začátku ani na konci zdaňovacího období. Lze pouze do výdajů uplatnit zůstatkovou cenu, tedy vstupní cenu hodnoty majetku.

3.4.2.6 Přerušení daňového odpisování

Dle zákona o daních z příjmů § 26 odst. 8 odpisy pro účely zákona není poplatník povinen uplatnit, přitom odpisování lze i přerušit, ale při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušeni neuplatní poplatník (vlastník ani nájemce) výdaje paušální částkou podle § 7 nebo § 9. Pokud poplatník (vlastník nebo nájemce) uplatní výdaje paušální částkou, nelze za toto zdaňovací období uplatnit odpisy v prokázané výši ani o tuto dobu prodloužit odpisování pro daňové účely. Po dobu uplatňování výdajů paušální částkou vede poplatník (vlastník nebo nájemce) odpisy pouze evidenčně.

3.5 Vyřazování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se vyřazuje například prodejem, likvidací, bezúplatným převodem (darováním), vkladem dlouhodobého majetku do jiné obchodní společnosti či družstva, v důsledku škody nebo manka a přeražením z podnikání do osobního užívání individuálnímu podnikateli.

Zůstatková cena odpisovaného dlouhodobého majetku a pořizovací cena neodpisovaného dlouhodobého majetku se vyúčtuje na vrub účtu:

- 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v případě prodeje
- 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v případě likvidace

- 543 – Dary v případě darování
- 491 – Účet individuálního podnikatele v případě přechodu z podnikání do osobního užívání
- 561 – Prodané cenné papíry a podíly v případě prodeje dlouhodobého finančního majetku (Lukášová, 2012)

3.6 Shrnutí teoretické části

Předmětem teoretické části práce bylo charakterizovat dlouhodobý majetek, a to jak z daňového tak i účetního hlediska. Z pohledu účetního se jedná o majetek, který je v podniku déle než 1 rok. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví rozlišuje dlouhodobý majetek nehmotný, hmotný a finanční. Jednotlivé položky jsou do těchto skupin řazeny dle svého charakteru. Tato právní norma při tom jasně vymezuje, co do které skupiny patří. Vymezení dlouhodobého majetku z daňového hlediska je uvedeno v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Zde je mimo pravidlo, že musí být majetek v podniku déle než jeden rok, uveden také finanční limit, kterého musí hodnota majetku dosáhnout, aby byla do této skupiny zařazena.

Dlouhodobý majetek je možné nabýt koupí, vytvořením vlastní činností, bezúplatným nabytím, vkladem společníka, přechodem z osobního užívání do podnikání a odkoupením. Způsob, jak byl majetek získán, ovlivňuje také metodu jeho ocenění. Z účetního hlediska je možné ho ocenit pořizovací cenou, vlastními náklady či reprodukční pořizovací cenou. Podobně je tomu také, pokud se na toto téma díváme z pohledu daňového systému. Evidence majetku v podniku se řídí primárně vyhláškou č. 500/2002 Sb. Zde jsou uvedeny minimální údaje, které by měla evidence obsahovat.

Dlouhodobý majetek je možné odpisovat daňově či účetně. Daňové odpisy jsou upraveny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Zde je jasně stanoven způsob zařazování majetku do jednotlivých odpisových skupin. Dle zákona je možné odpisovat rovnoměrným či zrychleným způsobem. Daňové odpisy jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů a snižují tedy základ daně. Účetní odpisy reflektují reálné opotřebení používaného majetku. Jejich vedení je upraveno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Podle něho by měla účetní jednotka vypracovat odpisový plán, podle kterého bude při odpisování postupovat. Mezi metody účetního odpisování patří metoda rovnoměrného odpisování, časová metoda,

zrychlené (degresivní) odpisování, zpomalené (progresivní) odpisování, výkonové odpisy či metoda komponentního odpisování. Volba metody při tom závisí na účetní jednotce.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

V rámci praktické části práce se zaměřím na aplikaci výše uvedených teoretických informací do praxe. Konkrétně bude charakterizován podnik a majetek, pro který budou odpisy vypočítány. Dále bude uvedena výše daňových a účetních odpisů pro daný majetek včetně jejich vzájemného porovnání. V neposlední řadě zde budou také zaznamenány dopady rozdílů na účetní výsledek hospodaření podniku a také odložená daň. Na základě těchto údajů bude navržena vnitropodniková směrnice upravující problematiku odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

4.1 Představení společnosti

Název společnosti:	BUGI INVEST s.r.o.
Právní forma:	společnost s ručením omezeným
Sídlo:	Lidická kolonie 4889/41c, 586 01 Jihlava
IČO:	29373239
Vznik:	18. října 2012
Základní kapitál:	1 500 000 Kč
Předmět podnikání:	výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

Analyzovaným podnikem je firma BUGI INVEST s.r.o. Firma má tedy právní formu společnosti s ručením omezeným. Je vlastněna dvěma společníky, kteří se na jejím chodu podílí ve stejné míře. Jedná se o Rostislava Bučka a německou společnost Gillenkirch Holding GmbH. Společníci se rozhodli pro založení společného podniku po 15 letech kooperace s cílem zefektivnit vzájemnou spolupráci. Oba se na základním kapitálu podílí 50 % (tedy 750 000 Kč). Základní kapitál firmy činí 1 500 000 Kč. Jednateli podniku jsou Rostislav Buček a Andrea Manteca. Oba jednají za společnost samostatně. Podnik může zastupovat také prokurista Robert Baťa.

Firma se zaměřuje na vývoj, výrobu a montáž technologických linek, koncipovaných zejména pro posklizňové zpracování a balení brambor, zeleniny, ovoce a dalších zemědělských a potravinářských produktů. Vzhledem k dlouholetým zkušenostem v dané oblasti a silnému know-how patří mezi špičky na daném segmentu trhu. Základem úspěchu a dynamického rozvoje společnosti jsou zkušenosti nashromážděné během dlouholeté praxe. Výhodou je také fakt, že podnik zajišťuje různorodou činnost v daném oboru. Během svého působení v dané

oblasti se může opřít o moderní konstrukční kancelář. Díky širokému spektru individuálních aplikací užívaných při dodávání jednotlivých technologií, které jsou navrhovány zákazníkům přímo na míru, došlo k dynamickému rozvoji firmy. Hlavní konkurenční výhodou podniku je při tom fakt, že je při realizaci projektu neustále přítomen řídící pracovník. Ten dohlíží na celý proces od plánování po jeho realizaci v prostorách zákazníka. Díky tomu je zajištěna okamžitá zpětná vazba, která umožňuje zjistit, zda skutečně došlo k zefektivnění výrobního procesu a zvýšení funkčnosti technologických celků.

