

**SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO
S.r.o.**

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

**DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK,
ODPISY – SPECIFIKA U VKLÁDANÉHO
MAJETKU**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Petra TESÁŘÍKOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Milada DANDOVÁ**

Znojmo, 2011

Prohlašuji, že bakalářskou práci na téma *Dlouhodobý hmotný majetek, odpisy – specifika u vkládaného majetku* jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v seznamu použitých zdrojů.

V Brně dne 30. dubna 2011

.....
Petra TESAŘÍKOVÁ

Poděkování

Ráda bych poděkovala své vedoucí bakalářské práce paní Ing. Miladě Dandové za výbornou spolupráci a cenné rady při zpracování bakalářské práce. Moje poděkování patří také panu Ing. Karlovi Smetanovi a Ing. Janu Ungermanovi za odbornou pomoc. Dále bych chtěla poděkovat své rodině za podporu a pochopení.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor **Petra TESAŘÍKOVÁ**
Bakalářský studijní program Ekonomika a management
Obor Účetnictví a finanční řízení podniku

Název: **Dlouhodobý hmotný majetek, odpisy - specifika
u vkládaného majetku**

Název (v angličtině): Fixed Assets, Depreciation - Specifics on Contributed Assets

Zásady pro vypracování:

1. Příprava návrhu osnovy bakalářské práce, konzultace s vedoucí bakalářské práce.
2. Studium odborné literatury k tématu bakalářské práce.
3. Analýza postupů a zásad platných pro odepisování dlouhodobého hmotného majetku - daňové a účetní odpisy.
4. Řešení odepisování dlouhodobého majetku pořízeného vkladem části podniku jediného akcionáře; nastavení odepisování, správné stanovení pořizovacích cen vloženého majetku - praktický příklad ze společnosti VYMYŠLENÁ, a. s.
5. Rekapitulace průběhu správného ocenění a nastavení odepisování vloženého majetku, popis případných zjištěných chyb, návrhy k jejich odstranění.

Rozsah práce: 40

Seznam odborné literatury:

1. PRUDKÝ, Pavel; LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 11. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7263-515-3.
2. ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2009: 2. díl pro střední školy a veřejnost*. 10. upr. vyd. Znojmo: Vzdělávací středisko Ing. Pavel Štohl, 2009. 206 s. ISBN 978-80-87237-13-7.
3. VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2009*. 4. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009. 136 s. ISBN 978-80-247-2825-4.
4. VYBÍHAL, Václav. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2009*. 5. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2998-5.


Datum zadání bakalářské práce: duben 2010

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2011




Petra TESAŘÍKOVÁ
autor


Ing. Milada DANDOVÁ
vedoucí bakalářské práce


Prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.
rektor SVŠE Znojmo

Abstrakt

Ve své bakalářské práci jsem se zabývala dlouhodobým majetkem, zejména způsoby ocenění, a následné nastavení odpisů z hlediska účetního a také z hlediska zákona o daních z příjmů.

Praktická část je zaměřena na proces vložení, ocenění a nastavení odepisování majetku do akciové společnosti při nepeněžitým vkladu části podniku. Informace jsem čerpala ze společnosti VYMYŠLENÁ a.s., ve které proběhlo navýšení základního kapitálu nepeněžitým vkladem části podniku pana Ing. Jana Vymyšleného k datu 1.1.2009.

Klíčová slova

dlouhodobý hmotný majetek, ocenění hmotného majetku, odpisy

Abstract

In my thesis, I am dealing with long-term tangible assets, particularly with the methods of their valuation and with setting up their depreciation in terms of accounting and in terms of the income tax law.

The practical part focuses on the process of insertion, valuation and adjustment to the depreciation of assets in case of a non-monetary deposit of part of a company. I gathered information from VYMYŠLENÁ, a. s., a company where nominal capital was increased by a non-monetary deposit of part of the company of Ing. Jan Vymyšlený as of 1st January 2009.

Key words

fixed assets, valuation of fixed assets, depreciation

OBSAH

1.	Úvod.....	9
2.	Cíl práce a metodika	11
3.	Teoretická část	12
3.1	Charakteristika dlouhodobého majetku	12
3.1.1	Pozemky.....	12
3.1.2	Stavby	13
3.1.3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí.....	13
3.1.4	Pěstitelské celky trvalých porostů.....	14
3.1.5	Dospělá zvířata a jejich skupiny	14
3.1.6	Jiný dlouhodobý majetek	14
3.2	Okamžik zařazení majetku do evidence	14
3.3	Způsoby pořízení dlouhodobého majetku, ocenění	15
3.4	Odepisování majetku	16
3.4.1	Účetní odpisy	16
3.4.2	Daňové odpisy	17
3.4.2.1	Daňové odpisové skupiny	18
3.4.2.2	Rovnoměrné odepisování	18
3.4.2.3	Zrychlené odepisování	19
3.4.2.4	Mimořádné odpisy	20
3.4.3	Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy.....	20
3.5	Vyřazení majetku	20
3.6	Účtování majetku	23
3.7	Shrnutí.....	24
4.	Praktická část	25
4.1	Základní informace o vybrané společnosti	25
4.2	Vklad podniku.....	26
4.3	Stanovení hodnoty vkládaného hmotného majetku	27
4.3.1	Metodika stanovení časové ceny znalcem	27
4.3.2	Daňová vstupní cena	27
4.4	Stanovení způsobu odepisování.....	28
4.4.1	Účetní odpisy	28
4.4.2	Daňové odpisy	28
4.5	Specifikace vkládaného majetku	28
4.5.1	Porovnání účetních vstupních cen	29
4.6	Majetek nezahrnutý do znaleckého posudku – pořízený po datu ocenění.....	32
4.7	Majetek vyřazený v období od ocenění znalcem do vložení majetku	35
4.8	Celková rekapitulace majetku po vložení.....	36
4.9	Vyřazení majetku	37
4.9.1	Vyřazení likvidací.....	37
4.9.2	Vyřazení prodaného majetku	38
4.10	Rozdíly účetních a daňových odpisů v roce 2009	38
4.11	Odložená daň	42
4.12	Dopad vložení majetku na rozvahu	43
4.13	Příloha k účetní závěrce za rok 2009	46
5.	Závěr	47

6.	Použité zdroje	49
	Monografie.....	49
	Právní předpisy	49
	Ostatní zdroje.....	50
7.	Seznam tabulek, grafů a obrázků.....	51
	Tabulky	51
	Grafy	51
	Obrázky.....	51

1. ÚVOD

Majetek, který je využíván pro podnikání lze rozdělit do dvou základních složek majetku – majetek krátkodobý a dlouhodobý. Krátkodobý majetek je spotřebováván jednorázově (např. zásoby), dlouhodobý majetek je ve společnosti používán v několika účetních i daňových obdobích. Z tohoto důvodu nelze zahrnout pořizovací cenu majetku ihned nákladů v plné výši; vstupní cena majetku je do nákladů rozpouštěna postupně ve formě odpisů.

Odpisy rozlišujeme daňové a účetní. Odpisy daňové upravuje zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, odpisy účetní upravuje zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví a dále vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, a dále České účetní standardy pro podnikatele.

V další části se budu zabývat již pouze dlouhodobým majetkem.

Účetní jednotka může získat dlouhodobý majetek několika způsoby:

- úplatným pořízením (nákupem od dodavatelů),
- vytvořený vlastní činností,
- nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti,
- bezúplatné nabytí darováním,
- přeřazením z osobního užívání do podnikání ,
- převodem podle právních předpisů,
- vkladem od jiné osoby – nepeněžité vklady do obchodních společností.

Při pořízení hmotného majetku musí být stanovena správně vstupní cena, musí být určeno datum zařazení majetku do evidence – majetek musí být způsobilý k užívání. Důležité je také ověření vlastníka majetku, protože pouze vlastník může daný majetek odepisovat. Následuje určení kódu SKP – podle těchto kódů lze zatřídit majetek do daňové odpisové skupiny, od níž se odvíjí sazby odepisování. V neposlední řadě

je třeba pro stanovení účetních odpisů provést stanovení životnosti majetku, aby bylo možné korektně stanovit sazbu účetních odpisů. Z uvedeného jasně vyplývá, že daňové a účetní odpisy ve většině případů nemohou být shodné, jak je v praxi často praktikováno, protože daňové odpisy se řídí platnou legislativou, kdežto účetní odpisy by měly odrážet skutečné snížení hodnoty majetku v závislosti na předpokládané době využití v účetní jednotce nebo na míře postupného opotřebovávání majetku.

Po stanovení odpisových sazeb účetních a daňových je třeba vytvořit odpisové plány pro účetní a daňové odpisy. Ve většině případů tuto povinnost zajistí účetní software.

Všechny tyto operace jsou důležité pro stanovení věrného a poctivého obrazu účetnictví v případě účetních odpisů a pro správné stanovení základu daně z příjmů v případě daňových odpisů.

2. CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem bakalářské práce „Dlouhodobý hmotný majetek, odpisy – specifika u vkládaného majetku“ je vysvětlit principy odepisování hmotného majetku z účetního a daňového pohledu u účetních jednotek účtujících podle české právní legislativy.

V teoretické části bakalářské práce popisují dlouhodobý hmotný majetek, nejčastější způsoby pořízení, metodiku stanovení vstupních cen, zařazení majetku do užívání, stanovení způsobů odepisování z daňového i účetního pohledu.

V praktické části bakalářské práce analyzují proces vložení majetku do obchodní společnosti nepeněžitým vkladem – jedná se o vklad části podniku Ing. Jana Vymyšleného do společnosti VYMYŠLENÁ a.s., která se tímto vkladem stává pokračujícím subjektem v podnikatelské činnosti.

Výsledkem práce by mělo být vysvětlení procesu vkladu části podniku – část týkající se hmotného majetku – objasnění rozdílů u stanovení vstupních cen majetku a jeho správné nastavení odepisování. Dále popis vlivu této účetní operace na hodnoty vykázané v účetní závěrce. Nemělo by chybět zhodnocení, zda všechny operace byly správně zaúčtovány v souladu s platnými právními předpisy.

