

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Bakalářská práce**

**Zhodnocení oblasti dlouhodobého majetku  
z pohledu účetnictví**

**Simon Vaňura**

© 2016 ČZU v Praze

# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Simon Vaňura

Podnikání a administrativa

Název práce

Zhodnocení oblasti dlouhodobého majetku z pohledu účetnictví

Název anglicky

Assessment area of fixed assets from the perspective of accounting

---

### Cíle práce

Cílem předkládané bakalářské práce je charakterizovat problematiku klasifikace dlouhodobého majetku u podnikatelského subjektu se zaměřením na jeho vymezení, oceňování, způsoby pořizování a provést aplikaci u vybraného dlouhodobého majetku.

### Metodika

Pro uskutečnění cíle bakalářské práce budou nastudovány vybrané zdroje odborné literatury, příslušných zákonů, vyhlášek a internetových odkazů jak českých, tak i zahraničních. Na základě těchto pramenů bude zpracována kapitola Literární rešerše, která bude zaměřena na problematiku klasifikace dlouhodobého majetku u podnikatelského subjektu. V literární rešerši bude vymezen dlouhodobý majetek, dále zde bude vysvětleno oceňování dlouhodobého majetku, jeho pořizování a následné vyřazení. V neposlední řadě bude zachycena problematika a význam odpisování dlouhodobého majetku.

Výstupy literární rešerše budou aplikovány v praktické části bakalářské práce, a to především ve vztahu ke způsobům pořizování dlouhodobého majetku a způsobům financování. V praktické části bude navržena směrnice dlouhodobého majetku, ve které bude nejprve definován hmotný a nehmotný majetek, poté popsána evidence majetku a navrženy způsoby odpisování jak účetních odpisů, tak i daňových odpisů dle platné legislativy.

**Doporučený rozsah práce**

30 – 40 stran

**Klíčová slova**

Účetnictví, dlouhodobý majetek, oceňování, vykazování

---

**Doporučené zdroje informací**

- KOVANICOVÁ, Dana. ABECEDA účetních znalostí pro každého. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012, 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.
- PELC, Vladimír. Daňové odpisy: strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2011, 204 s. ISBN 978-80-7400-387-5.
- PETERSON, Raymond H. Accounting for fixed assets. 2. vyd. New York: J. Wiley, 2002, 194 s. ISBN 047109210x.
- PRUDKÝ, Pavel a LOŠŤÁK, Milan. Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2014: komentář, příklady, výklad změn. 15. aktualizované vyd. Olomouc: Anag, 2014, 327 s. ISBN 978-80-7263-866-6.
- STROUHAL, Jiří. Oceňování v účetnictví. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 417 s. ISBN 978-80-7478-366-1.
- STROUHAL, Jiří, ŽIDLICKÁ, Renata a CARDOVÁ, Zdenka. Účetnictví: velká kniha příkladů. 1. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 488 s. ISBN 978-80-2650-154-1.
- VALDER, Antonín. Účetnictví pro podnikatele v zemědělství. Praha: ASPI, 2008, 392 s. ISBN 978-80-7357-388-1.
- VALOUCH, Petr. Účetní a daňové odpisy 2012. 7. vydání. Praha: GRADA Publishing, 2012, 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.
- 

**Předběžný termín obhajoby**

2015/16 LS – PEF

**Vedoucí práce**

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

**Garantující pracoviště**

Katedra obchodu a financí

**Konzultant**

Ing. Mgr. Hana Vostrovská

Elektronicky schváleno dne 26. 8. 2015

**Ing. Helena Čermáková, Ph.D.**

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 10. 11. 2015

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 29. 02. 2016

---

### Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Zhodnocení oblasti dlouhodobého majetku z pohledu účetnictví" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autor uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 14. 3. 2016

---

Simon Vaňura

## Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. Heleně Čermákové, Ph.D., vedoucí bakalářské práce, za poskytnuté konzultace, podnětné rady a odborné vedení. Zároveň děkuji své rodině za podporu a pomoc při mém studiu na vysoké škole.

# **Zhodnocení oblasti dlouhodobého majetku z pohledu účetnictví**

---

## **Assessment area of fixed assets from the perspective of accounting**

### **Souhrn**

Bakalářská práce zkoumá problematiku dlouhodobého majetku, především odpisování dlouhodobého majetku jak z pohledu daňových, tak z pohledu účetních odpisů. V teoretické části je tato práce zaměřena na definici pojmů dlouhodobý majetek hmotný, nehmotný a finanční. Také jsou zde metody pořízení a vyřazení majetku z používání, způsoby ocenění, subjekt odpisování, způsoby daňového a účetního odpisování, dlouhodobý majetek vyloučený z odpisování a podmínky pro technické zhodnocení.

V praktické části práce je zkoumán přístup hodnotí přístup vybrané společnosti k dlouhodobému majetku. Je zde navržena směrnice upravující zacházení s dlouhodobým majetkem v podniku a také jsou zde posouzeny stávající metody daňového a účetního odpisování dlouhodobého majetku. Poté jsou, po zhodnocení situace v podniku, navrženy vhodnější způsoby odpisování, které akceptující účetní zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti s vyčíslením dopadu na výsledek hospodaření.

### **Summary**

This bachelor thesis examines the description of fixed assets, mainly depreciation of fixed assets in terms of view of tax and accounting depreciation. The theoretical part is this thesis focused on definition of the of fixed assets tangible, intangible and financial. Also are there methods of acquisition and decommissioning assets from usage, methods of valuation, the subject of depreciation, tax and accounting depreciation, fixed assets expelled from depreciation, and conditions for technical improvements.

In the practical part thesis is examined the approach of the selected company on fixed assets. There is proposed directive, which governs the treatment of fixed assets in the company and also are there reviewed current methods of tax and accounting depreciation of fixed assets. Then, after evaluation of situation in company, are purposed better methods of depreciation, which accepting the principle of a true and fair view of reality with quantifying the impact on economic result.

**Klíčová slova:** účetnictví, dlouhodobý majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek, daňový odpis, účetní odpis, technické zhodnocení, oceňování, směrnice, výsledek hospodaření

**Keywords:** accounting, fixed assets, fixed intangible asset, fixed tangible asset, tax depreciation, accounting depreciation, technical evaluation, appraisal, directive, economic result

## Obsah

<b>1</b>	<b>ÚVOD</b> .....	<b>9</b>
<b>2</b>	<b>CÍL A METODIKA PRÁCE</b> .....	<b>10</b>
<b>3</b>	<b>TEORETICKÁ VÝCHODISKA</b> .....	<b>12</b>
3.1	Vymezení dlouhodobého majetku.....	12
3.1.1	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	13
3.1.2	Dlouhodobý hmotný majetek.....	15
3.1.3	Dlouhodobý finanční majetek.....	18
3.2	Pořízení dlouhodobého majetku.....	19
3.3	Oceňování dlouhodobého majetku.....	19
3.3.1	Ocenění majetku při nabytí.....	23
3.3.2	Ocenění majetku k rozvahovému dni .....	24
3.4	Odpisování dlouhodobého majetku.....	24
3.4.1	Účetní odpisy .....	25
3.4.2	Daňové odpisy dlouhodobého nehmotného majetku.....	26
3.4.3	Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku.....	27
3.4.4	Dlouhodobý majetek vyloučený z daňového odpisování .....	30
3.5	Technické zhodnocení.....	31
3.6	Vyřazení dlouhodobého majetku .....	32
3.7	Emisní povolenky.....	33
<b>4</b>	<b>DISKUSE</b> .....	<b>34</b>
4.1	Charakteristika společnosti DAK Hořovice, s. r. o.....	34
4.2	Analýza stavu vnitropodnikových směrnic .....	35
4.3	Návrh vnitropodnikových směrnic.....	36
4.4	Návrh nového způsobu odpisování vybraných částí majetku .....	40