Firma funguje formou majetkové spolupráce. To znamená, že vlastní základní výrobní prostředky (dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek) a pro realizaci konkrétních činností založila společnost FRESH-LINK and Packaging s.r.o. V ní vystupuje jako jediný společník. Jedná se tedy v podstatě o propojení vzájemně spolupracujících firem. Tato forma podnikání umožňuje rychle a flexibilně reagovat na požadavky zákazníků.

Výrobní činnost probíhá v provozovně společnosti, která se nachází v pronajatých prostorách společnosti BURSON PROPERTIES, a.s. v Jihlavě. Zhotovené výrobky a polotovary jsou následně sestavovány do technologických linek u zákazníků. Mezi zákazníky podniku patří řada významných zpracovatelských, potravinářských a obchodních organizací. Jedná se jak o tuzemské firmy, tak o podniky zahraniční působící prakticky na všech kontinentech (Německo, Rakousko, Francie, Švýcarsko, Belgie, Velká Británie, Švédsko, Finsko, Slovensko, Polsko, Maďarsko, Izrael, Rusko, Austrálie, USA, Kanada).

V provozovně sledované společnosti se tedy vyrábí pouze dílčí komponenty technologických linek, jimiž jsou například příjmové násypky a vany, výklopníky kontejnerů, součásti pro separátory, pračky, leštičky a sušičky produktů, skladovací zásobníky, nosné konstrukce, zábradlí a podesty. Složitější prvky (třidičky, váhy, baličky a elektronické programy na kompletaci linek) jsou nakupovány od partnerských firem, které působí převážně v zahraničí.

4.2 Charakteristika dlouhodobého majetku

Uvedené výrobní činnosti odpovídá také skladba dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Prvotní vybavení tvoří soubor základních univerzálních kovoobráběcích strojů. Jedná se například o soustruh, frézku, vrtačky, svářečky a pily, které tvořily původní vybavení provozovny a byly od pronajímatele odkoupeny při zahájení činnosti. Nový dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek byl pořizován účelově. Jeho hlavním účelem je tedy zpracování nejpoužívanějších materiálů, z nichž se zhotovují jednotlivé výrobky připravované

v provozovně. Těmito materiály jsou zejména nerezové plechy, trubky a jiné profilové hutní výrobky. Dále sem patří ocelové hutní výrobky, které se po zpracování povrchově upravují a různý pomocný materiál ze dřeva a plastů.

Mezi dlouhodobý hmotný majetek tedy patří hlavně stroje na dělení materiálu (pásové a kotoučové pily), stroje na svařování (s ohledem na převažující nerezový materiál to jsou především agregáty pro svařování v ochranné atmosféře), vrtačky a brusky a stroje pro povrchovou úpravu výrobků (tryskáci a lakovací soupravy). Pro manipulaci s materiálem a výrobky jsou používány vysokozdvizné manipulační vozíky a pro přepravu osob, materiálu a výrobků slouží osobní a dodávkové automobily a přívěsy.

V rámci dlouhodobého nehmotného majetku je nutné zmínit skutečnost, že podnik pro zpracování projektové dokumentace jednotlivých komponentů i finálních sestav technologických linek používá komplexní 3D CAD počítačové systémy pro navrhování výrobků a modelů SolidWorks Premium.

Dlouhodobý hmotný majetek je v podniku odpisován pouze prostřednictvím daňových odpisů. Konkrétně metodou zrychlených daňových odpisů. Dlouhodobý nehmotný majetek (systém SolidWorks Premium) je odpisován jako software po dobu 36 měsíců. Systém účetních odpisů v podniku není využíván.

4.3 Návrh vnitropodnikové směrnice

Z důvodu nevyhovující stávající směrnice byla navržena nová vnitropodniková směrnice, která upravuje problematiku odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v souladu s platnou legislativou. Zde jsou uvedeny jak odpisy daňové, tak účetní. Oblast daňových odpisů je ponechána bez větších zásahů. Zavedeny jsou však účetní odpisy, a to metodou odpisování dle doby životnosti majetku. Životnost daného majetku je stanovena na základě expertních odhadů vedení firmy, které také zvolilo tento typ účetních odpisů. V souladu s touto směrnicí budou v následující kapitole vypočítány daňové a účetní odpisy.

V následující pasáži je prezentována nově vytvořená směrnice: **SMĚRNICE č. 1/2017 – odpisování dlouhodobého majetku**

Platnost: 01. 01. 2018

Zpracovala: Nečadová Petra

Počet stran: 3

Datum vydání: 30. 03. 2018

Schválil: Rostislav Buček

Čl. 1.

Předmět úpravy

Předmětem úpravy této směrnice je stanovení pravidel pro odpisování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku Společnosti BUGI INVEST s.r.o.,

IČO: 29373239, Lidická kolonie 4889/41c, 586 01 Jihlava

Čl. 2

Legislativní úprava

Při odpisování dlouhodobého majetku se společnost BUGI INVEST s.r.o. řídí příslušnými ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 500/2002 Sb., Českým účetním standardem pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a také zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Čl. 3.

Způsoby odpisování majetku

Ve společnosti BUGI INVEST s.r.o. se provádí výpočet účetních odpisů dle zákona o účetnictví § 28 a daňových odpisů v souladu s § 26 až § 33 zákona o daních z příjmů.

Výpočet odpisů je evidován na kartách Majetku v agendě účetního systému POHODA. Odpisový plán je využíván k vyčíslení opravek dlouhodobého majetku. Za jeho sestavení je odpovědná hlavní účetní, která zajišťuje mimo jiné evidenci tohoto majetku. Účetní odpisy jsou počítány/kalkulovány měsíčně.

V měsíci, kdy je dlouhodobý majetek uveden do užívání dochází k zaúčtování do příslušné účetní skupiny a je vytvořena inventární karty majetku, na které je stanovena odpisová skupina a způsob jeho odpisování. Posléze je zde vedena evidence samotných odpisů.

Ve společnosti BUGI INVEST s.r.o. se neuplatňuje postup, při němž by se účetní vstupní cena lišila od vstupní ceny daňové. Společnost BUGI INVEST s.r.o. používá zrychlené daňové odpisování podle § 32 zákona o daních z příjmů. Způsob zvoleného daňového odpisování nelze v průběhu odpisování měnit.

Čl. 4.

Daňové odpisování majetku

Za správnost zařazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pro účely daňového odpisování odpovídá jednatel společnosti BUGI INVEST s.r.o.

Výpočet daňových odpisů se provádí jednou ročně při řádné účetní závěrce (tj. k rozvahovému dni).

Daňové odpisy jsou stanoveny v souladu se zákonem o daních z příjmů na základě zrychlené metody odpisování v souladu s § 26 až § 33 zákona o daních z příjmů až do výše ocenění

majetku. Zvolená metoda odpisování majetku se nemění. Doba odpisování vyplývá z § 30 a 31 zákona o daních z příjmů.