Při psaní bakalářské práce jsem zvolila metodu analýzy a srovnání. Při zpracování jsem využila vlastních poznatků z mé dlouholeté praxe v oboru vedení účetnictví, studovala jsem odbornou literaturu, oporu hledala ve znění příslušných zákonů.

3. TEORETICKÁ ČÁST

3.1 Charakteristika dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek lze rozdělit na :

- dlouhodobý nehmotný majetek (např. software, goodwill),
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek (podíly v jiných společnostech, půjčky a úvěry).

V další části práce se budu zabývat pouze dlouhodobým hmotným majetkem.

Dlouhodobý hmotný majetek je majetek, který není určen pro jednorázovou spotřebu, doba použitelnosti je delší než 1 rok a tento majetek má hmotnou podstatu.

Do dlouhodobého hmotného majetku patří:

- pozemky bez ohledu na výši ocenění,
- stavby bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek bez ohledu na výši ocenění.

3.1.1 Pozemky

Pozemky patří mezi majetek neodepisovaný, tzn. nepočítají se daňové ani účetní odpisy. V účetnictví je vykazován v historických cenách.

3.1.2 Stavby

Do staveb můžeme zahrnout stavby, budovy, domy, byty a nebytové prostory, dočasné stavby. Stavby jsou zařazovány do 4., 5. nebo 6. odpisové skupiny podle zákona o daních z příjmů dle účelu používání. Dočasné stavby, oplocení a vnější osvětlovací systémy jsou odepisovány odlišně.

3.1.3 Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Do této podkapitoly lze zahrnout veškeré zařízení, stroje, výrobní linky apod. *Nedílnou součástí samostatných movitých věcí je tzv. příslušenství hmotného majetku, tedy předměty, které tvoří s hlavní věcí jeden majetkový celek. Příslušenství bývá většinou již součástí dodávky hlavní věci i jejího ocenění. V opačném případě se k hlavní věci přiřadí dodatečně, tj. technickým zhodnocením. Pokud příslušné věci netvoří s hlavní věcí jeden majetkový celek, jde o samostatné věci movité.*¹

V definici samostatné movité věci je také uvedeno, že se jedná také o zařízení a předměty, které s budovou či stavbou tvoří funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Důležité je, zda takovéto zařízení je zbytečné z hlediska fungování budovy. Takovéto věci se zařadí samostatně a také se takto vždy odepisují např. výtahy, eskalátory; audiovizuální zařízení budov a staveb; strojní zařízení čerpacích stanic; zařízení pro klimatizace a vzduchotechniku; informační, reklamní a propagační zařízení; telefonní ústředny; antény; trezorové skříně.

Naopak mnohé předměty nelze zařadit samostatně a vždy budou součástí budovy, zejména rozvody vody, elektřiny, topení apod.²

Z účetního hlediska není u samostatných movitých věcí určena minimální hodnota pro zařazení do dlouhodobého majetku. Tento limit si musí účetní jednotka stanovit ve vnitřní směrnici. Ve většině případů však účetní jednotky postupují v souladu s ustanovením zák. 586/1992 Sb., který určuje hranici dlouhodobého hmotného majetku

¹ PRUDKÝ, Pavel; LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*, s. 11.

² pokyn D-300 vydaný Ministerstvem financí odst. K§ 26

na 40 000 Kč. Pokud by hodnota majetku byla nižší než je limit uvedený ve směrnici, ale majetek splňuje podmínku dlouhodobosti, jedná se o dlouhodobý drobný majetek.

3.1.4 Pěstitelské celky trvalých porostů

Do této kategorie patří majetky bez ohledu na vstupní cenu po splnění podmínek stanovených v §26 odst.9 zákona o daních z příjmů. Posouzení, zda porosty splňují výše uvedené podmínky se provádí při zakládání porostů. Odepisování lze zahájit v okamžiku, kdy z porostů plyne užitek.³

3.1.5 Dospělá zvířata a jejich skupiny

U této skupiny platí od 1.1.2009 změna vstupní ceny – do majetku patří dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč.

3.1.6 Jiný dlouhodobý majetek

Do jiného dlouhodobého majetku zařazujeme technické zhodnocení majetku provedeného na pronajatém majetku nebo na majetku, který nespĺňuje podmínky pro zařazení do hmotného majetku. Dále lze do této kategorie zařadit výdaje na otvírky nových lomů, technické rekultivace, výdaje k majetku pořízeného formou finančního pronájmu.

3.2 Okamžik zařazení majetku do evidence

Důležitým bodem je okamžik zařazení majetku do evidence a zahájení odepisování:

Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost

³ PRUDKÝ, Pavel; LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*, s. 19.

k provozu).⁴ V praxi to znamená například zavedení vozidla do evidence majetku a zahájení odepisování až k datu registrace motorového vozidla, nikoliv k datu převzetí.

3.3 Způsoby pořízení dlouhodobého majetku, ocenění

Účetní jednotka může získat dlouhodobý majetek několika způsoby:

- úplatným pořízením (nákupem od dodavatelů),
- vytvořený vlastní činností,
- nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti,
- bezúplatné nabytí darováním,
- přeřazením z osobního užívání do podnikání (individuální podnikatel)
- převodem podle právních předpisů,
- vkladem od jiné osoby – nepeněžité vklady do obchodních společností.

Pro ocenění dlouhodobého majetku dle zákona o účetnictví se použije

- pořizovací cena,
- cena na úrovni vlastních nákladů,
- reprodukční cena.

Pořizovací cena se používá při nákupu majetku od dodavatelů. Pořizovací cenu tvoří cena pořízení daného majetku a vedlejší pořizovací náklady. Vedlejší pořizovací náklady jsou všechny náklady související s obstaráním majetku, např. doprava, náklady spojené s uvedením majetku do užívání (úpravy, zapojení), projektové práce, vyřazení stávajících staveb v případě nové výstavby. Při pořízení majetku na úvěr může účetní jednotka rozhodnout, zda do pořizovací ceny stavby zahrne i úroky z tohoto úvěru do doby před zařazením majetku. Do vedlejších pořizovacích nákladů nepatří kurzové rozdíly, výdaje na opravy a udržování majetku, smluvní pokuty a sankce z prodlení.

⁴ §7 vyhlášky 500/2002 Sb.

Ocenění na úrovni vlastních nákladů – při vytvoření majetku vlastní činností – vlastní náklady jsou veškeré přímé náklady, nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého majetku vlastní činností (tzv. výrobní režie), popř. nepřímé náklady správního charakteru.⁵

Reprodukční pořizovací cena se použije u majetku nabytého darováním, nově zjištěného majetku např. při inventarizaci – inventarizační přebytek nebo u majetku vloženého do obchodní společnosti. Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v okamžiku, kdy se o něm účtuje.

Ocenění při vkladu od jiné osoby – nepeněžité vklady do obchodních společností - zde platí ustanovení §30 odst.10 zákona o daních z příjmů, že nový vlastník musí pokračovat v odepisování ze vstupní ceny, ze které odepisoval původní vlastník, při současném zachování způsobu odepisování. Pro stanovení účetních vstupních cen je nutné použít ceny stanovené soudním znalcem.

Zvláštnosti při ocenění majetku – při přijetí dotace na dlouhodobý majetek se pořizovací cena snižuje o tuto dotaci; výdaje na technické zhodnocení vždy zvyšují pořizovací cenu majetku v tom období, kdy došlo k jeho dokončení.

Technickým zhodnocením jsou výdaje na úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud v úhrnu přesáhly částku 40 000 Kč za zdaňovací období a nejedná se o opravu majetku či běžnou údržbu.

3.4 Odepisování majetku

3.4.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy si stanoví účetní jednotka sama na základě předpokládané doby použitelnosti majetku tak, aby věrně zobrazovaly zastarávání a opotřebení majetku. Lze stanovit odepisování také na základě vyrobených výrobků u výrobních linek, forem, pak

⁵ ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2009: 2. díl pro střední školy a veřejnost*, s. 51.

se jedná o výkonové odpisy. Doba odepisování nesmí být kratší než 1 rok. Pro evidenci je účetní jednotka povinna sestavit odpisové plány.

3.4.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy ve výši 100% ročního odpisu lze uplatnit u majetku, který měl poplatník (účetní jednotka) v evidenci ke konci příslušného zdaňovacího období. Daňový odpis ve výši 1/2 odpisu lze obecně uplatnit u majetku vyřazeného v průběhu zdaňovacího období a dále ve specifických případech uvedených v zákoně.

Daňové odpisy nelze uplatnit také do doby přechodu vlastnictví k majetku, např. pokud je vyloučen přechod vlastnictví před úplným zaplacením dodávky. Lze uplatnit pouze účetní odpisy, daňové až po nabytí vlastnictví.

Pro stanovení daňových odpisů účetní jednotka musí nejprve u zařazovaných majetků určit kód SKP – Standardní klasifikace produkce – viz (http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/standardni_klasifikace_produkce). Po určení tohoto zařazení se určí příslušná daňová odpisová skupina dle Přílohy č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb., která stanoví minimální dobu odepisování.

Dále je nutné rozhodnout, jaký způsob výpočtu odpisů si účetní jednotka zvolí. Lze použít rovnoměrné odepisování, zrychlené odepisování, mimořádné odpisy – ty platí pouze pro majetky zařazené od 1.1.2009 do 30.6.2010.

Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

3.4.2.1 Daňové odpisové skupiny

Pro jednotlivé daňové odpisové skupiny 1–6 jsou přiřazeny minimální doby odepisování:

Tabulka č. 1 – Daňové odpisové skupiny

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 příjmů⁶

Stanovená doba odpisování se nevztahuje na hmotný majetek, u něhož došlo v průběhu odpisování k prodloužení doby odpisování.⁷

3.4.2.2 Rovnoměrné odepisování

Při rovnoměrném odepisování se za základ pro výpočet používá vstupní cena (vstupní cenu uvažuje zákon o daních z příjmů jako možné ocenění majetků – pořizovací cena, reprodukční cena).