4.4.1	Analýza stávajícího způsobu odpisování nákladního vozu MAN .....	40
4.4.2	Návrh nového způsobu odpisování Nákladního vozu MAN .....	41
4.4.3	Analýza stávajícího způsobu odpisování kancelářské budovy .....	42
4.4.4	Návrh nového způsobu odpisování kancelářské budovy .....	44
<b>5</b>	<b>ZHODNOCENÍ.....</b>	<b>47</b>
<b>6</b>	<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>48</b>
<b>7</b>	<b>POUŽITÁ LITERATURA.....</b>	<b>49</b>
<b>8</b>	<b>PŘÍLOHY .....</b>	<b>51</b>
8.1	Seznam tabulek .....	51
8.2	Seznam zkratk .....	51
8.3	Seznam příloh.....	52

# 1 ÚVOD

Účelem existence každého podnikatelského subjektu je vytvářet zisk, který zajišťuje jeho existenci v dlouhodobém horizontu. Každý podnik by tedy měl vytvářet hodnoty, kterými uspokojuje potřeby společnosti a nepřímo i své potřeby, tak aby si zajistil dlouhodobou prosperitu a zajistil svůj další rozvoj

Majetek je nepostradatelným nástrojem pro každou právnickou osobu či OSVČ, bez kterého by nebylo možné vykonávat danou podnikatelskou činnost. Majetek lze rozdělit na krátkodobý a dlouhodobý a to především podle ceny a délky použitelnosti tohoto majetku. Tato bakalářská práce je zaměřena na dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek je takový majetek, který je svou cenou dostatečně významný vzhledem k velikosti společnosti a zároveň se ve společnosti spotřebovává déle než rok. Vzhledem k delší době spotřeby nevstupuje do nákladů jednorázově, ale postupně ve formě odpisů. Na dlouhodobý majetek se nahlíží jak z účetního, tak daňového hlediska především kvůli úzké provázanosti mezi účetnictvím a výpočtem základu daně z příjmu. Z účetního pohledu se na odpisy nahlíží jako na částku, která v rámci možností co nejpřesněji odpovídá fyzickému, či morálnímu opotřebení, oproti tomu z daňového hlediska jsou odpisy spíše brány jako nástroj, jímž může společnost ovlivňovat svoji daňovou povinnost.

V praxi si ovšem společnosti často usnadňují práci tím, že nevede oba dva druhy odpisů zvlášť, ale sloučí účetní i daňové odpisy dohromady. Pak ale nemusí odpisy odpovídat reálnému opotřebení majetku a tím společnost porušuje zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti.

## **2 CÍL A METODIKA PRÁCE**

### **Cíl práce**

Cílem předkládané bakalářské práce je charakterizovat problematiku klasifikace dlouhodobého majetku u podnikatelského subjektu se zaměřením na jeho vymezení, oceňování, způsoby pořizování a provést aplikaci postupů u vybraného dlouhodobého majetku.

Dílčím cílem je zhodnocení přístupu vybraného podniku k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku a následná aplikace poznatků z teoretické části pro vytvoření pravidel zacházení s dlouhodobým majetkem. Dalším dílčím cílem je také posouzení způsobu odpisování majetku a navržení alternativního způsobu odpisování včetně vyčíslení dopadu na hospodářský výsledek.

### **Metodika práce**

Bakalářská práce je zhotovena na základě analýzy právních předpisů platných k 31. 12. 2015 a odborné literatury týkající se problematiky dlouhodobého majetku, zejména jeho klasifikací, pořízení, oceňování a odpisování. Všechny zdroje využité při vypracování této práce jsou uvedeny na konci práce v seznamu použitých zdrojů. Pro vypracování této práce byl použit především MS Word a pro vytvoření tabulek, které slouží ke zlepšení přehlednosti práce, byl využit MS Excel.

V teoretických východiscích se po analýze odborné literatury a následné syntéze získaných informací vysvětlují termíny jako dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek. Dále jsou vysvětleny možnosti pořízení a vyřazení majetku, způsoby jeho oceňování při zařazení do užívání a technickým zhodnocením. Nejpodrobněji je však popsáno odpisování majetku a to jak z účetního tak daňového hlediska. Také je zde definován majetek vyloučený z odpisování a jsou zde vysvětleny také metody výpočtu odpisů. Tato část práce je zpracována na základě analýzy výše uvedené literatury a následné syntézy informací do tohoto dokumentu. Tvoří teoretickou oporu, ze které je vycházeno při zpracování praktické části.

Pro praktickou část byla zvolena společnost, u které byla analyzována poskytnutá data týkající se dlouhodobého majetku. Informace byly získány především z účetního programu KVINTA, soupisu dlouhodobého majetku a osobními rozhovory se zaměstnanci společnosti. Získané informace byly použity ke zhodnocení přístupu společnosti k dlouhodobému majetku, jeho odpisování a komparaci tohoto způsobu odpisování s řádnými způsoby uváděnými v právní úpravě. Po následné dedukci zde bylo upozorněno na chyby, kterých se společnost dopouští při odpisování dlouhodobého majetku a navrženy způsoby řádného odpisování tak, aby společnost plnila zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti.

### 3 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

Dlouhodobý majetek je podstatnou a nedílnou součástí většiny podnikatelských subjektů, jedná se o základní prostředek pro dosažení výstupů z podnikatelské činnosti. V této kapitole budou vymezeny pojmy související s tímto tématem. Bude tedy definován obecně dlouhodobý majetek, jeho druhy, pořízení, oceňování, technické zhodnocení a vyřazení. Dále se bude vymezeno odepisování jak z účetního, tak z daňového hlediska a také pořízení a evidence dlouhodobého majetku formou finančního leasingu.

Dlouhodobý majetek je legislativně upraven v následujících právních předpisech:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZOÚ),
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP),
- prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. až č. 504/2002 Sb. a č. 410/2009 Sb.,
- České účetní standardy.

#### 3.1 Vymezení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se řadí do aktiv účetní jednotky a eviduje se v účtové třídě 0

Dlouhodobý majetek zahrnuje:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek (Kovanicová, 2012).

Kovanicová (2012) také uvádí, že podstatným rysem dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je jeho účel: v první řadě má umožňovat, usnadňovat nebo rozšiřovat existující podnikatelskou činnost. Za normálních podmínek tedy není určen k prodeji, ale k dlouhodobému užívání v činnosti podniku. Naproti tomu dlouhodobý finanční majetek nepořizuje podnik s cílem používat ho ke své činnosti, ale má ho ve svém držení proto, aby z něho dosáhl prospěchu v podobě určitých výnosů (jako jsou např. přijaté dividendy a podíly na zisku, výnosové úroky apod.) nebo v podobě jiného kapitálového zhodnocení (zejména v důsledku růstu tržních cen).

### **3.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek**

Pro zařazení do této kategorie musí majetek splňovat určité znaky, které se liší dle ZOÚ a ZDP. Podle ZOÚ musí mít dlouhodobý nehmotný majetek nehmotnou podstatu a jeho doba použití musí být delší než jeden rok. Na základě ustanovení § 32a ZDP musí splňovat podmínku použitelnosti delší než jeden rok a dosáhnout minimální hranice 60.000,- Kč, popřípadě hranice, kterou si stanoví účetní jednotka sama s přihlédnutím k principu významnosti a principu věrného a poctivého obrazu účetnictví (Strouhal, 2012).

#### **Zřizovací výdaje**

Do zřizovacích výdajů se řadí položky, které jsou spojeny se založením nové korporace a byly vynaloženy do okamžiku vzniku (např. soudní a notářské poplatky a jiné úřední výlohy, náklady na pracovní cesty, mzdy, nájemné apod.). Mezi zřizovací výdaje neřadíme pořízení dlouhodobého majetku, zásob, či náklady na reprezentaci. Z daňového hlediska se odepisují po dobu 60 měsíců.