Čl. 5

Účetní odpisy

Účetní odpisování probíhá rovnoměrně dle doby životnosti majetku.

K odpisování dochází po celou dobu životnosti majetku. Ta je stanovena s ohledem na jeho charakter jednatelem společnosti BUGI INVEST s.r.o.

Odpisování je zahájeno v měsíci následujícím po měsíci, kdy byl majetek zařazen do užívání. Odpisy je nutné zaokrouhlit na celé Kč nahoru.

V případě, kdy se účetní odpisy nerovnjají odpisům daňovým je nutné jejich rozdíl zohlednit při transformaci účetního výsledku hospodaření na základ daně, z těchto rozdílů se bude počítat odložená daň.

Čl. 6

Zaúčtování odpisů

Účetní odpisy jsou účtovány na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a ve prospěch účtů účtových skupin 07 a 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku.

Čl. 7

Zaúčtování odložené daně

První rok přesunem z účtu 426 na účet 481 a další roky odložený daňový závazek 592/481, odležená daňová pohledávka 481/592.

4.4 Daňové a účetní odpisy vybraného dlouhodobého majetku

V následujících pasážích budou provedeny výpočty daňových a účetních odpisů vybraných druhů majetku.

Zvolený majetek spolu s krátkým popisem je uveden v tabulce 8.

Tabulka 8 - Charakteristika vybraného majetku

Název	Inventární číslo	Cena (v Kč)	Datum pořízení	Doba použitelnosti
Tryskací stroj	12IM00002	881 462,16	25. 10. 2012	10 let
Svářecí stroj MAG	12IM00008	149 023,00	25. 10. 2012	10 let
Pásová pila MEP	12IM00012	483 760,00	25. 10. 2012	10 let
SolidWorks Premium	13IM00003	165 000,00	20. 12. 2013	8 let
Vysokozdvizhý vozík LMH	15IM00003	570 000,00	28. 5. 2015	8 let

Zdroj: Interní dokumentace účetní jednotky

4.4.1 Tryskací stroj

Jedná se o zařízení, které se používá na očištění a ohlazení svárů a povrchu nerezových výrobků, respektive ocelových výrobků před dalšími povrchovými úpravami. Tryskací stroj byl pořízen 25. října 2012. Téhož dne byl také zařazen do užívání. Pořizovací cena stroje byla 881 462,16 Kč. Pro odpisování tohoto majetku je užitá metoda zrychleného daňového odpisování. Stroj je dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů řazen do 2. odpisové skupiny. Je tedy odpisován po dobu pěti let. V tabulce 9 je popsán průběh daňového odpisování.

Tabulka 9 - Průběh daňového odpisování tryskacího stroje

Datum	Operace	Částka (v Kč)
25. 10. 2012	Zařazení	881 462
31. 12. 2012	Daňový odpis	176 293
31. 12. 2013	Daňový odpis	282 068
31. 12. 2014	Daňový odpis	211 551
31. 12. 2015	Daňový odpis	141 034
31. 12. 2016	Daňový odpis	70 517

Zdroj: Interní dokumentace účetní jednotky

Doba životnosti stroje byla účetní jednotkou stanovena na 10 let. Tato doba byla stanovena v souladu s vnitropodnikovou směrnicí jednatelem společnosti s ohledem na charakter daného zařízení. Po tuto dobu bude tedy probíhat účetní odpisování stroje. V prvním roce byla výše odpisu ovlivněna tím, že k jeho zařazení do užívání došlo až v říjnu 2012. Bylo tedy možné stroj odepisovat po dobu 2 měsíců s ohledem na Čl. 5 vnitropodnikové směrnice. V následujících letech byl odpis vzhledem k charakteru zvolené metody stejný. Částka se liší až v posledním roce užívání, kdy se předpokládá vyřazení zařízení v říjnu 2022 a stroj tedy bude odepisován 10 měsíců. V tabulce 10 je popsán průběh účetního odpisování.

**Tabulka 10 - Průběh účetního odpisování
tryskacího stroje**

Datum	Částka (v Kč)
31. 12. 2012	14 692
2013 až 2021	88 152
31. 12. 2022	73 402

Zdroj: Vlastní práce autora

4.4.2 Svářecí stroj MAG

Jedná se o svářecí agregát, který se používá ke svařování především výrobků z nerezového materiálu v ochranné atmosféře inertních technických plynů. Svářecí stroj byl pořízen 25. října 2012. Téhož dne byl také zařazen do užívání. Pořizovací cena stroje činila 149 023 Kč. Pro odpisování tohoto majetku je užitá metoda zrychleného daňového odpisování. Stroj je dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů řazen do 2. odpisové skupiny. Je tedy odpisován po dobu pěti let. V tabulce 11 je popsán průběh odpisování.

Tabulka 11 - Průběh daňového odpisování svářecího stroje

Datum	Operace	Částka (v Kč)
25. 10. 2012	Zařazení	149 023
31. 12. 2012	Daňový odpis	29 805
31. 12. 2013	Daňový odpis	47 688
31. 12. 2014	Daňový odpis	35 765
31. 12. 2015	Daňový odpis	23 843
31. 12. 2016	Daňový odpis	11 921

Zdroj: Interní zdroj účetní jednotky

Doba životnosti stroje byla účetní jednotkou stanovena na 10 let. Délka doby použitelnosti byla opět stanovena jednatelem podniku. Po tuto dobu bude tedy probíhat účetní odpisování stroje. Také toto zařízení bylo zařazeno do provozu v říjnu 2012 a k odpisování tedy v souladu s vnitropodnikovou směrnicí dochází od listopadu 2012. To má samozřejmě dopad na výši odpisu v tomto roce. V letech 2013 až 2021 je odpis v stejné výši. V posledním roce odpisování bude stroj vyřazen v říjnu a bude tedy odpisován po dobu 10 měsíců, což má vliv na výši odpisu. V tabulce 12 je popsán průběh účetního odpisování.

Tabulka 12 - Průběh účetního odpisování svářecího stroje

Datum	Částka (v Kč)
31. 12. 2012	2 484
2013 až 2021	14 904
31. 12. 2022	12 403

Zdroj: Vlastní práce autora

4.4.3 Pásová pila MEP

Stroj se používá pro dělení různých profilových tyčových materiálů, lze na něm nastavit libovolné úhly a délky a zpracovávat materiál v dílčích sériích automaticky. Pásová pila byla zakoupena 25. října 2012. Téhož dne byl také zařazen do užívání. Pořizovací cena stroje činila 483 760 Kč. Pro odpisování tohoto majetku je užitá metoda zrychleného daňového odpisování. Stroj je dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů řazen do 2. odpisové skupiny. Je tedy odpisován po dobu pěti let. V tabulce 13 je popsán průběh daňového odpisování.