Odpisy se stanoví výpočtem:

$\text{vstupní cena} \times \text{odpisová sazba} / 100$

Tabulka č. 2 – Odpisové sazby dle §31 pro rovnoměrné odepisování

odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Zákon o daních z příjmů⁸

⁶ §30 zák. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

⁷ §30 zák. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

⁸ §31 odst.1 zák. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

Jak je z uvedených sazeb vidět, rovnoměrné odpisy nejsou konstantní v průběhu odepisování, ale mění se. Z tohoto důvodu není vhodné používat pro odepisování metodu, kterou používají zejména malé společnosti, a to že účetní odpisy se rovnají daňovým.

Ve specifických případech (zemědělci, první vlastníci majetku) lze použít zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 20%, 15% nebo 10% vstupní ceny. Sazby těchto odpisů jsou také propočteny a v zákoně uvedeny.

3.4.2.3 Zrychlené odepisování

Při zrychleném odepisování je základem pro výpočet odpisů v prvním roce vstupní cena majetku, v dalších letech zůstatková cena majetku. Zůstatková cena majetku je rozdílem mezi vstupní cenou majetku a oprávkami. Oprávky představují součet odpisů v jednotlivých letech.

Výpočet:

v 1. roce odepisování: vstupní cena / koeficient

v dalších letech odepisování: $2 \times \text{zůstatková cena} / (\text{koeficient v dalších letech} - \text{počet let, po které byl majetek již odepisován})$

Tabulka č. 3 – Koeficienty pro zrychlené odepisování

Odpisová skupina	v prvním roce odepisování	v dalších letech odepisování	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 příjmů⁹

Ve specifických případech (zemědělci, první vlastníci majetku) lze použít zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 20%, 15% nebo 10% ze vstupní ceny, obdobně jako u rovnoměrných odpisů.

⁹ §32 odst. 1 zák. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

3.4.2.4 Mimořádné odpisy

Pro podporu podnikatelské činnosti v době krize byl do zákona přidán § 30a, který upravuje odpisy hmotného majetku zařazeného do 1. a 2. odpisové skupiny. Podmínkou je zařazení majetku do používání v období od 1.1.2009 do 30.6.2010, jeho první vlastnictví a odepisování bez přerušení. Odpisy majetku v 1. odpisové skupině jsou stanoveny rovnoměrně na 12 měsíců. Odpisy v 2. odpisové skupině jsou stanoveny v prvních 12 měsících jako 1/12 z 60% vstupní ceny; v dalších 12 měsících jako 1/12 z 40% vstupní ceny. Odpisy jsou stanoveny na celé měsíce. Další podmínkou je zahájení odepisování v následujícím měsíci po zařazení majetku do evidence. Technické zhodnocení na majetku odepisované mimořádnými odpisy nezvyšuje vstupní cenu tohoto majetku. Odepisuje se samostatně metodou rovnoměrných nebo zrychlených odpisů.

3.4.3 Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy

Účetní odpisy jsou obvykle stanoveny jako měsíční hodnoty. Daňové odpisy jsou stanoveny jako roční hodnoty.

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy v absolutní hodnotě za celou účetní jednotku a zdaňovací období je promítnut do základu daně z příjmu právnických osob (snížení základu daně v případě vyšších daňových odpisů a naopak).

3.5 Vyřazení majetku

Dlouhodobý majetek se vyřazuje zejména

- *prodejem,*
- *likvidací v důsledku opotřebení,*
- *v důsledku škody nebo manka,*
- *přeřazením z podnikání do osobního užívání (individuální podnikatel),*
- *bezúplatným převodem (darováním),*

- *vkladem do základního kapitálu jiného subjektu*¹⁰

Při prodeji dlouhodobého majetku je prodejní cena majetku zahrnuta do zdanitelných příjmů. Zůstatková cena účetní je porovnána se zůstatkovou cenou daňovou a její rozdíl je zohledněn v základu daně z příjmů právnických osob.

K vyřazení majetku likvidací dochází u opotřebovaného, zastaralého majetku nebo u majetku, který již není funkční. Vyřazení musí být podloženo Protokolem o likvidaci dlouhodobého majetku. Daňově účinná je daňová zůstatková cena.

Vyřazení v důsledku škody nebo manka - zůstatková cena takto vyřazeného majetku se účtuje na vrub provozních nákladů. Pouze pokud by se jednalo o mimořádnou škodu (politické převraty...), je možné účtovat na vrub mimořádných nákladů. Pokud je možné uplatnit náhradu za škodu buď u 3. osoby (viník) nebo u pojišťovny (pojištění vlastních podnikatelských rizik), předpis náhrady škody se zúčtuje ve prospěch provozních výnosů. Rozdíl mezi náhradou škody a zůstatkovou cenou je daňově uznatelný v případech, kdy pachatelem je neznámá osoba /k tomu je nutné potvrzení policie/ nebo škoda vznikla v důsledku živelné pohromy.¹¹ Zůstatková cena je daňově uznatelná v plné výši i v případě, že pachatel je neznámý - doložené protokolem od policie – a proti zůstatkové ceně není žádná náhrada od pojišťovny.

U vyřazení majetku darováním je mimo zaúčtování zůstatkové ceny do nedaňových nákladů nutné, pokud je dárce plátcem DPH, odvést DPH ze zůstatkové ceny. Přestože zůstatková cena není daňově uznatelná, je možné si uplatnit odčitatelnou položku od základu daně v případě, že dar splňuje podmínky uvedené v §20 odst. 8 zákona o daních z příjmů a to zejména výši daru a příjemce.

Při přeřazení majetku do osobního používání u individuálního podnikatele je tak, jako u darování, nutné u plátce DPH odvést daň z přidané hodnoty, za předpokladu, že při pořízení tohoto majetku bylo uplatněno DPH na vstupu. Výjimkou je pouze vyřazení osobních automobilů pořízených do 1.4.2009, u kterých nebylo možné DPH na vstupu při pořízení uplatnit.

¹⁰ ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2009: 2. díl pro střední školy a veřejnost*, s. 66.

¹¹ §24 odst.2písm.1 zák. č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

Vyřazení z důvodu vkladu do základního kapitálu jiného subjektu nemá vliv na výsledek hospodaření, zůstatková cena se proúčtuje rozvahově a to na vrub účtu 367 – Závazky z upsaných nesplacených vkladů.

Vyřazení majetku lze rozdělit na

- a) odepsaný majetek
- b) majetek odepsaný částečně – se zůstatkovou cenou

ad a) Odepsaný majetek se promítne pouze na majetkových účtech – pořizovací cena je rovna oprávkám, bude proúčtován úbytek na majetkovém účtu a na účtu oprávek. Oprávky představují sumu již uplatněných odpisů.

ad b) Majetek odepsaný částečně – je nutné zaúčtovat částečný účetní odpis za příslušnou část účetního období, dále je nutné neodepsanou část vstupní ceny promítnout do nákladů společnosti v závislosti na důvodu vyřazení.

Tabulka č. 4 – Účtování vyřazení majetku v závislosti na důvodu vyřazení¹²

Způsob vyřazení dlouhodobého majetku	Zúčtování zůstatkové ceny na vrub účtu
Likvidace v důsledku opotřebení	551 - Odpisy dlouhodobého majetku
Prodej dlouhodobého majetku	541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku
V důsledku škody nebo manka	549 - Manka a škody; 582 - Škody
Dary	543 - Dary
Přeřazení do osobního užívání podnikatel	491 - Účet individuálního podnikatele
Nepeněžitý vklad do obchodní společnosti nebo družstva	367 - Závazky z upsaných nesplacených CP a vkladů, příp. 378 - Ost. pohledávky /před zápisem do OR/

Zdroj: ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2009: 2. díl pro střední školy a veřejnost*

Vyřazení dlouhodobého majetku je také třeba ošetřit při stanovení základu daně účetní jednotky. Je třeba neopomenout, že u vyřazeného majetku je nárok pouze na 1/2 ročního odpisu, pokud byl tento majetek v evidenci k prvnímu dni zdaňovacího období. V případě, že byl pořízen v průběhu roku a v průběhu roku také vyřazen, není nárok na žádný daňový odpis. Také je nutné porovnat daňovou a účetní zůstatkovou cenu a rozdíl těchto cen promítnout do základu daně – pokud je zůstatková cena účetní nižší

¹² ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2009: 2. díl pro střední školy a veřejnost*, s. 66.

než daňová, je nutné rozdíl odečíst od základu daně. Toto neplatí v případě prodeje neodepisovaného majetku, např. pozemků, kde lze vstupní cenu majetku zahrnout do daňových nákladů do výše příjmů z prodeje tohoto majetku.

3.6 Účtování majetku

Účtování majetku probíhá v rámci účtových skupin 01 až 08, dále 54 a 55, případně ve skupině 58, jedná-li se o mimořádné události.

Tabulka č. 5 – Vybrané příklady účtování

Popis účetního případu	MD	DAL	Druh ocenění
Zaplacená záloha na HM	052	211	nominální hodnota
Faktura došla - pořízení majetku	042	321	nominální hodnota
Zúčtování zálohy na HM	321	052	nominální hodnota
Zařazení software	013	041	pořizovací cena
Zařazení stavby	021	042	pořizovací cena
Zařazení stroje	022	042	pořizovací cena
Zařazení pozemku	031	042	pořizovací cena
Odpis software	013	073	výpočet
Odpis stavby	021	081	výpočet
Odpis stroje	022	082	výpočet
Vyřazení software - prodej	073	013	pořizovací cena
Vyřazení software - prodej	541	073	zůstatková cena
Vyřazení stavby - dar	081	021	pořizovací cena
Vyřazení stavby - dar	543	081	zůstatková cena
Vyřazení stroje - likvidace	082	022	pořizovací cena
Vyřazení stroje - likvidace	551	082	zůstatková cena
Vyřazení pozemku - prodej	541	031	pořizovací cena*

*daňově uznatelná do výše příjmů z prodeje pozemku

Zdroj: práce autora

3.7 Shrnutí

Odpisy v pojetí zákona o daních z příjmů nabízí poplatníkům volnost v možnosti přerušení daňového odepisování (kromě mimořádných odpisů) na jakkoliv dlouhou dobu. Po zahájení přerušeného odepisování se pokračuje v odepisování tak, jako by k přerušení nedošlo. Dále je zde možnost stanovit si daňové odpisy dle vlastních výpočtů (sazby uvedené v zákoně jsou maximální). Tyto možnosti mohou využít například účetní jednotky, které nedosáhnou takového základu daně, aby uplatnily odčitatelné položky, které by mohly expirovat, např. daňová ztráta, náklady na výzkum a vývoj, dále pokud by hrozilo např. propadnutí slevy na dani. Daňové odpisy jsou vždy vypočteny na roční bázi, účetní jednotka o nich neúčtuje.