#### **Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje**

Prudký a Lošťák (2014) charakterizují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje jako výsledky úspěšně provedených prací, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv, a to v případě, že jsou:

- nabyty od jiných osob samostatně, tj. nejsou součástí nabytého dlouhodobého majetku a jeho ocenění,
- vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, resp. opakovaného prodeje (nejde o výsledky na zakázku nebo o součást dodávky dlouhodobého majetku).

Stávající doba daňového odpisování činí 36 měsíců.

#### **Software**

Další druh dlouhodobého nehmotného majetku tvoří software, nebo také programové vybavení, včetně výdajů (nákladů) spojených s vytvořením webových stránek bez ohledu na to, zda je nebo není předmětem autorských práv, a to v případě, že je:

- nabyt od jiných osob samostatně, tj. není součástí nabytého hardware a jeho ocenění,
- vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním, avšak nejde o software na zakázku nebo o součást dodávky hardware (Prudký, Lošťák, 2014).

Doba odpisování dle ZDP je stanovena na 36 měsíců.

### **Ocenitelná práva**

Mezi nehmotný majetek patří také ocenitelná práva, řadí se mezi ně především předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva, kupříkladu podle zákona o ochraně průmyslových vzorů, o vynálezech, ochranných známkách, či práva spojená s přestupy sportovců (např. licence, patenty, know-how, atd.). Z daňového hlediska se odepisují 72 měsíců s výjimkou audiovizuálních děl, které se odepisují 18 měsíců (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 6 odst. 3).

### **Goodwill**

V širším pojetí je goodwill podniku definován jako pověst společnosti, která vyjadřuje hodnotu postavení této společnosti na trhu. V podstatě se jedná o částku, která je rozdílem mezi účetním a tržním oceněním podniku.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. definuje goodwill jako rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky

V případě, že goodwill vykazuje kladné hodnoty, odpisuje se standardním způsobem po dobu 60 měsíců, naopak když je goodwill záporný, odpisuje se také 60 měsíců, ale do výnosů. Goodwill se odpisuje pouze účetně, neboť z daňového odpisování je vyloučen na základě ZDP § 32a odst. 2.

## **Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek**

Do této skupiny se řadí povolenky na emise skleníkových plynů a preferenční limity (např. individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty, individuální limit prémiových práv) bez ohledu na výši ocenění (Ryneš, 2013).

Za dlouhodobý nehmotný majetek se dále považuje technické zhodnocení od částky 40 000,- Kč stanovené zákonem o daních z příjmů za podmínek existence dlouhodobého majetku (Prudký, Lošťák, 2014).

Stávající doba daňového odpisování činí 72 měsíců.

### **3.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek**

Dlouhodobý hmotný majetek musí, stejně jako majetek nehmotný, splňovat řadu znaků. Podle ZOÚ musí mít oproti nehmotnému majetku fyzickou povahu a jeho využití v účetní jednotce musí splnit podmínku použitelnosti delší než jeden rok. Podle ustanovení § 26 ZDP musí dlouhodobý hmotný majetek splňovat podmínku použitelnosti delší než jeden rok a dále dosáhnout minimální hranice 40.000,- Kč, popřípadě hranice, kterou si stanoví účetní jednotka sama s přihlédnutím k principu významnosti a principu věrného a poctivého obrazu účetnictví. Jestliže dlouhodobý hmotný majetek dané hranice nedosáhne, je o něm účtováno jako o zásobách (Strouhal, 2012).

Dlouhodobý hmotný majetek musí být hmatatelný produkt, který lze fyzicky držet. Podnik tento majetek využívá k produkci výrobků a služeb (Peterson, 2002).

Dlouhodobý hmotný majetek se dělí na dvě skupiny a to na majetek, který se odpisuje, kam se řadí:

- nemovité věci,
- samostatné movité věci,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek,

a na majetek, který se neodepisuje, kam patří pozemky a umělecká díla a sbírky.



## Nemovitosti

Ne všechny nemovitosti se nutně musí řadit do dlouhodobého majetku, mohou se řadit i do kategorie zásob a to v případě, když je nemovitost pořizována za účelem prodeje.

- Budovy, domy a jednotky nezahrnující pozemek

Samostatnou kategorii hmotného majetku tvoří budovy, domy a jednotky nezahrnující pozemek vymezené jako „jednotky“ zákonem o vlastnictví bytů. Věci tohoto charakteru jsou hmotným majetkem vždy bez ohledu na cenu a dobu použitelnosti. Budova je nadzemní stavba, která je prostorově soustředěna a navenek, uzavřena obvodovými stěnami a střešní konstrukcí (Prudký, Lošťák, 2014).

- Stavby

Další kategorii hmotného majetku tvoří stavby. Věci tohoto charakteru jsou hmotným majetkem vždy bez ohledu na cenu a dobu použitelnosti. Do této kategorie se zařazují i dočasné stavby a stavby charakteru zařízení staveniště. Stavbou se rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebnětechnické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání (Prudký, Lošťák, 2014).

## Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Podle Prudkého a Lošťáka (2014) musí soubor movitých věcí splnit dvě podmínky, aby mohl být odpisovaný. Jeho vstupní cena musí být vyšší než 40 000,- Kč a má provozně-technickou funkci delší než jeden rok. V případě, že nejsou splněny obě podmínky současně, nejedná se o dlouhodobý hmotný majetek, ale o drobný hmotný majetek, případně spotřební materiál, který se v plné hodnotě zahrnuje přímo do nákladů.

Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny (ZDP, § 26 odst. 2).

Dalším druhem hmotného majetku jsou soubory movitých věcí, jedná se o soubor movitých věcí, jejichž celková hodnota je vyšší než 40 000,- Kč a provozně-technická funkce delší než jeden rok, přičemž jednotlivé součásti nemusí dosahovat hodnoty 40 000,- Kč (Prudký, Lošťák, 2014).

Jednotlivé prvky souboru mohou zpravidla fungovat i samostatně (např. výrobní linka). Zřizovat soubory movitých věcí má v praxi, kvůli složité evidenci, smysl jen tehdy, když hlavní článek souboru lze zařadit do nižší odpisové skupiny než ostatní části souboru a tím se do nižší skupiny může zařadit celý soubor.

Podle Strouhala (2012) se mezi samostatné movité věci řadí také předměty z drahých kovů bez ohledu na výši jejich ocenění.

### **Pěstitelské celky trvalých porostů**

Do této skupiny se majetek zařazuje bez ohledu na vstupní cenu, pouze musí mít dobu plodnosti delší než tři roky a zároveň musí splnit jednu z podmínek stanovených v ZDP § 26 odst. 9, jimiž jsou:

- ovocné stromy vysazené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,
- ovocné keře vysazené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1000 keřů na 1 ha,
- chmelnice a vinice.

Odpisování trvalých porostů začíná až v době, kdy z porostů začne plynout podniku užitek, který se projeví na příjmech.

### **Dospělá zvířata a jejich skupiny**

Do této skupiny se řadí dospělá zvířata a jejich skupiny (například stáda, hejna) 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. O dospělých zvířatech a jejich skupinách s dobou použitelnosti delší než jeden rok nevykázaných v položce Dospělá zvířata a jejich skupiny se účtuje jako o zásobách (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 7 odst. 5).

Podle Strouhala (2012) sem patří plemenná zvířata, jako jsou skot, koně, prasata, ovce, kozy a husy, dále hospodářsky využívané chovy, kterými jsou mufloni, daňci, jeleni, pštrosi a ostatní, zejména tažná zvířata jako koně, včetně koní dostihových, dále osli, muly a mezci.