Tabulka 13 - Průběh daňového odpisování pásové pily

Datum	Operace	Částka (v Kč)
25. 10. 2012	Zařazení	483 760
31. 12. 2012	Daňový odpis	96 752
31. 12. 2013	Daňový odpis	154 804
31. 12. 2014	Daňový odpis	116 102
31. 12. 2015	Daňový odpis	77 402
31. 12. 2016	Daňový odpis	38 700

Zdroj: Interní zdroj účetní jednotky

Doba životnosti pily byla jednatelem společnosti stanovena na 10 let. Pila byla do užívání zařazena v době vzniku společnosti v říjnu 2012 a v daném roce tedy byla odpisována 2 měsíce. V následujících letech je výše odpisu vzhledem ke zvolené metodě odpisování totožná. V roce 2022 bude zařízení vyřazeno a s ohledem na tuto skutečnost bude odpisováno po dobu 10 měsíců. V tabulce 14 je popsán průběh účetního odpisování.

Tabulka 14 - Průběh účetního odpisování pásové pily

Datum	Částka (v Kč)
31. 12. 2012	8 062
2013 až 2021	48 372
31. 12. 2022	40 350

4.4.4 SolidWorks Premium

Je to komplexní 3D CAD počítačový systém pro navrhování výrobků a modelů, slouží k pořízení výkresové dokumentace jednotlivých komponent i finálních sestav technologických linek (jedná se o nehmotný dlouhodobý majetek). Počítačový systém SolidWorks Premium byl pořízen 20. prosince 2013. Téhož dne byl také zařazen do užívání. Pořizovací cena programu byla 165 000 Kč. Program je odpisován jako software určený pro výzkum po dobu 36 měsíců (3 let). V tabulce 15 je popsán průběh daňového odpisování.

Tabulka 15 - Průběh daňového odpisování programu Solid Works Premium

Datum	Operace	Částka (v Kč)
20. 12. 2013	Zařazení	165 000
31. 12. 2014	Daňový odpis	55 000
31. 12. 2015	Daňový odpis	55 000
31. 12. 2016	Daňový odpis	55 000

Zdroj: Interní zdroj účetní jednotky

Doba životnosti softwaru byla účetní jednotkou stanovena na 8 let. Po tuto dobu bude tedy probíhat účetní odpisování stroje. Software byl zakoupen v prosinci 2013 a je tedy odpisován od ledna 2014. z tohoto důvodu a vzhledem k vybrané metodě odpisování je výše odpisů po celou dobu životnosti stejná. V roce 2021 bude software vyřazen. V tabulce 16 je popsán průběh účetního odpisování.

Tabulka 16 - Průběh účetního odpisování programu Solid Works Premium

Datum	Částka (v Kč)
2014 až 2021	20 625

Zdroj: Vlastní práce autora

4.4.5 Vysokozdvížený vozík LMH

Používá se k manipulaci s materiálem a výrobky, jejich nakládce, vykládce a přemísťování mezi jednotlivými operacemi výrobního procesu. Vysokozdvížený vozík byl pořízen 28. května 2015. Téhož dne byl také zařazen do užívání. Pořizovací cena stroje činila 570 000 Kč. Pro odpisování tohoto majetku je užitá metoda zrychleného daňového odpisování. Stroj je dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů zařazen do 2. odpisové skupiny. Je tedy odpisován po dobu pěti let. V tabulce 17 je popsán průběh daňového odpisování.

Tabulka 17 - Průběh daňového odpisování vysokozdvížného vozíku

Datum	Operace	Částka (v Kč)
28. 5. 2015	Zařazení	570 000
31. 12. 2015	Daňový odpis	114 000
31. 12. 2016	Daňový odpis	182 400
31. 12. 2017	Daňový odpis	136 800
31. 12. 2018	Daňový odpis	91 200
31. 12. 2019	Daňový odpis	45 600

Zdroj: Interní zdroj účetní jednotky

Doba životnosti vysokozdvížného vozíku byla účetní jednotkou stanovena na 8 let. Po tuto dobu bude tedy probíhat účetní odpisování stroje. Zařízení bylo do provozu uvedeno v květnu a v souladu s vnitropodnikovou směrnicí může být odpisováno od června 2015. To má také dopad na výši odpisu v tomto roce. V letech 2016 až 2022 je výše odpisů stejná. V posledním roce užívání bude zařízení vyřazeno a bude tedy odpisováno pouze 5 měsíců, což se odráží v hodnotě odpisu. V tabulce 18 je popsán průběh účetního odpisování.

Tabulka 18 - Průběh účetního odpisování vysokozdvížného vozíku

Datum	Částka (v Kč)
31. 12. 2015	41 566
2016 až 2022	71 256
31. 12. 2023	29 642

Zdroj: Vlastní práce autora

4.5 Porovnání daňových a účetních způsobů odpisování

V této kapitole budou porovnány daňové a účetní odpisy v případě vybraného dlouhodobého majetku v podniku v podniku BUGI INVEST s.r.o. Jak již bylo výše uvedeno, firma odpisuje dlouhodobý majetek pouze prostřednictvím daňových odpisů, a to zrychlenou formou odpisování. Účetní odpisy (časové) byly počítány na základě doby životnosti majetku stanovené vedením podniku. V tabulkách uvedených níže jsou shrnuty údaje získané během výpočtů v předcházející kapitole. K jednotlivým druhům majetku je vždy uveden průběh daňového a účetního odpisování. V posledním sloupci je pak prezentován rozdíl mezi těmito dvěma položkami.

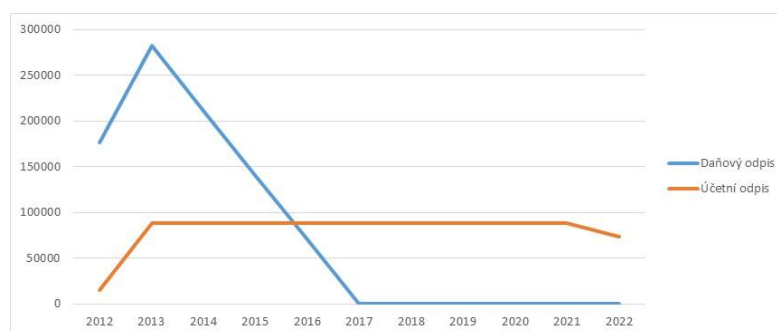
Tabulka 19 - Porovnání odpisů tryskacího stroje (v Kč)