Odpisy účetní by měly zobrazovat snížení hodnoty majetku a odrážet skutečnou hodnotu majetku. V žádném případě nelze účetní odpisy přerušit. Účetní odpisy jsou stanoveny na měsíce, společnost o nich účtuje.

Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy se promítá do stanovení základu daně z příjmů, nižší daňové odpisy jsou připočitatelnou položkou, vyšší odčitatelnou.

4. PRAKTICKÁ ČÁST

4.1 Základní informace o vybrané společnosti

Pro praktickou část bakalářské práce jsem si vybrala společnost, ve které pracuji od roku 2007 jako účetní, od roku 2009 jako účetní metodik. Vzhledem k uvádění citlivých údajů o společnosti je v celé mé práci společnost uvedena pod smyšleným jménem, a to VYMYŠLENÁ, a.s. Stejně tak fyzická osoba, z níž byl majetek převeden, je označena jménem Ing. Jan Vymyšlený.

Společnost byla založena zakladatelskou smlouvou dne 31.10.2007. V roce 2008 došlo ke změně názvu společnosti, akcionářů i členů představenstva a dozorčí rady.

Základní kapitál společnosti je 3 000 000 Kč, částku 2 000 000 Kč tvoří peněžitý vklad při založení společnosti, částku 1 000 000 Kč nepeněžitý vklad části podniku jediného akcionáře, Ing. Jana Vymyšleného.

Předmětem podnikání je vedení účetnictví, účetní, daňové, finanční a ekonomické poradenství, konzultační činnost v oblasti implementace a provozu informačního systému Helios Orange, provozování datového centra.

Společnost je povinna vést účetnictví, účetním obdobím je kalendářní rok. Odpovědnost za vedení účetnictví má představenstvo společnosti.

Společnost navázala na podnikání Ing. Jana Vymyšleného, když k datu 1. ledna 2009 byla vložena část podniku této fyzické osoby do akciové společnosti. Společnost tedy vlastní dlouholeté portfolio klientů a také odborný profesionální team účetních a poradců. Důvodem pro změnu právní formy podnikání byly především rozrůstající se aktivity, s tím spojená nutnost posílit základní kapitál a již neakceptovatelné riziko spočívající v neomezeném ručení jediného vlastníka za společnost.

V současné době má společnost roční obrat 18 mil. Kč, zaměstnává 20 kmenových zaměstnanců, a mnoho externích odborníků, podílejících se na příležitostně na zakázkách. Je měsíčním plátcem DPH. Společnost nemá povinnost ověření účetní závěrky auditorem.

4.2 Vklad podniku

Dne 10.12.2008 byl rozhodnutím jediného akcionáře rozhodnuto o zvýšení základního kapitálu společnosti nepeněžním vkladem, a to vložení části podniku jediného akcionáře spočívající ve střediscích vedení účetnictví, účetní a související poradenství. Tento podnik se sestává z majetkových hodnot popsanych ve znaleckém posudku, vypracovaném soudním znalcem Ing. Liborem Fojtíkem. Protože se jednalo o spojené osoby, byl znalec pro ocenění nepeněžitého vkladu jmenován Krajským soudem v Brně.

Na zvýšení základního kapitálu se započítala částka 1 000 000 Kč, zbývající část vkladu zvýší vlastní kapitál společnosti Čistý obchodní majetek části podniku Ing. Jana Vymyšleného byl oceněn na částku 3 400 000 Kč.

Součástí vkládaného majetku byl dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, pohledávky z obchodních vztahů, krátkodobé poskytnuté zálohy, peníze, účty v bankách, položky nákladů příštích období, ochranná známka. Od hodnoty tohoto majetku byly odečteny závazky společnosti a výnosy příštích období.

V další části se budu zabývat pouze vkládaným dlouhodobým majetkem, stanovením vstupních účetních a daňových cen a způsoby odepisování.

4.3 Stanovení hodnoty vkládaného hmotného majetku

Pro správné zavedení majetku do účetní evidence je nutné, aby účetní software umožňoval evidenci dvojích vstupních cen – vstupní cenu účetní a vstupní cenu daňovou, které se při vkládaném majetku téměř vždy liší.

4.3.1 Metodika stanovení časové ceny znalcem

Pro ocenění souboru – stroje a zařízení byla použita kritéria užívaná pro metodu reprodukční. Byla stanovena výchozí cena – v podstatě se jedná o cenu reprodukční, tzn. cenu, kterou je nutno vynaložit k pořízení stejného nebo srovnatelného zařízení v době oceňování. Tato výchozí cena byla základem pro výpočet časové ceny, která je vyjádřením skutečné technické hodnoty zařízení k datu znaleckého ocenění.

Z časové ceny byla dále vypočtena cena obvyklá, tj. cena, za kterou je možno v rozhodné době zařízení koupit nebo prodat na otevřeném trhu. Určuje se z ceny časové pomocí koeficientu prodejnosti.

Cena obvyklá byla použita jako účetní vstupní cena.¹³

4.3.2 Daňová vstupní cena

Daňové vstupní ceny byly použity dle daňové evidence původního vlastníka, Ing. Jana Vymyšleného.

¹³ Znalecký posudek zpracovaný Ing. Liborem Fojtíkem, s. 32.

4.4 Stanovení způsobu odepisování

4.4.1 Účetní odpisy

Znalcem byla v posudku znalcem určena předpokládaná životnost jednotlivých majetků v letech. Podle této životnosti byly stanoveny doby odepisování.

4.4.2 Daňové odpisy

Způsoby odepisování i zařazení majetků do jednotlivých odpisových skupin bylo řádně nastaveno v souladu s původní evidencí.

4.5 Specifikace vkládaného majetku

V následující tabulce je uveden souhrnně majetek, který byl vkládán do společnosti a oceněn ve znaleckém posudku k datu 31.10.2008.

Tabulka č. 6 – Souhrn vkládaného majetku

Typ	Název	Souhrn pořizovacích cen účetních	Souhrn zůstatkových cen účetních	Souhrn cen obvyklých	Rozdíly v ocenění
DM	Drobný dl. majetek - neodepisovaný	609 033	0	56 482	56 482
NAK	Drobný dl. majetek - neodepisovaný	2 991 787	0	812 507	812 507
DDM	Drobný dl. majetek - odepisovaný 2 roky	224 683	0	34 540	34 540
HNM	Dl. hmotný/nehmotný majetek	2 293 989	532 863	1 061 180	528 317
CELKEM		6 119 492	532 863	1 964 709	1 431 846

Zdroj: práce autora dle interních dat společnosti

Souhrn pořizovacích cen je převzat z evidence původního vlastníka, stejně jako souhrn zůstatkových cen účetních. Souhrn cen obvyklých potom představuje částky oceněné znalcem. Rozdíly v ocenění pak jsou rozdílem mezi cenami zůstatkovými a cenami obvyklými.

V typech majetku DM a NAK jsou evidovány majetky, které mají vstupní ceny u původního vlastníka nižší než 40 000,- Kč. Dva různé typy majetku pro stejný druh byl zvolen s přechodem účetního systému na počátku roku 2003 z původního systému Kalkul na nynější Helios Orange. Důvodem byla potřeba rozlišit majetky, které pocházely z původního systému a nově nakoupené.

Jsou zde zařazeny počítače, tiskárny, notebooky, skříně, regály, kancelářská technika, software, vozidla po ukončení finančního leasingu.

V typech majetku DDM jsou majetky s dobou životnosti delší než 1 rok a vstupní ceny jsou nižší než 40 000,- Kč. Proto jsou stanoveny účetní odpisy dle § 24 odst. 2 písm. v zákona o daních z příjmů lineárně na 24 měsíců.

V typech majetku HNM jsou zařazeny dlouhodobé hmotné i nehmotné majetky přesahující částku 40 tis. Kč, případně 60 tis. Kč u nehmotného majetku, konkrétně servery, kopírovací stroj, vozidlo.

Rozdíl v celkovém ocenění ve výši Kč 1 431 846,- Kč je z velké části tvořen rozdílem u drobného majetku, který se odepisoval buď přímo při pořízení (100% odpis), nebo rovnoměrně na 24 měsíců. Diference ve výši Kč 528 317,- Kč je tvořena dlouhodobým majetku, u něž nebyly správně odhadnuty doby využití majetku.

Tyto rozdíly ukazují na to, že původní vlastník majetku odepisoval svůj majetek ne zcela v souladu s dodržením zásady, že účetní odpisy mají zobrazovat míru opotřebení daného majetku a odpisový plán se má stanovit s přihlédnutím ke skutečně předpokládané době využívání majetku ve společnosti.

4.5.1 Porovnání účetních vstupních cen

Většina majetku byla oceněna vyšší cenou, než byly účetní zůstatkové ceny u původního vlastníka. Například majetek IM 26 – SQL Server HP Pro Liant, pořízen dne 23.8.2005, jehož zůstatková cena v účetnictví činila 48 259,- Kč, byl oceněn na částku 69 500,- Kč. Majetek byl odepisován rovnoměrně, na dobu 48 měsíců.