### **Pozemky**

Pozemky jsou dlouhodobým hmotným majetkem, který nepodléhá opotřebení, a tak není odpisován. Do této subkategorie se řadí veškeré pozemky bez ohledu na výši ocenění. V případě, že jsou pozemky předmětem obchodní činnosti účetní jednotky, pak je o nich účtováno nikoli jako o dlouhodobém hmotném majetku, ale jako o zásobách (Strouhal, 2012).

### **Umělecká díla a sbírky**

Strouhal (2012) řadí tento druh majetku do skupiny neodpisovaných. Patří sem všechna umělecká díla a sbírky kromě těch, které jsou neoddělitelnou součástí objektu (např. fresky), anebo byly pořízeny za účelem dlouhodobého uložení volných finančních prostředků. Kovanicová (2012), však umělecká díla a sbírky řadí, dle ustanovení prováděcí vyhlášky, mezi jiný dlouhodobý nehmotný majetek.

### **3.1.3 Dlouhodobý finanční majetek**

Do této kategorie patří majetek, který firma nakupuje s cílem dlouhodobě (déle než 1 rok) investovat volné peněžní, či jiné prostředky takovým způsobem, který přinese podniku výnos ve formě dividend, úroků, zhodnocení v důsledku růstu tržních cen a podobně. Tento majetek není určený k užívání při běžné provozní činnosti podniku.

Dlouhodobý finanční majetek se na rozdíl od nehmotného a hmotného majetku neodepisuje, jeho odepisování zakazuje vyhláška 500/2002 Sb., § 56 odst. 11d.

Do této skupiny se řadí:

- majetkové podíly v jiném podniku zakládající podstatný nebo rozhodující vliv, ale i podíly s menšinovým vlivem držené z důvodu práva na výplatu dividend nebo podílu na zisku,

- jiné cenné papíry majetkové povahy, z nichž účetní jednotce plynou nároky na určité výnosy (např. podílové listy investičních společností a investičních fondů), nebo je drží se záměrem kapitálového zhodnocení,
- dluhové cenné papíry, kterými jsou cenné papíry úvěrového charakteru (např. nakoupené dluhopisy, směnky v roli finančního majetku apod.) přinášející výnosy zejména v podobě úroku a účetní jednotka je drží do doby splatnosti nebo je drží jako realizovatelné,
- půjčky poskytnuté jiným subjektům, či osobám (např. vklad podniku jako tichého společníka do jiného podniku),
- dlouhodobý majetek pronajatý v rámci smlouvy o nájmu podniku, což pronajímající účetní jednotce přináší výnosy v podobě příjmu nájemného,
- dlouhodobé termínované vklady peněžních prostředků, které nesou výnosový úrok (Kovanicová, 2012).

### **3.2 Pořízení dlouhodobého majetku**

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek lze pořídit koupí, bezúplatným nabytím (darováním), lze si jej vyrobit vlastními silami (vlastní činností, ve vlastní režii), lze jej získat nabytím práv (k výsledkům duševní práce), popř. i jinak (přeřazením z osobního užívání do podnikání, vkladem společníka, směnnou smlouvou apod.).

#### **Příklad pořízení majetku za hotové**

Pořízení dlouhodobého majetku za hotové začíná nákupem u dodavatele (za hotové), dále pak dodavatel vystaví fakturu, nakupující vystaví výdajový pokladní doklad a poté se vše zapíše do účetního deníku. Doklady se založí do povinné evidence a stanoví se vedlejší pořizovací výdaje, v případě, že nějaké jsou, a majetku se vystaví inventární karta. V případě, že se majetek odpisuje, zařadí se do odpisové skupiny a následně se majetek zařadí do užívání.

### **3.3 Oceňování dlouhodobého majetku**

Jedním z rozhodujících faktorů pro řádnou evidenci a odpisování dlouhodobého majetku je stanovení správné vstupní ceny.

Při oceňování dlouhodobého majetku se také musí rozlišovat účetní a daňový pohled. Účetní hledisko je upraveno v § 24 - § 27 ZOÚ a dále je také upraveno v § 47 prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb.. Daňový pohled na účetnictví upravuje § 29 ZDP.

Z ustanovení § 25 ZOÚ jasně vyplývá, že se k ocenění dlouhodobého majetku využívají následující základní typy vstupní ceny:

- **pořizovací cena** – touto cenou účetní jednotka oceňuje dlouhodobý majetek pořízený za úplatu,
- **vlastní náklady** – takto účetní jednotka oceňuje dlouhodobý majetek, který je pořízený vlastní činností,
- **reprodukční pořizovací cena** – touto cenou účetní jednotka oceňuje dlouhodobý majetek, který je pořízený bezúplatně, nebo u něho nelze zjistit vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností (Valder, 2008).

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 zákoně, je cena, za kterou byl majetek pořízen a zejména náklady na (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 47 odst. 1):

- 1) 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,
- 2) úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,
- 3) odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- 4) průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,
- 5) licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,
- 6) 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,

- 7) 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,
- 8) úhradu podílu na:
  - a) oprávněných nákladech provozovatele přenosové soustavy nebo příslušného provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu,
  - b) účelně vynaložených nákladech provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a se zajištěním požadované dodávky plynu,
  - c) účelně vynaložených nákladech dodavatele spojených s připojením a se zajištěním dodávky tepelné energie,
- 9) úhrady nákladů za přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikaci účetní jednotce, která má vlastnické právo k dotčenému majetku, anebo která hospodáří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků,
- 10) 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,
- 11) 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 (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 47 odst.1).

Naopak do vstupní ceny se nemohou zařadit:

- 1) 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,
- 2) náklady nájemce nebo pachtýře na uvedení najatého nebo propachtovaného majetku do předcházejícího stavu,
  - 3) kursové rozdíly,
  - 4) smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
  - 5) nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
  - 6) náklady na zaškolení pracovníků,
  - 7) náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
  - 8) náklady na biologickou rekultivaci,
  - 9) náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 47 odst. 2).

Některé termíny související se vstupní cenou jsou upraveny také v § 29 ZDP.

### **Reprodukční pořizovací cena**

Reprodukční pořizovací cena je určena podle zvláštního právního předpisu, nebo znalcem, 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 (§ 29, ZDP).

### **Vstupní cena u majetku nabytého bezúplatně**

Zákon definuje vstupní cenu u majetku nabytého bezúplatně jako cenu určenou podle zvláštního právního předpisu – zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů, pokud mezi nabytím a vložením do obchodního majetku u fyzických osob neuplynula doba delší než 5 let. Tato cena se u nemovitých věcí zvyšuje o náklady vynaložené na opravy a technické zhodnocení provedené v době od nabytí po vložení do majetku firmy. Tuto cenu nelze použít u majetku, u kterého existuje povinnost pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem (Prudký, Lošťák, 2014).

### **Hodnota nesplacené pohledávky**

Hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva, a to u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele (§ 29, ZDP).

### **Technické zhodnocení**

Technickým zhodnocením se rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000,- Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako náklad (§ 29, ZDP).

### **Přepočtená zahraniční cena**

Přepočtenou zahraniční cenou je vstupní cena dlouhodobého majetku vypočtená pomocí kurzu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou ke dni nabytí majetku (Pelc, 2011).

K oceňování dlouhodobého majetku v praxi dochází především v těchto dvou případech:

- ocenění při nabytí majetku,
- ocenění majetku k rozvahovému dni.

#### **3.3.1 Ocenění majetku při nabytí**

Při pořízení je pro ocenění majetku nejčastěji užíváno individuálních pořizovacích cen, či výrobních nákladů – tedy ocenění na bázi historických nákladů, které je založeno na individuálních podmínkách nabytí majetku účetní jednotkou. Výhodou tohoto ocenění je, že se jedná o průkaznou částku, založenou na konkrétní, uskutečněné tržní transakci, která je řádně dokumentována. Ocenění vychází v tomto případě z uskutečněných transakcí a odráží konkrétní podmínky (Strouhal, 2013).