Datum	Daňový odpis	Účetní odpis	Dopad při transformaci VH na ZD	Daňová úspora resp. navýšení
31. 12. 2012	176 293	14 692	snížení VH o 161 601	úspora o 30 704
31. 12. 2013	282 068	88 152	snížení VH o 193 916	úspora o 36 844
31. 12. 2014	211 551	88 152	snížení VH o 123 399	úspora o 3 445
31. 12. 2015	141 034	88 152	snížení VH o 52 882	úspora o 10 047
31. 12. 2016	70 517	88 152	zvýšení VH o 17 635	navýšení o 3 350
31. 12. 2017	0	88 152	zvýšení VH o 88 152	navýšení o 16 748
31. 12. 2018	0	88 152	zvýšení VH o 88 152	navýšení o 16 748
31. 12. 2019	0	88 152	zvýšení VH o 88 152	navýšení o 16 748
31. 12. 2020	0	88 152	zvýšení VH o 88 152	navýšení o 16 748
31. 12. 2021	0	88 152	zvýšení VH o 88 152	navýšení o 16 748
31. 12. 2022	0	73 402	zvýšení VH o 73 402	navýšení o 13 946

Zdroj: Vlastní práce autora

Stroj byl zakoupen v říjnu 2012. Daňové odpisy byly vypočítány v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a to zrychlenou formou odpisů. Účetně je majetek odpisován od měsíce následujícího po měsíci zařazení do užívání. V roce 2012 byl tedy odpisován 2 měsíce. V dalších letech je odpis rovnoměrný a dosahuje výše 88 152 Kč. Nákup stroje ovlivňuje základ daně z příjmů od roku 2012 do roku 2022. Rozdíly mezi odpisy jsou uvedeny na obrázku 1.

**Obrázek 1 - Rozdíly mezi daňovými
a účetními odpisy tryskacího stroje**



Zdroj: Vlastní práce autora

Tabulka 20 - Porovnání odpisů svářečského stroje (v Kč)

Datum	Daňový odpis	Účetní odpis	Dopad při transformaci VH na ZD	Daňová úspora resp. navýšení
31. 12. 2012	29 805	2 484	snížení VH o 27 321	úspora o 5 191
31. 12. 2013	47 688	14 904	snížení VH o 32 784	úspora o 6 229
31. 12. 2014	35 765	14 904	snížení VH o 20 861	úspora o 3 963
31. 12. 2015	23 843	14 904	snížení VH o 8 939	úspora o 1 698
31. 12. 2016	11 921	14 904	zvýšení VH o 2 983	navýšení o 567
31. 12. 2017	0	14 904	zvýšení VH o 14 904	navýšení o 2 832
31. 12. 2018	0	14 904	zvýšení VH o 14 904	navýšení o 2 832
31. 12. 2019	0	14 904	zvýšení VH o 14 904	navýšení o 2 832
31. 12. 2020	0	14 904	zvýšení VH o 14 904	navýšení o 2 832
31. 12. 2021	0	14 904	zvýšení VH o 14 904	navýšení o 2 832
31. 12. 2022	0	12 403	zvýšení VH o 12 403	navýšení o 2 357

Zdroj: Vlastní práce autora

Stroj byl zakoupen v říjnu 2012. Stejně jako v předešlém případě je stroj odpisován zrychlenými daňovými odpisy. Účetně je odpisován od listopadu 2012. V dalších letech je odpis rovnoměrný a dosahuje výše 14 904 Kč. Nákup stroje ovlivňuje základ daně z příjmu od roku 2012. Rozdíly mezi odpisy jsou uvedeny na obrázku 2.

Obrázek 2 - Rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy svářečského stroje

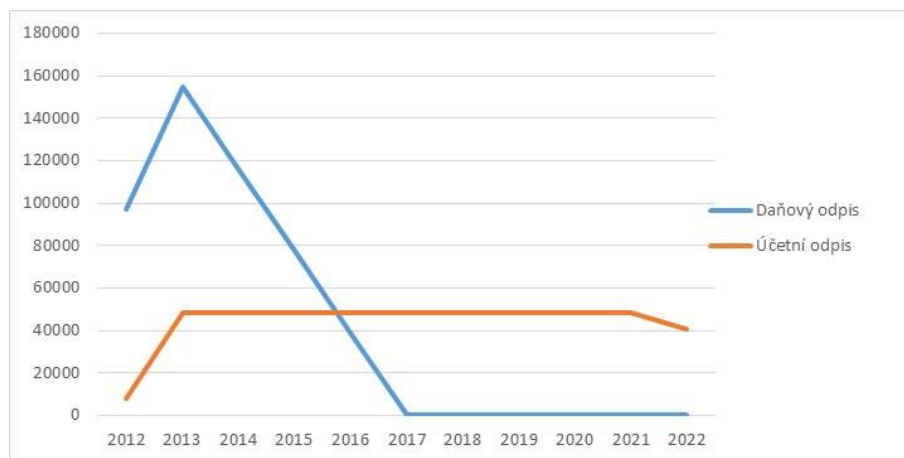
Zdroj: Vlastní práce autora

Tabulka 21 - Porovnání odpisů pásové pily (v Kč)

Datum	Daňový odpis	Účetní odpis	Dopad při transformaci VH na ZD	Daňová úspora resp. navýšení
31. 12. 2012	96 752	8 062	snížení VH o 88 690	úspora o 16 851
31. 12. 2013	154 804	48 372	snížení VH o 106 432	úspora o 20 222
31. 12. 2014	116 102	48 372	snížení VH o 67 730	úspora o 12 868
31. 12. 2015	77 402	48 372	snížení VH o 29 030	úspora o 5 515
31. 12. 2016	38 700	48 372	zvýšení VH o 9 672	navýšení o 1 837
31. 12. 2017	0	48 372	zvýšení VH o 48 372	navýšení o 9 190
31. 12. 2018	0	48 372	zvýšení VH o 48 372	navýšení o 9 190
31. 12. 2019	0	48 372	zvýšení VH o 48 372	navýšení o 9 190
31. 12. 2020	0	48 372	zvýšení VH o 48 372	navýšení o 9 190
31. 12. 2021	0	48 372	zvýšení VH o 48 372	navýšení o 9 190
31. 12. 2022	0	40 350	zvýšení VH o 40 350	navýšení o 7 666

Zdroj: Vlastní práce autora

Pila byla zakoupena v říjnu 2012. Také tento majetek je odpisován zrychlenými daňovými odpisy. V případě účetních odpisů je tomu obdobně jako v předcházejících dvou případech. Rozdíly mezi odpisy jsou uvedeny na obrázku 3.