Porovnání vývoje odepisování uvádím níže:

Tabulka č. 7 – Model odepisování u původního vlastníka – rovnoměrné odepisování

Majetek	Vstupní cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
SQL Server HP	330 954			
Datum zařazení	23.8.2005			
Doba odepisování	48 měsíců			
Rok 2005		34 474	34 474	296 480
Rok 2006		82 739	117 213	213 741
Rok 2007		82 739	199 952	131 002
Rok 2008		82 739	282 691	48 263
Rok 2009		48 263	330 954	0

Zdroj: práce autora

Tabulka č. 8 – Model odepisování u nového vlastníka – rovnoměrné odepisování

Majetek	Vstupní cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
SQL Server HP	69 500			
Datum zařazení	1.1.2009			
Doba odepisování	36 měsíců			
Rok 2009		23 167	23 167	46 333
Rok 2010		23 167	46 334	23 166
Rok 2011		23 166	69 500	0
Rozdíly v r. 2009		-25 096	-307 787	46 333

Zdroj: práce autora

Rozdíly v odpisech se promítají v účetnictví na účtu 551, a znamenají v tomto případě snížení nákladů oproti původnímu vlastníkovi v roce 2009 o částku 25 096,- Kč. Zároveň kvůli rozdílným vstupním cenám majetku, je zůstatek na účtu 022 vyšší o částku 46 333,- Kč k datu 31.12.2009, znamená to tedy nárůst aktiv v brutto hodnotě.

Stejným způsobem by byly promítnuty rozdíly v odpisech a vstupních cenách při vložení nemovitosti. Vzhledem k historickým cenám v účetnictví a neustále stoupajícím reálným cenám pozemků a nemovitostí, které by se odrazily v ocenění znalcem, by však tyto rozdíly mohly být několikanásobně vyšší.

V opačném případě, kdy znalec ocenil časovou cenu nižší, než byla původní zůstatková cena ukazuje příklad č. 2 – Server Brian, č. majetku IM 31. Tento majetek byl pořízen

v druhé polovině roku 2008. Při zařazení do majetku byla stanovena doba předpokládaného používání ve společnosti na 6 let a stanoven následující odpisový plán:

Tabulka č. 9 – Model odepisování u původního vlastníka – rovnoměrné odepisování

Majetek	Vstupní cena	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
server Brian - IM 31	118 296			
Datum zařazení	31.8.2008			
Doba odepisování	72 měsíců			
Rok 2008		8 216	8 216	110 080
Rok 2009		19 716	27 932	90 364
Rok 2010		19 716	47 648	70 648
Rok 2011		19 716	67 364	50 932
Rok 2012		19 716	87 080	31 216
Rok 2013		19 716	106 796	11 500
Rok 2014		11 500	118 296	0

Zdroj: práce autora

Znalec ocenil majetek na hodnotu 82 808,- Kč, dobu životnosti stanovil na 36 měsíců. Tím se zkrátila doba odepisování.

Tabulka č. 10 – Model odepisování u nového vlastníka – rovnoměrné odepisování

Majetek	Vstupní cena	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
server Brian - IM 31	82 808			
Datum zařazení	1.1.2009			
Doba odepisování	36 měsíců			
Rok 2009		27 603	27 603	55 205
Rok 2010		27 603	55 206	27 602
Rok 2011		27 602	82 808	0
Rozdíly v r. 2009		7 887	-329	-35 159

Zdroj: práce autora

Rozdíly v odpisech v roce 2009 jsou vyšší o částku 7 887,- Kč. Zároveň kvůli rozdílným vstupním cenám majetku, je zůstatek na účtu 022 nižší o částku 35 159,- Kč k datu 31.12.2009, znamená to tedy snížení hodnoty aktiv v brutto hodnotě.

Rozdíly ve vypočtených účetních odpisech mohou být způsobeny:

- rozdílnou vstupní cenou mezi původním a novým vlastníkem – směrem nahoru i dolů
- rozdílnou dobou předpokládané životnosti – směrem nahoru i dolů

4.6 Majetek nezahrnutý do znaleckého posudku – pořízený po datu ocenění

V průběhu měsíců listopad a prosinec 2008 byly pořízeny ve fyzické osobě ještě další majetky, které však již nebyly zahrnuty do znaleckého posudku. Jejich soupis je uveden v tabulce:

Tabulka č. 11 – Soupis majetku pořízeného po datu ocenění

ČM	Název majetku	Daňová vstupní cena	Daňová zůstatková cena	Účetní vstupní cena	Účetní zůstatková cena	Pořízeno
0000032	Vozidlo Toyota Yaris NG05	249 000,00	199 199,00	249 000,00	199 199,00	12.12.08
0000033	Vozidlo Toyota Auris NG06	410 000,00	328 000,00	410 000,00	328 000,00	12.12.08
00000193	NAS Q-NAP TS-109 / SATA 500GB			15 800,00	0,00	19.12.08
00000192	Notebook HP			17 836,00	0,00	16.12.08
00000190	PC HAL3000 a Silver - Windows XPpro			14 735,00	0,00	04.12.08
00000191	PC HAL3000 a Silver - Windows XPpro			14 735,00	0,00	04.12.08
00000189	HP LaserJet P2015D			8 155,00	0,00	27.11.08
00000188	Plynový kotel NOVULA 3			35 283,00	0,00	23.11.08
00000187	APC UPC SMART 2200 SUA			15 980,00	0,00	17.11.08
00000185	AVG Anti-Virus 8			3 213,45	0,00	14.11.08
00000186	Fax Panasonic KX-FL613X			5 878,15	0,00	14.11.08
	Celkem	659 000,00	527 199,00	790 615,60	527 199,00	

Zdroj: účetnictví společnosti Ing. Jan Vymyšlený

Drobný hmotný majetek v hodnotě do 40 000,- Kč byl zaveden v původních vstupních cenách.

Vstupní účetní ceny u dlouhodobých majetků (karty číslo 32 a 33) byl vypočten u nového vlastníka takto:

Majetek číslo 32 – vozidlo:

vstupní cena = 249 000,- Kč

účetní oprávky 5 188,- Kč (1/48 ze vstupní ceny),

vypočtená zůstatková cena k 31.12.08 činí **243 812,- Kč**

Majetek číslo 33 – vozidlo:

VC = 410 000,- Kč

účetní oprávky 8 542,- Kč (1/48 ze vstupní ceny),

vypočtená zůstatková cena k 31.12.08 činí **401 458,- Kč**

Diference mezi stanovenými účetními cenami u původního vlastníka a nového vlastníka byly způsobeny odlišným nastavením účetních odpisů. Původní vlastník použil daňové odpisy zároveň i jako účetní. S tímto přístupem se v praxi setkáváme celkem často, zejména u malých společností. Zaúčtování daňových odpisů namísto účetních zkresluje výsledky celé společnosti jak v oblasti nákladů – zaúčtované odpisy, tak v oblasti ocenění majetku v rozvaze.

Rozdíly v účetních cenách ukazuje následující tabulka:

Tabulka č. 12 – Model odepisování u původního vlastníka – zrychlené odepisování

Majetek	Vstupní cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
Vozidlo - IM 33	410 000			
Rok 2009		82 000	82 000	328 000
Rok 2010		131 200	213 200	196 800
Rok 2011		98 400	311 600	98 400
Rok 2012		65 600	377 200	32 800
Rok 2013		32 800	410 000	0

Zdroj: práce autora dle interních dat společnosti

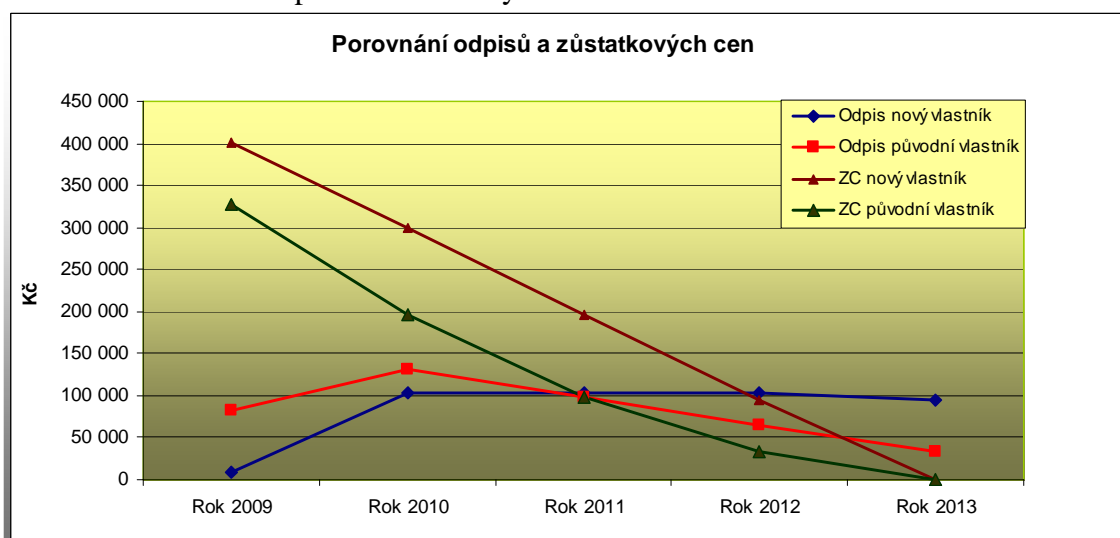
Tabulka č. 13 – Model odepisování u původního vlastníka – lineární odepisování

Majetek	Vstupní cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
Vozidlo - IM 33	410 000			
Rok 2009		8 542	8 542	401 458
Rok 2010		102 500	111 042	298 958
Rok 2011		102 500	213 542	196 458
Rok 2012		102 500	316 042	93 958
Rok 2013		93 958	410 000	0

Zdroj: práce autora dle interních dat společnosti

Pro lepší orientaci jsou zůstatkové ceny a odpisy v jednotlivých letech zaneseny v grafu:

Graf 1 – Porovnání odpisů a zůstatkových cen



Zdroj: práce autora dle interních dat společnosti

Společnost VYMYŠLENÁ a.s. použila správně lineární metodu pro výpočet účetních odpisů dle doby předpokládaného doby použití vozidla ve společnosti. Společnost obvykle po skončení úvěrových smluv, které bývají sjednány na maximální dobu 48 měsíců, vozidla prodává a pořizuje nová.