Za předpokladu, že účetní jednotka nabyla majetek vkladem či darováním, je třeba jej ocenit na úrovni reprodukční pořizovací ceny. Je to cena, za kterou by byl majetek pořízen v okamžiku, kdy se o něm účtuje. Majetek tedy musí ocenit znalec, zatímco vkladatel (dárce) o vkladu (daru) účtuje v zůstatkové ceně vloženého majetku (Strouhal, Židlická, Cardová, 2014).

### 3.3.2 Ocenění majetku k rozvahovému dni

K rozvahovému dni se majetek oceňuje na bázi historických nákladů, snížených o kumulovanou výši odpisů (pokud se majetek odpisuje) a o kumulovanou výši vytvořených opravných položek. Historické náklady jsou reprezentovány pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou (Kovanicová, 2012).

### 3.4 Odpisování dlouhodobého majetku

Odpisy jsou odhadem částky (vyjádřené jako náklad), která co nejpřesněji vyjadřuje rozložení výnosů, které toto aktivum účetní jednotce přináší, nejde tedy výhradně jen o kvantifikaci fyzického a morálního opotřebení. Tvorbou odpisů dochází ke korekci ocenění majetku ve vazbě na jeho využívání, a rozvaha tak věrněji vyjadřuje finanční situaci účetní jednotky (Strouhal, Židlická, Cardová, 2014).

Suma odpisů za celou dobu užívání majetku se nazývá oprávky. Odečtením oprávek od vstupní ceny získáme zůstatkovou cenu.

K výpočtu oprávek se používá následující vzorec:

$$\text{oprávky} = \sum \text{odpisy} \quad (1)$$

Pro výpočet zůstatkové ceny slouží tento vzorec:

$$\text{zůstatková cena} = \text{vstupní cena} - \text{oprávky} \quad (2)$$

Ve výkazu rozvaha je pořizovací cena (popřípadě reprodukční pořizovací cena či vlastní náklady) uvedena ve sloupci brutto, oprávky ve sloupci korekce a zůstatkovou cenou rozumíme netto hodnotu (Strouhal, Židlická, Cardová, 2014).

Odpisy se rozdělují na účetní a daňové. Zatímco daňové odpisy se počítají za účelem výpočtu daně z příjmu a nemusí odpovídat reálnému opotřebení aktiva. Účetní odpisy by měly odpovídat reálnému, ať už fyzickému, nebo morálnímu, opotřebení majetku. V praxi se ale často stává, že si účetní jednotky zjednodušují práci tím, že používají daňové odpisy zároveň jako odpisy účetní. Tím však porušují zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, protože daňové odpisy neodpovídají reálnému opotřebení majetku.

### 3.4.1 Účetní odpisy

Úvodem je třeba zdůraznit, že:

- odpisování se týká výhradně dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, nikoli dlouhodobého finančního majetku (to logicky vyplývá z povahy tohoto majetku),
- z účetního odpisování je vyloučena část dlouhodobého hmotného majetku. Jedná se o majetek, který (i přes případné užívání) má trvalou hodnotu. Patří sem pozemky, umělecká díla a sbírky. Tomuto majetku je vyhrazena účtová skupina 03 – Dlouhodobý majetek neodpisovaný. Ostatní hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek se odpisuje (Kovanicová, 2012).

Obecně platí, že majetek odpisuje taková účetní jednotka, která je ekonomickým uživatelem daného majetku. Příkladem, kdy odpisuje ekonomický uživatel, který není zároveň vlastníkem majetku, může být majetek koupený na základě smlouvy o výhradním vlastnictví, z níž vyplývá, že vlastníkem se kupující v právním slova smyslu stane až okamžikem úplného zaplacení. Neplatí to ovšem například u majetku, který je předmětem finančního leasingu. V tomto případě má předmět v majetku pronajímatel, který jej též odpisuje (Strouhal, Židlická, Cardová, 2014).

Účetní odpisy si stanovuje účetní jednotka sama, přičemž postupuje v souladu s § 56 vyhlášky 500/2002 Sb., mezi nejčastější způsoby odpisování patří rovnoměrné (lineární), degresivní (zrychlené) nebo výkonové odpisy (Strouhal, Židlická, Cardová, 2014).

Odpisy se s ohledem na české účetní standardy zaokrouhlují na celé koruny směrem nahoru.

### **Rovnoměrné účetní odpisy**

Jedná se o nejjednodušší způsob odpisování, jde o pouhý podíl vstupní ceny a doby životnosti nejčastěji v letech.

Vypočítá se následujícím způsobem:

$$odpis = \frac{vstupní\ cena}{doba\ životnosti} \quad (3)$$

### **Degresivní účetní odpisy (metoda DDB)**

Tato metoda vychází z konstantního procenta odepisování a klesajícího základu. Vzhledem ke konstantnímu upisovacímu procentu je třeba vyjádřit odpis v posledním roce používání majetku ve výši zůstatkové ceny (Strouhal, Židlická, Cardová, 2014).

K výpočtu degressivního účetního odpisu se používá následující vzorec:

$$odpis = zůstatková\ cena \times \left( \frac{1}{doba\ životnosti} \times 2 \right) \quad (4)$$

### **Výkonové účetní odpisy**

Tento druh odpisování je vhodný především pro takový majetek, jehož životnost je závislá na využití (např. množství vyrobených výrobků). Jedná se o součin opotřebení na jeden výrobek a počtu výrobků za rok.

Výpočet výkonového účetního odpisu je vyjádřen následujícím vzorcem:

$$odpis = počet\ výrobků\ za\ období \times \frac{vstupní\ cena}{výrobní\ kapacita} \quad (5)$$

## **3.4.2 Daňové odpisy dlouhodobého nehmotného majetku**

Podmínkou pro možnost odpisování dlouhodobého nehmotného majetku je především doba použitelnosti delší než 1 rok a vstupní cena vyšší než 60 000,- Kč. Výše odpisů se v souladu s § 32a ZDP stanoví jako rovnoměrné rozložení vstupní ceny na:

- 18 měsíců pro audiovizuální díla,
- 36 měsíců pro software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- 60 měsíců pro zřizovací výdaje,
- 72 měsíců pro ostatní nehmotný majetek.

### 3.4.3 Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Na rozdíl od účetních odpisů je možné do daňových odpisů zahrnout pouze majetek se vstupní cenou vyšší než 40 000,- Kč. Majetek, který nedosáhne této částky, se zahrnuje okamžitě v celé výši do nákladů.

Pokud jde o daňové odpisování, zákon ukládá podniku zařadit nabytý majetek do jedné ze šesti odpisových skupin uvedených v příloze k ZDP. Pro každou odpisovou skupinu stanoví zákon minimální dobu odpisování (Kovanicová, 2012).

**Tabulka 1 - Minimální doba odpisování**

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

Zdroj: vlastní zpracování podle Kovanicové (2012)

Pro daňové odpisy jsou stanoveny dvě základní metody odpisování dlouhodobého majetku, lineární odpisování a zrychlené odpisování. V některých případech však lze aplikovat i výkonové odpisy.

#### **Rovnoměrné odpisování**

Při rovnoměrném odpisování se stanoví odpisy hmotného majetku za dané zdaňovací období ve výši jedné setiny součinu vstupní ceny a příslušné roční odpisové sazby. Vypočtené hodnoty se zaokrouhlují na celé koruny nahoru, proto se může stát, že vypočtená částka v posledním roce a zůstatková cena se budou nepatrně lišit, v tomto případě se vždy používá zůstatková cena (Prudký, Lošťák, 2014).