Obrázek 3 - Rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy pásové pily

Zdroj: Vlastní práce autora

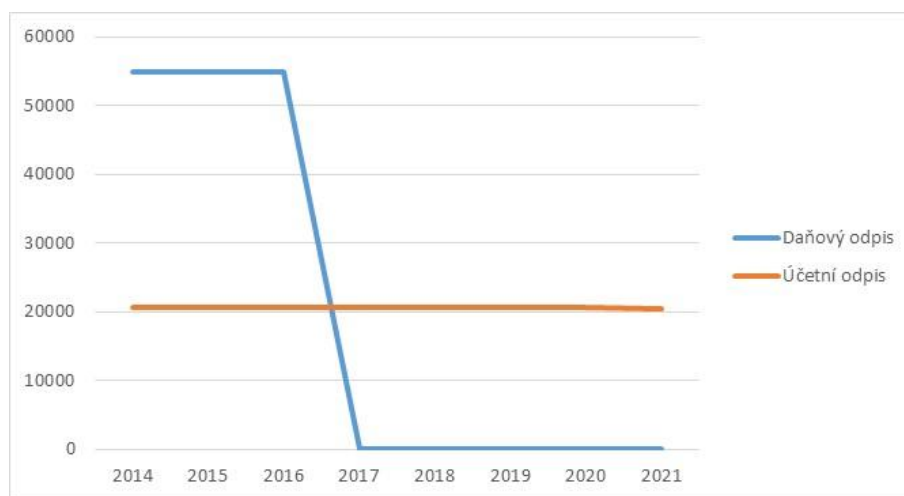
Tabulka 22 - Porovnání odpisů programu Solid Works Premium (v Kč)

Datum	Daňový odpis	Účetní odpis	Dopad při transformaci VH na ZD	Daňová úspora resp. navýšení
31. 12. 2014	55 000	20 628	snížení VH o 34 372	úspora o 6 531
31. 12. 2015	55 000	20 628	snížení VH o 34 372	úspora o 6 531
31. 12. 2016	55 000	20 628	snížení VH o 34 372	úspora o 6 531
31. 12. 2017	0	20 628	zvýšení VH o 20 628	navýšení o 3 919
31. 12. 2018	0	20 628	zvýšení VH o 20 628	navýšení o 3 919
31. 12. 2019	0	20 628	zvýšení VH o 20 628	navýšení o 3 919
31. 12. 2020	0	20 628	zvýšení VH o 20 628	navýšení o 3 919
31. 12. 2021	0	20 604	zvýšení VH o 20 628	navýšení o 3 919

Zdroj: Vlastní práce autora

Software byl zakoupen v prosinci 2013. V rámci daňových odpisů byl odpisován jako software učený k výzkumu po dobu 36 měsíců, a to od roku 2014 v souladu se zákonem. Účetní jednotka určila, že má dobu životnosti 8 let. Účetní odpisy byly zahájeny také až v roce 2014. Rozdíly mezi odpisy jsou uvedeny na obrázku 4.

Obrázek 4 - Rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy programu Solid Works Premium



Zdroj: Vlastní práce autora

Tabulka 23 - Porovnání odpisů vysokozdvížného vozíku (v Kč)

Datum	Daňový odpis	Účetní odpis	Dopad při transformaci VH na ZD	Daňová úspora resp. navýšení
31. 12. 2015	114 000	41 566	snížení VH o 72 433	úspora o 13 762
31. 12. 2016	182 400	71 256	snížení VH o 111 144	úspora o 21 117
31. 12. 2017	136 800	71 256	snížení VH o 65 566	úspora o 12 457
31. 12. 2018	91 200	71 256	snížení VH o 19 944	úspora o 3 789
31. 12. 2019	45 600	71 256	zvýšení VH o 25 656	navýšení o 4 875
31. 12. 2020	0	71 256	zvýšení VH o 71 256	navýšení o 13 539
31. 12. 2021	0	71 256	zvýšení VH o 71 256	navýšení o 13 539
31. 12. 2022	0	71 256	zvýšení VH o 71 256	navýšení o 13 539
31. 12. 2023	0	29 642	zvýšení VH o 29 642	navýšení o 5 632

Zdroj: Vlastní práce autora

Vysokozdvížný vozík byl zakoupen v roce 2015 a od tohoto roku byl také odpisován. Podnik volil opět daňové odpisy zrychlenou formou. Z pohledu účetních odpisů byla jeho životnost stanovena na 8 let a byl odpisován od roku 2015. Rozdíly mezi odpisy jsou uvedeny na obrázku 5.

Obrázek 5 - Rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy vysokozdvížného vozíku



Zdroj: Vlastní práce autora

4.6 Dopad na účetní výsledek hospodaření a základ daně

Výsledek hospodaření je dán rozdílem mezi výnosy a náklady firmy. V rámci tohoto systému patří odpisy do skupiny nákladů a snižují tedy účetní výsledek hospodaření. Při zjišťování základu daně u příjmů je nutné upravit účetní výsledek hospodaření o rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy. Kladný rozdíl je k dani nutné přičíst a záporný naopak odečíst.

V rámci předložené práce bude sledován vliv odpisů na výsledek hospodaření a základ daně v letech 2012 až 2023. Jedná se o období, během kterého byl zvolený majetek odpisován. V tabulce 24 je uvedena suma účetních a daňových odpisů. Dále je zde vyčíslen rozdíl a vliv na základ daně.

Tabulka 24 - Vliv celkových rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy analyzovaného majetku na výsledek hospodaření a základ daně (v Kč)

Datum	Daňový odpis	Účetní odpis	Dopad při transformaci VH na ZD	Daňová úspora resp. navýšení
2012	302 850	25 238	snížení VH o 277 612	úspora o 52 746
2013	484 560	151 428	snížení VH o 333 132	úspora o 63 295
2014	418 418	172 056	snížení VH o 246 362	úspora o 46 808
2015	411 279	213 622	snížení VH o 197 657	úspora o 37 555
2016	358 538	243 312	snížení VH o 115 223	úspora o 21 892
2017	136 800	215 568	zvýšení VH o 78 768	navýšení o 14 966
2018	91 200	215 568	zvýšení VH o 124 368	navýšení o 23 630
2019	45 600	215 568	zvýšení VH o 168 968	navýšení o 32 104
2020	0	215 568	zvýšení VH o 215 544	navýšení o 40 953
2021	0	215 544	zvýšení VH o 215 544	navýšení o 40 953
2022	0	126 155	zvýšení VH o 126 155	navýšení o 23 969
2023	0	29 642	zvýšení VH o 29 642	navýšení o 5 632

Zdroj: Vlastní práce autora

Vzhledem k datu pořízení majetku a způsobu jeho odpisování zpočátku převažují daňové odpisy, což v konečném důsledku vede ke snížení základu daně. Od roku 2017 se tato situace začne měnit a účetní odpisy dosáhnou vyšších hodnot. Základ daně se tedy bude zvyšovat.