Společnost veškeré majetky bez ohledu na jejich vstupní cenu stanovenou znalcem zařadila do dlouhodobého majetku a dodržela správně dobu používání dle životností uvedených v posudku.

V případě pořízení majetku do 40 000 Kč může účetní jednotka majetek rozdělit na několik kategorií dle vnitřní směrnice společnosti a tento majetek odepisovat rozdílně. Výtah ze směrnice společnosti VYMYŠLENÁ a.s.

- 1. Majetek se vstupní cenou do 20 000,- Kč – zaúčtovat přímo do nákladů ve 100% výši vstupní ceny na účty skupiny 50 – spotřeba materiálu; je nutné vést operativní evidenci. Tento majetek podléhá inventarizaci, hodnotu tohoto majetku je uvedena v příloze k účetní závěrce.*
- 2. Vstupní cena 20 001 – 40 000,- Kč – zařadit do **drobného dlouhodobého majetku**, účtování v účtové skupině 02 – Dlouhodobý majetek; odepisování rovnoměrné po dobu 24 měsíců.¹⁴*

Alternativně lze pro majetek, který má dobu použitelnosti delší než jeden rok a hodnotu do 40 000,- Kč použít účtování na vrub účtů 501 – Spotřeba materiálu a účtů časového rozlišení 381 – Náklady příštích období. Účetní jednotka tím dodrží časovou a věcnou souvislost nákladů. Používá se zejména při zařazování většího množství majetku, který by mohl být jednorázově zaúčtován do nákladů, např. vybavení hotelových pokojů, kancelářský nábytkem.

4.7 Majetek vyřazený v období od ocenění znalcem do vložení majetku

V období od 1. listopadu 2008 do 31. prosince 2008 došlo také k vyřazení některých majetků z důvodu opotřebení, případně nefunkčnosti.

¹⁴ Interní směrnice společnosti VYMYŠLENÁ a.s.

Jedná se o následující majetky:

Tabulka č. 14 – Majetek vyřazený v období mezi znaleckým posudkem a datem vložení

Typ	Číslo	Název majetku	Cena stanovená znalcem	Zůstatková cena účetní	Datum vyřazení
NAK	134	Osobní automobil Toyota Yaris	66 861	0	12.12.08
NAK	44	PC HAL3000 iGOLD+Monitor	7 504	0	04.12.08
NAK	19	PC HAL3000 aGold	2 715	0	04.12.08
DM	70	Tiskárna HP LaserJet	1 973	0	27.11.08
NAK	46	Fax KX-FT908CE-B	1 058	0	14.11.08
CELKEM			80 111	0	

Zdroj: práce autora dle interních dat společnosti

Tyto majetky již nebyly vloženy do společnosti VYMYŠLENÁ a.s.

4.8 Celková rekapitulace majetku po vložení

Před vložení majetku nevladnila společnost VYMYŠLENÁ a.s. žádný dlouhodobý majetek. Po vložení majetku k datu 1.1.2009 se změnila rozvaha: na účet 022028 byla naúčtována hodnota vkládaného majetku ve výši Kč 2 661 484,- Kč a to jednotlivě po kartách majetků z důvodu přehlednosti a kontroly.

Tabulka č. 15 – Struktura vložného majetku

Majetek	Vstupní ceny účetní
- vložný oceněný znalcem	1 964 709
- pořízený po datu ocenění	776 886
- vyřazený po datu ocenění	-80 111
CELKEM	2 661 484

Zdroj: práce autora dle interních dat společnosti

4.9 Vyřazení majetku

V průběhu roku 2009 došlo k vyřazení některých majetků. U většiny z nich důvodem vyřazení bylo fyzické opotřebení majetků, u nichž došlo k vyřazení likvidací. Pouze u osobního automobilu bylo důvodem vyřazení prodej majetku.

Tabulka č. 16 – Vyřazený majetek v roce 2009

Majetek	VCU	ZCU	Datum vyřazení	Vyřazeno dokladem
IMP00000031 Tiskárna HP DeskJet 5550C	763,00	697	01.04.09	703/5
IMP00000046 Rohová sedací souprava	3 500	3 206	01.04.09	703/5
IMP00000065 Tiskárna DeskJet	322	295	01.04.09	703/5
IMP00000169 Židle kancelářská	995	799	05.08.09	703/14
IMP00000060 PC HAL3000 a Platinum	5 256	3 933	22.10.09	703/21
IMP00000210 Osobní automobil TOYOTA Yaris	65 408	49 055	12.10.09	703/22
IMP00000115 PC HAL3000 Phantom aAlien	5 891	4 251	07.11.09	703/23
CELKEM	82 135	62 236		

Zdroj: práce autora dle interních dat společnosti

4.9.1 Vyřazení likvidací

Vyřazení majetku č. IMP – 31 společnost zaúčtovala takto:

Vstupní cenu 3 500 Kč – MD 082028 / DAL 022028

Zůstatkovou cenu 3 206,- Kč – MD 551901 / DAL 082028

Zůstatková cena ve výši 3 206,- Kč není daňově uznatelná, protože se jedná účetní zůstatkovou cenu. Daňová zůstatková cena je 0,- Kč (majetek byl již daňově odepsán u původního vlastníka), proto je třeba částku 3 206,- Kč vyloučit z daňových nákladů v priznání k dani z příjmů právnických osob. Tato částka bude uvedena na řádku 40.

4.9.2 Vyřazení prodaného majetku

Osobní vozidlo bylo prodáno dne 12.10.2009 za částku 30 000,- Kč bez DPH. Daň z přidané hodnoty nebyla u prodeje účtována, protože při nákupu vozidla nemohlo být DPH odpočteno.

Vyřazení majetku č. IMP – 210 společnost zaúčtovala takto:

Vstupní cenu 65 408 Kč – MD 082028 / DAL 022028

Zůstatkovou cenu 49 055,- Kč – MD 541900 / DAL 082028

V případě vyřazení prodaného majetku je nutné porovnat zůstatkovou cenu účetní a zůstatkovou cenu daňovou a tento rozdíl vyloučit v daňovém přiznání. Zůstatková cena účetní činila 49 055,- Kč, zůstatková cena daňová byla 0 Kč. Rozdíl ve výši 49 055,- Kč bude uveden na řádku 40 jako připočitatelná položka.

4.10 Rozdíly účetních a daňových odpisů v roce 2009

Pro přípravu daňového přiznání je nutné seskupit majetky společnosti podle daňových skupin. Bezpodmínečně musíme započíst do daňových i účetních odpisů částky odpisů již vyřazených majetků – u daňových odpisů se jedná o polovinu ročního odpisu, u účetních odpisů poměrná část dle počtu měsíců, kdy byl majetek v evidenci.

V následující tabulce jsou uvedeny odpisy společnosti VYMYŠLENÁ za rok 2009:

Tabulka č. 17 – Rozdíly účetních a daňových odpisů

Odpisová skupina	Daňová vstupní cena	Účetní vstupní cena	Daňové odpisy	Účetní odpisy	Rozdíl účetní x daňové odpisy
Neodepisovaný majetek	0	759 917	0	0	0
Drobný majetek	0	584 488	0	0	0
1.skupina	2 285 310	1 691 314	537 326	212 767	324 559
2. skupina	2 451 308	1 746 767	457 307	455 264	2 043
software a NVV	375 880	375 880	41 768	31 330	10 438
časové odpisy	2 698 435	844 900	0	302 946	-302 946
CELKEM	7 810 933	5 243 349	1 036 401	1 002 307	34 094

Zdroj: práce autora dle interních dat společnosti

V položce neodepisovaný majetek se jedná o ochrannou známku, kterou nelze odepisovat. V položce drobný majetek je uveden majetek, který byl 100% odepsán při pořízení. V dalších skupinách jsou zahrnuty již jak majetky nově pořízené, tak majetky převedené z fyzické osoby.

Z uvedeného vyplývá, že daňové odpisy převyšují odpisy účetní. Je to způsobeno nákupem nových aktiv v průběhu roku 2009. Především se jedná o pořízení zařízení datového centra – nákup serverů a aplikačního software k těmto serverům, dále pak o pořízení nového vozidla. U těchto nových majetků byly použity mimořádné daňové odpisy (v 1. odpisové skupině na 12 měsíců; v 2. odpisové skupině na 24 měsíců). Proto se rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy snížil na celkovou částku 34 094,- Kč. Tato částka sníží základ daně z příjmů právnických osob.

Pro názornost uvádím příklad výpočtu mimořádných odpisů, které použila společnost například u majetku 001 – 000000001 – osobní automobil. Vozidlo bylo pořízeno 9.10.2009, financováno bylo smlouvou o úvěru. Bylo zařazeno do 2. odpisové skupiny, správně určen kód SKP 34.10.2. Jedná se o nový majetek. Způsob odepisování byl zvolen dle § 30a zákona o daních z příjmů – daňový mimořádný odpis. Vstupní cena činila 218 403,- Kč.

Výpočet daňových odpisů:

měsíční odpis = 60% ze VC / 12 měsíců v 1. roce odepisování

= 40% ze VC / 12 měsíců v 2. roce odepisování

Tedy: 60% z částky 218 403,- / 12 = 10 921,- Kč zaokrouhloeno na Kč nahoru

Vypočtený odpis činí 10 921,- Kč za měsíc.

Odpisy za rok 2009 – 10 921,- Kč za měsíc × 2 měsíce = 21 842,- Kč.

Odpisy je možné uplatnit od následujícího měsíce po zařazení.

Zůstatková cena k 31.12.2009 je vypočtena podle následujícího vzorce:

ZC = VC – odpisy

a je 196 561,- Kč

Účetní odpisy byly stanoveny na dobu používání po dobu splácení úvěru, tj. na 48 měsíců. Společnost předpokládá po splacení úvěru odprodej vozidla a pořízení nového.

Výpočet účetních odpisů:

Sazba měsíční: 2,0833% ze vstupní ceny

měsíční odpis = VC × měsíční sazba

měsíční odpis = 218 403,- Kč × 2,0833%; tj. 4 551,- Kč zaokrouhloeno na Kč nahoru

Odpis za rok 2009 – 4 551,- Kč × 3 měsíce = 13 653,- Kč.