**Tabulka 2 - Sazby pro rovnoměrné odpisování**

odpisová skupina	první rok	další léta	zvýšená vstupní cena
1	20	40	33
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: Vlastní zpracování podle Kovanicové (2012)

Pro výpočet rovnoměrného daňového odpisu v 1. roce se užívá tento vzorec:

$$odpis = \frac{vstupní\ cena \times sazba\ v\ prvním\ roce}{100} \quad (6)$$

V dalších letech vypočteme rovnoměrný daňový odpis takto:

$$odpis = \frac{vstupní\ cena \times sazba\ v\ dalších\ letech}{100} \quad (7)$$

Takto probíhá rovnoměrné odpisování majetku, pokud se na něm neprovádí technické zhodnocení nebo v letech předcházejících technickému zhodnocení. V roce provedení technického zhodnocení a v dalších letech se při rovnoměrném odpisování stanoví odpisy za dané zdaňovací období ve výši jedné setiny součinu jeho zvýšené vstupní ceny (vstupní cena + technické zhodnocení) a přiřazené roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu (Prudký, Lošťák, 2014).

K výpočtu rovnoměrného daňového odpisu se zvýšenou vstupní cenou se používá následující vzorec:

$$odpis = \frac{zvýšená\ vstupní\ cena \times sazba\ pro\ zvýšenou\ vstupní\ cenu}{100} \quad (8)$$

### **Zrychlené odpisování**

Při použití tohoto způsobu jsou odpisy v prvním roce nejvyšší a postupně se snižují. Proto je zrychlené odpisování výhodné pro podnikatele, který chce do nákladů počátečních let zúčtovat co nejvíce odpisů (Kovanicová, 2012).

**Tabulka 3 - Koeficienty pro zrychlené odpisování**

odpisová skupina	první rok	další léta	zvýšená vstupní cena
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: Vlastní zpracování podle Kovanicové (2012)

Roční odpis majetku při zrychleném způsobu se v prvním roce odpisování stanoví jako podíl jeho vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného v prvním roce odpisování. V dalších letech se stanoví jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování v dalších letech a počtem let, po které již byl odpisován (Prudký, Lošťák, 2014).

Následujícím způsobem počítáme zrychlený daňový odpis v 1. roce:

$$odpis = \frac{vstupní\ cena}{koeficient\ pro\ první\ rok} \quad (9)$$

V dalších letech se zrychlený daňový odpis počítá takto:

$$odpis = \frac{zůstatková\ cena \times 2}{koeficient\ v\ dalších\ letech - počet\ již\ odepsaných\ let} \quad (10)$$

V případě provedení technického zhodnocení se v roce zvýšení zůstatkové ceny roční odpis stanoví jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny majetku a přiřazeného koeficientu zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu. V dalších letech se roční odpis stanoví jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které již byl odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny (Prudký, Lošťák, 2014).

Následujícím vzorcem se počítá zrychlený daňový odpis se zvýšenou zůstatkovou cenou v 1. roce:

$$\text{odpis} = \frac{\text{zvýšená zůstatková cena} \times 2}{\text{koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu}} \quad (11)$$

V dalších letech se počítá takto:

$$\text{odpis} = \frac{\text{zvýšená zůstatková cena} \times 2}{\text{koef. pro zvýšenou vstupní cenu} - \text{počet odepsaných let ze zvýšené ceny}} \quad (12)$$

### 3.4.4 Dlouhodobý majetek vyloučený z daňového odpisování

Některé druhy majetku jsou z odpisování vyloučeny prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb. z důvodu jejich povahy. Jsou jimi:

- pozemky,
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné hmotné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,
- nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- finanční majetek,
- najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem nebo touto vyhláškou stanoveno jinak,
- preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise (§ 56, 500/2002 Sb.).

Ostatní dlouhodobý majetek je možno odpisovat jen když je pro tento účel definován v § 26 a § 32 ZDP jako dlouhodobý nehmotný nebo hmotný majetek. V případě, že není takto definován, není možné jej odpisovat (např. pozemky). Přesto ale existuje majetek, který je definován jako hmotný či nehmotný, a přesto je zákonem o daních z příjmů z odpisování vyloučen (§ 27 ZDP) jedná se o:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevyší 40 000,- Kč,
- pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří,
- hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- 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,
- movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,
- inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,
- 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,
- 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,
- hmotný majetek nabytý darováním, jehož nabytí bylo od daně z příjmů osvobozeno nebo nebylo předmětem daně (§ 27, ZDP).

### **3.5 Technické zhodnocení**

Idea technického zhodnocení je postavena na základním účetním pilíři, jimž je princip věrného zobrazení skutečnosti. Pakliže firma pořídí nějaký dlouhodobý majetek a provede-li následně na tomto majetku úpravu, která je jednak co do své výše dostatečně významná a významně ovlivní jeho technologické parametry, mělo by se o cenu této úpravy zvýšit i ocenění daného majetku (Strouhal, Židlická, Cardová, 2014).



Zákon o daních z příjmů definuje technické zhodnocení takto: Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily ve zdaňovacím období u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000,- Kč (§ 29, ZDP).

Z uvedené definice, kterou aplikuje i ZOÚ, vyplývají následující skutečnosti:

- O technické hodnocení jde vždy, pokud byla překročena částka 40 000,- Kč (shodná úprava účetní i daňová, účetní jednotka nemůže sama rozhodnout o této hranici), ať již se vztahuje k dlouhodobému hmotnému či nehmotnému majetku (pokud technické zhodnocení dané částky nedosáhne, lze jej chápat jako technické zhodnocení pouze v případě, že tak účetní jednotka sama rozhodne. Pravdou ovšem zůstává, že většina účetních jednotek danou částku přímo účtuje jako náklady na opravy),
- dokončením rozumíme zabezpečení veškerých technických funkcí nezbytných k užívání majetku, na němž jsou úpravy prováděny, při splnění případných dalších podmínek stanovených dalšími právními předpisy. Takovéto technické zhodnocení musí být rovněž uvedeno do používání,
- v případě, že technicky zhodnocujeme jeden konkrétní kus majetku vícekrát v průběhu roku, stačí, aby byl limit 40 000,- Kč překročen v úhrnu, tedy pokud se v průběhu roku vynaložili výdaje na technické zhodnocení ve výši 20 000,- Kč, 15 000,- Kč a 8 000,- Kč, potom o technické zhodnocení půjde, ačkoliv jednotlivé částky sami o sobě hranici nesplňují (Strouhal, Židlická, Cardová, 2014).

### **3.6 Vyřazení dlouhodobého majetku**

Dlouhodobý majetek (hmotný, nehmotný i finanční) se vyřazuje z evidence v důsledku jeho pozbytí, jež může představovat jeho fyzickou likvidaci, prodej, bezúplatný převod, darování, zjištění manka apod. Způsob účtování se odvíjí od příčiny pozbytí. Pozbývá-li podnik dlouhodobý odpisovaný majetek, musí z účetnictví vyřadit jak pořizovací cenu tohoto majetku, tak oprávkky k němu. Pokud má odpisovaný majetek zůstatkovou cenu, provede se jednorázový odpis z účtu oprávek k danému majetku na účet:

- 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, jde-li o prodej,
- 543 – Dary, jde-li o darování,
- 549 – Manka a škody, je-li majetek vyřazován v důsledku těchto skutečností,
- 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, jedná-li se o likvidaci.

Vyřazení neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku se zúčtuje v pořizovací ceně (Kovanicová, 2012).