4.7 Dopady rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy na odloženou daň

Sledovaný podnik má povinnost účtovat o odložené dani. Vzhledem ke skutečnosti, že společnost vznikla v roce 2012, je tento rok prvním rokem pro výpočet odložené daně. Ta je v prvním roce počítána jako rozdíl mezi účetní zůstatkovou cenou a daňovou zůstatkovou cenou vynásobený sazbou daně následujícího roku. V dalších letech je nutné vzít v úvahu také odloženou daň minulého roku, od které je nutné daný rozdíl odečíst. Až následně je z této hodnoty vypočítána daň. Konkrétní údaje týkající se výpočtu odložené daně jsou uvedeny v tabulce 27.

Tabulka 27 – Odložená daň (v Kč)

Rok	DZC	ÚZC	ÚZC > DZC	Celková OD	Odložená daň	
					částka	typ
2012	1 946 395	2 224 007	277 612	52 746	52 746	Závazek
2013	1 461 835	2 072 579	610 744	116 041	63 295	Závazek
2014	1 043 417	1 900 523	857 106	162 850	46 809	Závazek
2015	632 138	1 686 901	1 054 763	200 405	37 555	Závazek
2016	273 600	1 443 589	1 169 989	222 298	21 892	Závazek
2017	136 800	1 200 280	1 063 480	202 061	20 235	Pohledávka
2018	45 600	956 971	911 371	173 160	28 901	Pohledávka
2019	0	713 662	713 662	135 595	37 565	Pohledávka
2020	0	470 353	470 353	89 367	46 229	Pohledávka
2021	0	227 044	227 044	43 138	46 229	Pohledávka
2022	0	29 633	29 633	5 630	37 507	Pohledávka
2023	0	0	0	0	0	0

Poznámka: Pokud celková hodnota odložené daně se zvyšuje, jedná se o daňový závazek. Od okamžiku, kdy celková hodnota odložené daně se začne snižovat oproti předchozímu období, jedná se o daňovou pohledávku.

Zdroj: Vlastní práce autora

V prvním roce účtování o odložené dani se používá účet nerozděleného zisku 426 nebo neuhrazené ztráty 429. V prvním roce tedy dojde k zaúčtování daně MD 426 / D 481. Poté bude odložená daň zaúčtována následujícím způsobem MD 592 / D 481. Podnik si tak v podstatě zajistí zdroje do budoucna, kdy by mohla být situace odlišná. V letech 2012 až 2016 se jedná o odložený daňový závazek. A v letech 2017 až 2023 se jedná o odloženou pohledávku, kterou účtujeme způsobem MD 481/ D 592.

5 ZÁVĚR

Cílem předložené bakalářské práce bylo provést analýzu dlouhodobého majetku ve vybrané účetní jednotky se zaměřením na komparaci daňových a účetních odpisů dlouhodobého majetku a následného zjištění jejich vlivu na základ daně. K dosažení tohoto cíle bylo využito zejména prostřednictvím výpočtu daňových a účetních odpisů zvoleného majetku a následně sledováním vlivu jejich rozdílů na výsledek hospodaření a základ daně. Na počátku práce však bylo nutné získat potřebné teoretické znalosti týkající se této oblasti, čehož bylo dosaženo prostřednictvím rešerše odborné literatury.

V první polovině práce byly shrnuty základní informace týkající se problematiky dlouhodobého majetku, jeho pořízení, oceňování a odpisování. Tato kapitola je koncipována jako přehled literární rešerše na dané téma. Konkrétně zde byly vymezeny charakteristické znaky jednotlivých typů dlouhodobého majetku, a to jak z pohledu účetnictví, tak z daňového hlediska. Zmíněn byl také dlouhodobý majetek, který je z odpisování vyloučen. Následně byly popsány jednotlivé způsoby nabytí dlouhodobého majetku. Poté došlo k vymezení způsobů oceňování majetku z účetního a daňového pohledu. Hlavní částí této kapitoly byl popis jednotlivých metod odpisování majetku. Uvedeny jsou zde jak daňové odpisy, tak různé způsoby odpisování účetního.

Stěžejní částí práce je praktická část, ve které jsou zjišťovány rozdíly mezi účetními a daňovými rozdíly. V úvodu této kapitoly byl charakterizován zvolený podnik, kterým je firma BUGI INVEST s.r.o. zabývající se vývojem, výrobou a montáží technologických linek určených pro zemědělský a potravinářský průmysl. Důraz byl kladen na popis dlouhodobého majetku, který podnik vlastní a způsobu jeho odpisování. Následně byl vymezen majetek, pro který byly odpisy stanoveny. Jedná se o tři stroje, jeden vysokozdvizný vozík a software. Podnik tento majetek odpisuje pouze prostřednictvím daňových odpisů, konkrétně pak využívá zrychlenou metodu. Účetní odpisy ve firmě nebyly dosud využívány. Pro účely této práce však byly vypočítány, konkrétně byla zvolena časová metoda odpisování dle doby životnosti majetku. Dále byla vytvořena nová vnitropodniková směrnice pro odpisování nehmotného a hmotného dlouhodobého majetku.

V rámci komparace daňových a účetních odpisů byly pro daný majetek vypočítány daňové odpisy zrychlenou metodou a účetní odpisy dle doby životnosti majetku. Na základě výpočtů bylo zjištěno, že na počátku sledovaného období přesahovala souhrnná hodnota daňových

odpisů výši účetních odpisů. To se však velmi rychle mění, což vyplývá ze skutečnosti, že doba životnosti majetku přesahuje dobu jeho daňového odpisování. Je tedy zjevné, že daňové odpisy nereflektují skutečný stav opotřebení majetku. Například tryskáč stroj byl daňově odpisován 5 let. Jeho skutečná doba životnosti však byla účetní jednotkou stanovena na 10 let. Podobně je tomu i u ostatního sledovaného majetku.

Významnou částí práce bylo zjištění vlivu rozdílů mezi odpisy na výsledek hospodaření a daňový základ. Vzhledem k tomu, že ve sledovaném období od roku 2012 do roku 2016, převyšovala celková hodnota daňových odpisů výši odpisů účetních, došlo ke snížení základu daně. To by se však mělo změnit v roce 2017, kdy poprvé účetní odpisy převýší daňové odpisy. Od tohoto roku by byl základ daně o rozdíl mezi odpisy navyšován. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy vede také ke vzniku odložené daně, která má pro sledované období charakter odloženého daňového dluhu.