Zůstatková cena účetní je 204 750,- Kč.

Rozdíl v odpisech: 21 842,- Kč (daňové)

-13 653,- Kč (účetní)

8 189,- Kč Daňové odpisy převyšují účetní, snižují základ daně.

Rozdíl v zůstatkových cenách: 196 561,- Kč

-204 750,- Kč

-8 189,- Kč Zůstatková cena účetní je vyšší než daňová.

Společnost pro účtování majetku používá účetní systém Helios Orange. Po správném zadání vstupních dat spočítá daňové i účetní odpisy. Lze nastavit rozdílné vstupní účetní a daňové ceny. Ukázka karty z tohoto systému s kartou, u níž byly použity mimořádné daňové odpisy.

Obrázek č. 1 – Karta majetku

stav k datu: 31.12.2009

Inventární karta majetku

strana: 1 z 1

Typ majetku: 001	Inventární číslo: 00000001	Název nebo popis majetku: Toyota Yaris 1.0	SKP: 34.10.2
Datum pořízení: 9.10.2009 Datum zavedení: 9.10.2009 Datum vyřazení:		Typové označení: MC08 5HB 1.0 WT-i Výrobce: Toyota Výrobní číslo: VNKKG82300A219168	Vyrobena: Země: Doklad: FP 200/334

Daňové pohyby

Způsob odpisu: mimořádný	Zastavení: Nezastaveno	Fáze zpracování: Připraveno
Daňová skupina: 2.skupina	Roky odpisu: 2	Část roč. odpisu: 100 %
Vstupní cena: 218 403,00	Zvýšení ceny: 0,00	Oprávký: 21 842,00
		Zůstatková cena: 196 561,00

Datum platnosti:	Typ pohybu:	Změna vstupní ceny:	Změna zvýšení vstupní ceny:	Změna oprávek:	Daňová skupina:	K/S:	R/O:	Část roč. odpisu:	Odpis:	Zůstatková cena:
9.10.2009	Počáteční stav	218 403,00	0,00	0,00	2.skupina	24,00	0	100 %		218 403,00
30.11.2009	Odpis	0,00	0,00	10 921,00	2.skupina	24,00	1	100 %	10 921,00	207 482,00
31.12.2009	Odpis	0,00	0,00	10 921,00	2.skupina	24,00	2	100 %	10 921,00	196 561,00

Účetní pohyby

Účetní skupina: 000	Sazba měsíční: 2,08 %	Sazba roční: 25,00 %	Fáze zpracování: Připraveno
Prázdňá účetní skupina	Počet období: 3	Roky:	Měsíce:
	Cena: 218 403,00	Oprávký: 13 663,00	Zůstatková cena: 204 750,00

Datum platnosti:	Typ pohybu:	Účtováno:	Změna ceny:	Č.S:	Sazba měsíční:	Sazba roční:	Čís. kont.	Poč. obd.	Změna oprávek:	Zůstatková cena:
9.10.2009	Počáteční stav	Ano	218 403,00	000	2,08 %	25,00 %	70309	1	0,00	218 403,00
31.10.2009	Odpis	Ano	0,00	000	2,08 %	25,00 %	70310	1	4 551,00	213 852,00
30.11.2009	Odpis	Ano	0,00	000	2,08 %	25,00 %	70310	2	4 551,00	209 301,00
31.12.2009	Odpis	Ano	0,00	000	2,08 %	25,00 %	70310	3	4 551,00	204 750,00

Umístění

Zaměstnanec: 12	Příjmení:	Jméno:	Číslo zakázky:
Úvar: 00100001	Název úvaru: Vedení účetnictví		Nákladový druh: 001.00001.004
Kód lokality:	Název lokality:		Vozidlo:

Datum platnosti:	Typ pohybu:	Zaměstnanec:	Příjmení:	Jméno:	Úvar:	Název úvaru:	Kód lokality:	Název lokality:
9.10.2009	Počáteční stav	12			00100	Vedení účetnictví		

Poznámka:

Technický popis:

4.11 Odložená daň

Pokud se liší účetní a daňové zůstatkové ceny, stejně jako v příkladu osobního vozidla, je nutné, spočíst a zaúčtovat odloženou daň.

Metodiku odložené daně podrobně řeší Český účetní standard č. 003. Odložená daň se zjišťuje ze všech rozdílů mezi daňovými a účetními položkami, nejen mezi rozdílnými zůstatkovými cenami, ale například i při účtování účetních opravných položek k pohledávkám, zásobám, k rezervám tvořeným nad rámec příslušných zákonů.¹⁵

Povinnost účtovat o odložené dani mají účetní jednotky, které sestavují závěrku v plném rozsahu a akciové společnosti vždy. Ostatní účetní jednotky se mohou rozhodnout, zda o odložené dani budou účtovat.

Při výpočtu mohou nastat dvě varianty – rozdíl je kladný – např. zůstatková účetní hodnota majetku je vyšší než daňová zůstatková hodnota – pak se jedná o odložený závazek, rozdíl je záporný – jedná se o odloženou pohledávku.

Odloženou daní se rozumí částka daně z příjmů k úhradě v budoucích obdobích, spočte se jako součin rozdílu mezi účetními a daňovými hodnotami a sazbou daně z příjmů platnou v obdobích, kdy bude příslušný rozdíl uplatněn. Pokud sazba daně není pro dané období známá, použije se poslední budoucí známá sazba daně.

O odloženém závazku účetní jednotka účtuje vždy, o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti¹⁶. V praxi to znamená, že o odložené daňové pohledávce se účtuje pouze pokud je jistota, že se tato pohledávka v budoucnu uplatní.

¹⁵ Český účetní standard č. 003

¹⁶ Český účetní standard č. 003

Tabulka č. 18 – Výpočet odložené daně

Stav k datu	Σ Daňových zůstatkových cen	Σ Účetních zůstatkových cen	Rozdíl	Sazba daně	Odložená daň	Účtování
1.1.2009	923 660	2 661 484	1 737 824	19%	330 187	429 / 481
31.12.2009	1 966 772	3 676 453	1 709 681	19%	324 839	
Rozdíl k zaúčtování k 31.12.2009					-5 347	481 / 592

Zdroj: práce autora dle interních dat společnosti

Pro výpočet odložené daně byla použita sazba daně z příjmu ve výši 19% platná pro zdaňovací období roku 2010. Odložená daň byla spočtena k 1.1.2009 – po vložení majetku, a dále přepočtena ke konci účetního období. Rozdílné je také účtování odložené daně, část vztahující se k minulým obdobím, když se poprvé o odložené dani účtuje, je zúčtována proti výsledku hospodaření minulých let, rozdíly plynoucí z aktuálního období jsou zaúčtovány výsledkově na vrub nebo ve prospěch účtu 592 – Odložená daň.

4.12 Dopad vložení majetku na rozvahu

Vložení majetku fyzické osoby Ing. Jan Vymyšleného do akciové společnosti VYMYŠLENÁ mělo následující vliv strukturu majetku a závazků:

Změnila se hodnota aktiv i pasiv o 5 117 tis. Kč. V aktivech hodnotu kladného rozdílu tvoří především dlouhodobý majetek ve výši Kč 3 421 tis. Kč. Další rozdíl tvoří oběžná aktiva v celkové výši 2 614 tis. Kč, která tvoří zejména pohledávky, a nárůst zůstatku na bankovních účtech. Naopak v položce pohledávky za upsaný vlastní kapitál došlo k úbytku o 1 000 tis. Kč. V roce 2008 bylo zaúčtováno zvýšení základního kapitálu na základě rozhodnutí valné hromady ze dne 10.12.2008. Vložením majetku fyzické osoby k datu 1.1.2009 bylo zvýšení základního kapitálu splaceno.

V pasivech změny nastaly ve vlastním kapitálu a to o hodnotu rozdílu mezi aktivy a pasivy vkládaného majetku z fyzické osoby. V podstatě to znamená, že bylo vloženo více majetku než závazků, tento majetek je tedy v rozvaze krytý položkou 418 – Oceňovací rozdíl při přeměnách z rozdílu ocenění. Záporný rozdíl 1 000 tis. Kč

je u položky změny základního kapitálu, která souvisí se změnou položky pohledávky za upsaný vlastní kapitál v aktivech. Nárůst o 1 315 tis. Kč je v položce dlouhodobé závazky, jedná se o převzaté smlouvy o úvěru na vozidla. Další významnou položkou je nárůst krátkodobých závazků o částku 1 551 tis. Kč, kterou tvoří z velké části závazky z obchodních vztahů.