### **3.7 Emisní povolenky**

Problematika emisních povolenek souvisí s aplikací tzv. Kjótského protokolu, který pro jednotlivé země stanovil limity pro vypouštění CO<sub>2</sub> do ovzduší. V roce 2003 byla vydána směrnice umožňující obchodování s emisními povolenkami. Státy, které vypustí do ovzduší méně CO<sub>2</sub>, než jim Kjótský protokol povoluje, tak mohou prodat ušetřené emise jiné zemi, a tím jí pomoci splnit její závazky.

Provozovatelům zařízení, která jsou znečišťovateli ovzduší, je na základě tzv. Národního alokačního plánu přidělen určitý počet povolenek. Ty však představují majetkovou hodnotu odpovídající právu vypustit do ovzduší ve sledovaném období ekvivalent tuny CO<sub>2</sub>. V případě, kdy účetní jednotce chybí možnost vypustit další emise do ovzduší, může si nakoupit další emisní povolenky na burzách či od provozovatelů jiných znečišťujících zařízení. Systém evidence emisních povolenek a obchodování s nimi probíhá prostřednictvím veřejného rejstříku. Emisní povolenky vykazujeme jako součást dlouhodobého nehmotného majetku a není možné je odpisovat (Strouhal, Židlická, Cardová, 2014).

## **4 DISKUSE**

V této kapitole se bakalářská práce zabývá oblastí dlouhodobého majetku. V první části se zabývá návrhem vnitropodnikových směrnic týkajících se dlouhodobého majetku, které pomohou zlepšit inventarizaci a usnadní péči o majetek v dané firmě. V následující části se analyzuje způsob odpisování u vybraných částí dlouhodobého majetku a promítnutí vybraných účetních odpisů do účetnictví, poté je zde zkoumán vliv změny způsobu odpisování na hospodářský výsledek v průběhu dalších účetních období.

Pro účely této práce byla vybrána společnost DAK Hořovice, s. r. o, která se dlouhodobě zabývá stavebními a zemními pracemi, ale v poslední době hlavně mezinárodní kamionovou dopravou. (dále jen „společnost“).

### **4.1 Charakteristika společnosti DAK Hořovice, s. r. o**

Společnost vznikla 31. 5. 1996 jako stavební firma se zaměřením na výstavbu a rekonstrukce pozemních staveb. Postupem času se její portfolio rozšířilo také o obchodní činnost a mezinárodní kamionovou dopravu, která se také postupem času stala hlavní podnikatelskou aktivitou firmy.

V současné době firma dopravuje zboží v rámci EU pro renomované zahraniční spedice zejména do následujících cílových destinací: Česká republika, Německo, Anglie, Francie, Španělsko, Portugalsko, Švédsko, Itálie, Rakousko. Nyní má společnost více než 600 zaměstnanců a disponuje flotilou více než 400 kamionových souprav, ve které jsou tahače značek, Mercedes, Volvo, Scania, Daf a Man, jejichž stáří je 1-3 roky. Všechna vozidla mají TOP výbavu - klima, automatické převodovky, lednice, navigace a většinou vysoké kabiny.

Hlavním sídlem je středisko v Rokycanech. Dále jsou střediska v Hořovicích a Kralovicích. V zájmu zajištění potřeb a možnosti dalšího budoucího rozvoje společnost zakoupila areál bývalého ČSAD v Rokycanech, který v nedávné době prošel celkovou rekonstrukcí a modernizací. V jeho prostorách je vlastní servis pro tahače a návěsy, pneuservis, nová čerpací stanice pohonných hmot, nová mycí linka pro nákladní automobily a zázemí pro řidiče včetně ubytování. V letošním roce společnost také

zakoupila kancelářskou budovu v Oseku u Hořovic, kam se přesunulo účetní oddělení společně s dispečinkem.

Díky výše uvedenému silnému zázemí, rozsáhlému vozovému parku a technologické vyspělosti se společnost stala během pár let jednou z největších dopravních firem v České republice a je schopna uspokojit potřeby i těch největších evropských spedičních společností.

**Tabulka 4 - Základní ekonomické ukazatele k 31. 12. 2015**

Dlouhodobý majetek	131 113 321,20 Kč
Oběžná aktiva	6 736 395,07 Kč
Výsledek hospodaření	2 749 312,53 Kč
Vlastní kapitál	41 258 618,34 Kč
Cizí kapitál	95 284 913,14 Kč
Počet zaměstnanců	600 zaměstnanců
Kamióny na leasing	372 kamiónů
Kamióny na úvěr	34 kamiónů

Zdroj: vlastní zpracování

## 4.2 Analýza stavu vnitropodnikových směrnic

Společnost v současné době vlastní pouze dlouhodobý hmotný majetek (především osobní a nákladní automobily), nehmotný majetek ve svém majetku nevlastní. I když využívá dopravní software Car terminal a Car kontrol, který podmínky nehmotného majetku splňuje, ale má jej v majetku jedna z dceřiných společností. Společnost nyní nemá žádnou vnitřní směrnici, která by upravovala zacházení s dlouhodobým majetkem v podniku, což je velký nedostatek, ale vzhledem k tomu, že firma začala významně expandovat teprve nedávno, je to celkem pochopitelné.

Bylo tedy nutné provést důkladnou analýzu účetních dokumentů, aby bylo možné objasnit zacházení s majetkem v minulosti a z analýzy vyplynulo, že společnost oceňuje majetek v pořizovacích cenách, do kterých zároveň zahrnuje i úroky z úvěrů a půjček spojených s nákupem tohoto majetku. Rovněž bylo zjištěno, že firma používá pro odpisování majetku zrychlené daňové odpisy a to jak pro daňové, tak i pro účetní odpisy, což pravděpodobně neodpovídá skutečnému opotřebení majetku a odporuje tím základnímu účetnímu pravidlu o věrném a poctivě zobrazení majetku. Vzhledem k absenci vnitropodnikových směrnic společnost nemá stanovenou hranici výši pořizovací ceny nutnou pro zařazení

do dlouhodobého majetku. V současné době rozhoduje o zařazení věci do dlouhodobého majetku majitel společnosti.

### **4.3 Návrh vnitropodnikových směrnic**

Cílem je vytvořit pro účetní jednotku vnitropodnikovou směrnici pro oblast dlouhodobého majetku, kterou bude moct používat a bude se jí řídit při svém dalším podnikání. Směrnice by měla být složena z několika částí a měla by se řídit dle zákona o účetnictví, příslušné vyhlášky, či Českými účetními standardy:

- vymezení toho co, pro účely společnosti, je a není dlouhodobý majetek,
- stanovení způsobu oceňování dlouhodobého majetku,
- určení podmínek zařazení majetku do užívání a uvedení způsobu účtování,
- vymezení podmínek pro vyřazení majetku z užívání a uvedení způsobu účtování,
- stanovení obou způsobů odpisování.

### **Vnitřní směrnice společnosti XY s. r. o. – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek majetek**

DAK Hořovice s.r.o.

Masarykova 1503

268 01 Hořovice

#### **I. Všeobecná ustanovení**

##### **a. Dlouhodobý majetek**

Dlouhodobý majetek je evidován v používaném účetním software Kvinta a zároveň i v papírové podobě v pořadačích k tomu určených. Rozděluje se na:

- dlouhodobý hmotný majetek kam se zařazují všechny pozemky a stavby bez ohledu na výši pořizovacích nákladů. Dále se sem zařazují samostatné movité věci a ostatní hmotný majetek podle § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. s životností delší než 1 rok a pořizovací cenou vyšší než 40 000,- Kč,
- dlouhodobý nehmotný majetek definovaný v § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. s životností delší než 1 rok a pořizovací cenou vyšší než 40 000,- Kč.

## b. Oceňování dlouhodobého majetku

Při oceňování dlouhodobého majetku se postupuje podle § 25 ZOÚ:

- pořizovací cenou - v případě jeho nákupu, do ceny se počítá pořizovací cena i náklady související s jeho pořízením,
- reprodukční pořizovací cenou - v případě majetku nabytého darem, nově zjištěného, bezúplatně nabytého apod.,
- Cenou vlastních nákladů - v případě jeho výroby, nebo výstavby ve vlastní režii.