Z výše uvedených údajů je zjevné, že volba metody odpisování má vliv na základ daně z příjmů. Jedná se tedy o velmi důležité rozhodnutí. V podniku BUGI INVEST s.r.o. byly dosud využívány pouze odpisy daňové. Hlavním důvodem pro toto rozhodnutí je snaha snížit administrativní zátěž, která je s vedením dvou typů odpisování z pohledu vedení podniku spojena. Zrychlená metoda odpisování byla vybrána s ohledem na fakt, že podnik každoročně kupuje nový dlouhodobý majetek a jeho cílem tedy je, aby se tato skutečnost rychle odrazila v základu daně. Firma si tak zajišťuje interní zdroje financování. Zavedení účetních odpisů je však pro podnik žádoucí s ohledem na to, že životnost majetku v řadě případů přesahuje dobu daňového odpisování. Účetní odpisy by tak zajistily, že účetnictví podniku bude skutečně zobrazovat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Na základě uvedeného doporučuji implementovat nově vytvořenou směrnici a zavést účetní odpisování dlouhodobého majetku v účetní jednotce.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Knižní publikace

1. BŘEZINOVÁ, Hana a Pavel ŠTOHL, 2017. *FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ II – účetní závěrka*, 2.vyd. Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 176 s. ISBN 978-80-87314-88-3
2. DUŠEK, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK, 2016. *Daňová evidence podnikatelů 2016*, 13.vyd. Praha: GRADA Publishing, 144 s. ISBN 978-80-271-0035-4.
3. HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK, 2016. *Daňové a nedaňové náklady 2016*, 1.vyd. Praha: ESAP, 230 s. ISBN 978-80-905899-2-6.
4. KOVALÍKOVÁ, Hana, 2016. *Zákon o účetnictví jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 182 s. ISBN 978-80-7263-986-1.
5. KŘEMEN, Bedřich, 2014, *100 legálních daňových triků 2014*, 4. vyd. Praha: GRADA, 2014, 249 s. ISBN 978-80-260-4889-3.
6. PELC, Vladimír a Jaroslav PELECH, 2013, *Daně z příjmů s komentářem*, 13. vyd. Olomouc: ANAG, 1054 s. ISBN 978-80-7263-784-3.
7. PRUDKÝ, Petr a Milan LOŠŤÁK, 2015. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 16. vyd. Olomouc: ANAG. 343 s. ISBN 978-80-7263-932-8.
8. VALOUCH, Petr, 2012. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: Grada, 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.

Internetové zdroje

1. Formuláře ke stažení, Evidence dlouhodobého majetku. Finance.cz, 2016 [online]. Brno: Finance media [cit. 2016-11-22]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/download/682-evidence-dlouhodobeho-majetku>
2. FRESH-LINK and Packaging Solutions s.r.o. [online]. Jihlava: Fresh-link and Packaging Solutions s.r.o., 2017. [cit. 2017-10-30]. Dostupné z: <https://fresh-link.cz/o-nas/>
3. KONEČNÁ, Jana, 2013. Nehmotný dlouhodobý majetek. In: *jakpodnikat.cz* [online]. BRNO: jakpodnikat.cz, 31. 7. 2013 [cit. 25-10-2016]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/nehmotny-majetek.php>
4. LUKÁŠOVÁ, Miriam, 2012. Jak na účtování dlouhodobého majetku přehledně. In: *Podnikatel.cz* [online]. PRAHA: Internet Info, 24. 2. 2012 [cit. 2016-11-20].

- Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/jak-na-uctovani-dlouhodobeho-majetku-prehledne>
5. STORMWARE, c2016 [online]. Jihlava: STORMWARE [cit. 2016-11-14].
Dostupné z: <http://www.stormware.cz/ucetni-pojmy/nehmotny-majetek>
 6. STROPKOVÁ, Šárka, 2013. Účtování dlouhodobého majetku – pořízení a oceňování.
In: *portál.POHODACZ* [online]. Jihlava: STORMWARE, 15. 1. 2013 [cit. 2016-11-20].
Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/uctovani-dlouhodobeho-majetku-porizeni-a-nbsp;ocen>
 7. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2017. [cit. 2017-10-30].
Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=500&r=2002>
 8. Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2017. [cit. 2017-10-30].
Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?r=1991&cz=563>
 9. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. [online]. Praha: PSP, 2017. [cit. 2017-10-30].
Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?r=1992&cz=586>

7 SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 - Způsob oceňování majetku	19
Tabulka 2 - Počet let odpisování pro jednotlivé odpisové skupiny (§ 30)	27
Tabulka 3 - Roční odpisová sazba pro hmotný majetek.....	29
Tabulka 4 - Roční odpisová sazbami zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %	29
Tabulka 5 - Roční odpisová sazbami zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %	30
Tabulka 6 - Roční odpisová sazbami zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %	30
Tabulka 7 - Koeficient pro zrychlené odpisování	31
Tabulka 8 - Charakteristika vybraného majetku	42
Tabulka 9 - Průběh daňového odpisování tryskacího stroje.....	43
Tabulka 10 - Průběh účetního odpisování tryskacího stroje.....	43
Tabulka 11 - Průběh daňového odpisování svářecího stroje	44
Tabulka 12 - Průběh účetního odpisování svářecího stroje.....	44
Tabulka 13 - Průběh daňového odpisování pásové pily	45
Tabulka 14 - Průběh účetního odpisování pásové pily.....	45
Tabulka 15 - Průběh daňového odpisování programu Solid Works Premium	46
Tabulka 16 - Průběh účetního odpisování programu Solid Works Premium.....	46
Tabulka 17 - Průběh daňového odpisování vysokozdvížného vozíku	47
Tabulka 18 - Průběh účetního odpisování vysokozdvížného vozíku	47
Tabulka 19 - Porovnání odpisů tryskacího stroje (v Kč).....	48
Tabulka 20 - Porovnání odpisů svářecího stroje (v Kč)	50
Tabulka 21 - Porovnání odpisů pásové pily (v Kč)	51
Tabulka 22 - Porovnání odpisů programu Solid Works Premium (v Kč)	52
Tabulka 23 - Porovnání odpisů vysokozdvížného vozíku (v Kč)	53
Tabulka 24 - Vliv celkových rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy analyzovaného majetku na výsledek hospodaření a základ daně (v Kč)	54

8 SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 - Rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy tryskacího stroje.....	49
Obrázek 2 - Rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy svářecího stroje	50
Obrázek 3 - Rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy pásové pily	51
Obrázek 4 - Rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy programu Solid Works Premium	52
Obrázek 5 - Rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy vysokozdvížného vozíku.....	53

9 PŘÍLOHY

Příloha č. 1 – Inventární karta dlouhodobého majetku

Jméno Příjmení / Název firmy		DIČ:	
		IČ:	
Rok:		Číslo karty:	

Název:	
Popis:	

Inventární číslo:		Způsob odpisování:	
Dodavatel:		Odpisová skupina:	
Datum pořízení:		Odpisové sazby:	
Datum zařazení		Zařadil:	
Způsob pořízení:		Podpis:	

Tvorba pořizovací ceny			
Datum	Č. dokl	Text	Pořizovací cena
Celková pořizovací cena:			

Daňové odpisy				
Poř. Číslo	Rok	Vstupní cena	Odpisy	Zůstatková cena

Vyřazení			
Doklad o vyřazení:		Vyřadil:	
Datum vyřazení:		Podpis:	
Způsob vyřazení:			