Pro přehlednost jsem rozdíl jednotlivých položek rozvahy zpracovala do tabulky:

Tabulka č. 19 – Rozvaha sestavená k 1.1.2009

Rádek	Náplň	Stav k 31.12.08	Stav k 1.1.09	Rozdíl
	AKTIVA CELKEM	3 550	8 667	5 117
A.	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	1 000	0	-1 000
B.	Dlouhodobý majetek	0	3 421	3 421
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	0	760	760
4.	Ocenitelná práva	0	760	760
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	0	2 661	2 661
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	0	2 661	2 661
C.	Oběžná aktiva	2 387	5 002	2 615
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	0	14	14
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	0	14	14
C. III.	Krátkodobé pohledávky	178	1 175	996
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	178	1 175	996
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	2 209	3 813	1 604
C. IV. 1.	Peníze	1 680	1 704	24
2.	Účty v bankách	529	2 109	1 579
D. I.	Časové rozlišení	163	244	81
D. I. 1.	Náklady příštích období	163	244	81
	PASIVA CELKEM	3 550	8 667	5 117
A.	Vlastní kapitál	3 055	4 935	1 880
A. I.	Základní kapitál	3 000	3 000	0
A. I. 1.	Základní kapitál	2 000	3 000	1 000
3.	Změny základního kapitálu	1 000	0	-1 000
A. II.	Kapitálové fondy	0	1 880	1 880
A. II. 4.	Ocenovací rozdíly z přecenění při přeměnách	0	1 880	1 880
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	-22	55	77
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	0	77	77
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	-22	-352	-330
A. V.	Výsledek hospodaření běžného ÚO	77	0	-77
B.	Cizí zdroje	222	3 263	3 041
B. II.	Dlouhodobé závazky	0	1 313	1 313
9.	Jiné závazky	0	1 313	1 313
10.	Odložený daňový závazek	0	330	330
B. III.	Krátkodobé závazky	222	1 775	1 553
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	114	1 048	934
5.	Závazky k zaměstnancům	0	344	344
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdr.poj.	0	226	226
7.	Stát - daňové závazky a dotace	55	101	46
11.	Jiné závazky	0	2	2
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	53	54	1
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	0	175	175
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	0	175	175
C. I.	Časové rozlišení	273	469	196
C. I. 1.	Výdaje příštích období	28	174	146
2.	Výnosy příštích období	245	295	50

Zdroj: práce autora dle interních dat společnosti

4.13 Příloha k účetní závěrce za rok 2009

V příloze k účetní závěrce je nutné uvést změny týkající se účetní jednotky během účetního období a její činnosti. Dle mého názoru by měly být zmíněny změny související s vkladem majetku, zejména jakým způsobem se vkládá – (peněžitý, nepeněžitý vklad), jaký dopad mělo vložení majetku na údaje vykázané v rozvaze. Dále měl být vysvětlen nárůst všech aktivit na společnosti – zvýšení obratu i výsledku hospodaření.

V příloze za rok 2009 tyto informace nebyly zveřejněny. V příloze za rok 2008 bylo zmíněno pouze zvýšení základního kapitálu dle notářského zápisu, včetně uvedení, že část vkladu bude upsáno jako nepeněžitý vklad ve výši 1 000 000,- Kč a přesah této hodnoty zvýší vlastní kapitál společnosti. Bylo upsáno 8 ks kmenových akcií na majitele ve jmenovité hodnotě 100 000,- Kč a dále 20 ks kmenových akcií na jméno Ing. Jan Vymyšlený v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 20 000,- Kč.

5. ZÁVĚR

Ve své bakalářské práci jsem se snažila vysvětlit principy dlouhodobého majetku, způsoby odepisování, a zejména potom odlišnosti u majetku vloženého do obchodní společnosti nepeněžitým vkladem. Příkladem mi bylo vložení tohoto majetku fyzickou osobou Ing. Jana Vymyšleného do společnosti VYMYŠLENÁ a.s.

Vložený majetek tvořila zejména kancelářská technika, zařízení kanceláří a podstatnou část také ochranná známka. Tento majetek byl oceněn znalcem a vložen do společnosti za ceny obvyklé. Ceny obvyklé v souhrnu byly vyšší, než účetní ocenění u původního vlastníka. Důvodem vyššího ocenění bylo i ocenění drobného dlouhodobého majetku, který byl původním vlastníkem již odepsán a měl tedy nulovou zůstatkovou cenu. Na nižší cenu byly ohodnoceny pouze majetky, které byly pořízeny těsně před vložím např. server pořízený v druhé polovině roku 2008. Dobu životnosti jednotlivých majetků z posudku znalce použila společnost VYMYŠLENÁ, a.s. jako dobu odepisování jednotlivých majetků.

Dále se vyskytl problém u stanovení zůstatkových cen u majetku, který byl pořízen v období mezi oceněním znalcem (31.10.2008) a datem vložení majetku (1.1.2009). Společnost VYMYŠLENÁ, a.s. správně spočetla zůstatkovou cenu dle účetních odpisů, stanovených dle předpokládané doby užívání majetku. Tím se odchýlila od zůstatkové ceny původního vlastníka, který nesprávně použil pro účetní odpisy těchto majetků odpisy daňové.

Pro daňové účely byly správně použity vstupní ceny původního vlastníka, stejně tak byly dodrženy způsoby odepisování, zařazení do odpisových skupin i doby odepisování. Nový vlastník pokračuje beze změny v daňovém odepisování.

Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy byly správně vypočteny a zohledněny v daňovém přiznání za rok 2009, v němž tvořily položku snižující základ daně. Důvodem opačného rozdílu, než by se očekávalo, byl nákup nového zařízení datového centra a osobního vozidla, u nichž bylo použito zkrácených mimořádných daňových odpisů - tyto majetky budou odepsány během 24 měsíců - byly zařazený do 2. odpisové

skupiny. Tímto způsobem byla eliminována daňová zátěž společnosti a téměř vyrovnán rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy.

Po zaúčtování všech vkládaných položek majetku (tedy nejen dlouhodobý majetek, ale i oběžný majetek) a závazků, vznikl rozdíl ve výši 1 880 tis. Kč, jenž byl správně zaúčtován ve prospěch účtu 418 – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách.

Jedinou výtku bych měla k sestavení přílohy k účetní závěrce za rok 2009, ve které měly být v oddílu *Doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty*¹⁷ uvedeny informace o vkladu majetku i s dopady do výkazů, tak aby bylo pro externí uživatele těchto informací jasné, proč najednou vzrostla aktiva i pasiva společnosti a zisk. Pouze nezbytné informace o vkladu jsou uvedeny v příloze k účetní závěrce za rok 2008, což považuji za nedostatečné.

Závěrem lze však říci, že uskutečněná účetní operace ve společnosti se shoduje s účtováním popsáním v teoretické části mé práce a je v souladu s legislativou platnou v oblasti daní i účetnictví a neshledala jsem žádné závažné rozdíly nebo problémy.

¹⁷ Opatření čj. 281/97 417/2001, kterým se stanoví obsah účetní závěrky pro podnikatele

6. POUŽITÉ ZDROJE

Monografie

- PRUDKÝ, Pavel; LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 11. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7263-515-3.
- ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2009: 2. díl pro střední školy a veřejnost*. 10. upr. vyd. Znojmo: Vzdělávací středisko Ing. Pavel Štohl, 2009. 206 s. ISBN 978-80-87237-13-7.
- VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2009*. 4. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009. 136 s. ISBN 978-80-247-2825-4.
- VYBÍHAL, Václav. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2009*. 5. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2998-5.

Právní předpisy

- Česko. Vyhláška č.500 Ministerstva financí ze dne 6. listopadu 2002, 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. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 174, s. 9690-9721. Dostupný také z WWW:<<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2002/sb174-02.pdf>>.
- Česko. Zákon č. 235 Parlamentu o dani z přidané hodnoty. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78, s. 4946-5010. Dostupný také z WWW:<<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2004/sb078-04.pdf>>.
- Československo. Zákon č. 513 Federálního shromáždění České a Slovenské Federativní Republiky ze dne 5. listopadu 1991 obchodní zákoník. In *Sbírka zákonů České a Slovenské Federativní Republiky*. 1991, částka 98, s. 2474-2565.

Dostupný také z WWW:<<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1991/sb098-91.pdf>>.

- Československo. Zákon č. 563 Federálního shromáždění České a Slovenské Federativní Republiky ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In *Sbírka zákonů České a Slovenské Federativní Republiky*. 1991, částka 107, s. 2802-2810. Dostupný také z WWW:<<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1991/sb107-91.pdf>>.
- Československo. Zákon č. 586 České národní rady ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. In *Sbírka zákonů České a Slovenské Federativní Republiky*. 1992, částka 117, s. 3473-3491. Dostupný také z WWW:<<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1992/sb117-92.pdf>>.
- Československo. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. vydané ve Finančním zpravodaji 11-12/1/2003 jako bod 48. Dostupné také z WWW: <http://www.kacr.cz/Data/files/pdf/ucetni_standardy/fz11-2003_48.pdf>.
- Československo. Opatření čj. 281/97 417/2001, kterým se stanoví obsah účetní závěrky pro podnikatele vydané ve Finančním zpravodaji č. 3-4/2002. Dostupné také z WWW: <<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/zaverka/priloha3.aspx>>.

Ostatní zdroje

- Interní informace společnosti VYMYŠLENÁ a. s.
- Interní informace pana Ing. Jana Vymyšleného
- Znalecký posudek zpracovaný Ing. Liborem Fojtíkem.

7. SEZNAM TABULEK, GRAFŮ A OBRÁZKŮ

Tabulky

Tabulka č. 1 – Daňové odpisové skupiny	18
Tabulka č. 2 – Odpisové sazby dle §31 pro rovnoměrné odepisování	18
Tabulka č. 3 – Koeficienty pro zrychlené odepisování	19
Tabulka č. 4 – Účtování vyřazení majetku v závislosti na důvodu vyřazení.....	22
Tabulka č. 5 – Vybrané příklady účtování.....	23
Tabulka č. 6 – Souhrn vkládaného majetku.....	28
Tabulka č. 7 – Model odepisování u původního vlastníka – rovnoměrné odepisování. 30	
Tabulka č. 8 – Model odepisování u nového vlastníka – rovnoměrné odepisování.....	30
Tabulka č. 9 – Model odepisování u původního vlastníka – rovnoměrné odepisování..	31
Tabulka č. 10 – Model odepisování u nového vlastníka – rovnoměrné odepisování.....	31
Tabulka č. 11 – Soupis majetku pořízeného po datu ocenění.....	32
Tabulka č. 12 – Model odepisování u původního vlastníka – zrychlené odepisování ..	33
Tabulka č. 13 – Model odepisování u původního vlastníka – lineární odepisování.....	34
Tabulka č. 14 – Majetek vyřazený v období mezi znaleckým posudkem a datem vložení	36
Tabulka č. 15 – Struktura vloženého majetku	36
Tabulka č. 16 – Vyřazený majetek v roce 2009	37
Tabulka č. 17 – Rozdíly účetních a daňových odpisů	39
Tabulka č. 18 – Výpočet odložené daně	43
Tabulka č. 19 – Rozvaha sestavená k 1.1.2009	45

Grafy

Graf 1 – Porovnání odpisů a zůstatkových cen.....	34
---	----

Obrázky

Obrázek č. 1 – Karta majetku	41
------------------------------------	----