Do ceny pořizovaného majetku se zahrnují i úroky z úvěrů a půjček spojených s nákupem tohoto majetku.

## c. Zařazení dlouhodobého majetku do užívání

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se zařazuje do užívání až poté co jsou zaúčtovány všechny náklady spojené s nákupem a na základě rozhodnutí osoby, která je za nákup majetku zodpovědná.

O dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku se účtuje následovně:

**Tabulka 5 - Účtování o pořízení dlouhodobého majetku**

Účetní případ	Má dáti	Dal
Nákup majetku na fakturu	041 (042)	321
Nákup majetku za hotové	041 (042)	211
Aktivace majetku pořízeného ve vlastní režii	041 (042)	623 (624)
Pořízení majetku darem	041 (042)	413
Aktivace vnitropodnikových služeb	041 (042)	622
Zařazení majetku do užívání	01x, 02x, 03x	041 (042)

Zdroj: vlastní zpracování dle ČÚS č. 13

Použité účty: **01x** - účty dlouhodobého nehmotného majetku, **02x** - účty dlouhodobého hmotného majetku odepisovaného, **03x** - účty dlouhodobého hmotného majetku neodepisovaného, **041** - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku, **042** - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku, **321** - Dodavatelé, **413** - Ostatní kapitálové fondy, **622** - Aktivace vnitropodnikových služeb, **623** - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku, **624** - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku.

#### d. Vyřazení dlouhodobého majetku z užívání

Důvodem pro vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je:

- likvidace – z důvodu nevyužitelnosti, neopravitelnosti, nebo příliš vysoké ceny za opravu,
- prodej – na základě dokladu o prodeji,
- odcizení – na základě protokolu Policie České republiky
- darování – na základě darovací smlouvy.

O vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku rozhoduje majitel firmy. Na základě jeho rozhodnutí je vyhotoven protokol o vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku z užívání (viz příloha č. 3).

O vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se účtuje následovně:

**Tabulka 6 - Účtování o vyřazení dlouhodobého majetku**

Účetní případ	Má dáti	Dal
Odpis majetku z důvodu likvidace	551	07x (08x)
Odpis majetku z důvodu prodeje	541	07x (08x)
Odpis majetku o důvodu manka	549	07x (08x)
Odpis majetku z důvodu škody	582	07x (08x)
Odpis majetku z důvodu darování	543	07x (08x)
Vyřazení odpisovaného majetku z užívání	07x (08x)	01x (02x)
Vyřazení neodpis. majetku z důvodu prodeje	541	03x
Vyřazení neodpis. majetku z důvodu manka	549	03x
Vyřazení neodpis. majetku z důvodu škody	582	03x
Vyřazení neodpis. majetku z důvodu darování	543	03x

Zdroj: vlastní zpracování dle ČÚS č. 13

Použité účty: **01x** - účty dlouhodobého nehmotného majetku, **02x** - účty dlouhodobého hmotného majetku odepisovaného, **03x** - účty dlouhodobého hmotného majetku neodepisovaného, **07x** - účty opravěk k dlouhodobému nehmotnému majetku, **08x** - účty opravěk k dlouhodobému hmotnému majetku, **541** - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, **551** - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, **549** - Manka a škody v provozní oblasti, **543** - Dary, **582** – Škody

#### e. Účetní odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

U nově pořízeného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se zahájí účetní odpisování následujícím měsícem po jeho zařazení do užívání. Na základě předpokládané životnosti a průběhu opotřebení majetku zvolí účetní nevhodnější metodu odpisování, tak aby se co nejlépe znázornilo skutečné opotřebení dlouhodobého majetku během užívání.

Účetní odpisy se zaznamenávají na následující účty:

**Tabulka 7 - Účtování o odpisování dlouhodobého majetku**

Účetní případ	Má dáti	Dal
Odpis dlouhodobého nehmotného majetku	551	07x
Odpis dlouhodobého hmotného majetku	551	08x

Zdroj: vlastní zpracování dle ČÚS č. 13

Použité účty: **07x** - účty opravek k dlouhodobému nehmotnému majetku, **08x** - účty opravek k dlouhodobému hmotnému majetku, **551** - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

#### f. Daňové odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Na dlouhodobý majetek se uplatňují daňové odpisy dle § 26 až 33 ZDP, které jsou podle tohoto zákona uznatelné jako náklad, vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tzv. daňové odpisy.

Nově pořízený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se zařadí do odpisové skupiny podle přílohy č. 1 ZDP (viz příloha č. 1), dále se dle odpisové skupiny určí doba odpisování. Majetek se odpisuje zrychleně dle § 32 ZDP.

Výpočet daňových odpisů se provádí jednou ročně za celé zúčtovací období. O daňových odpisech se neúčtuje, jsou vedeny ve zvláštní evidenci.



#### 4.4 Návrh nového způsobu odpisování vybraných částí majetku

V této části budou analyzovány vybrané části dlouhodobého majetku podniku a to jak společnost přistupuje k odpisům tohoto majetku. Poté bude firmě navržen nový způsob odpisování dlouhodobého majetku tak, aby bylo účetnictví vedeno v souladu se zásadou věrného a poctivého zobrazení skutečnosti.

##### 4.4.1 Analýza stávajícího způsobu odpisování nákladního vozu MAN

Z důvodu podnikání v autodopravě má společnost v majetku mnoho nákladních automobilů a společně s návěsy se vyskytují nejčastěji v majetku účetní jednotky, proto byl také nákladní vůz vybrán jako příklad toho jak firma přistupuje k odpisování majetku. Konkrétní vůz, který byl zvolen, společnost zakoupila v lednu roku 2015 a hned jej začala také odpisovat z pořizovací ceny 2 163 349 Kč.

Jak již bylo uvedeno výše, společnost používá pro odpisování majetku zrychlené daňové odpisy a to jak pro daňové, tak i pro účetní účely, což neodpovídá skutečnému opotřebení nákladního automobilu a odporuje tím základnímu účetnímu pravidlu o věrném a poctivém zobrazení majetku. Společnost má v plánu používat vůz po dobu šesti let, kdy se předpokládá, že by nákladní vůz měl mít průměrně každý rok srovnatelný počet ujetých kilometrů, proto by bylo vhodnější použít jinou metodu účetních odpisů, než stávající, která je uvedena v tabulce č. 7.

**Tabulka 8 - Stávající plán účetních odpisů nákladního automobilu**

Rok	Účetní odpis	Zůstatková cena
2015	432 670 Kč	1 730 679 Kč
2016	692 272 Kč	1 038 407 Kč
2017	519 204 Kč	519 203 Kč
2018	346 136 Kč	173 067 Kč
2019	173 067 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 8 znázorňuje skutečnost, že společnost volí totožnou metodu pro oba druhy odpisů, jedná se tedy také o zrychlenou metodu odpisování podle § 32 ZDP.

**Tabulka 9 - Stávající plán daňových odpisů nákladního automobilu**

Rok	Daňový odpis	Zůstatková cena
2015	432 670 Kč	1 730 679 Kč
2016	692 272 Kč	1 038 407 Kč
2017	519 204 Kč	519 203 Kč
2018	346 136 Kč	173 067 Kč
2019	173 067 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tím, že společnost využívá totožnou odpisovou metodu jak pro daňové tak pro účetní odpisy, nedochází ani ke změně hospodářského výsledku v jednotlivých letech jak můžeme vidět v následující tabulce.

**Tabulka 10 - Vliv stávajících odpisových metod na výsledek hospodaření**

Rok	Účetní odpis	Daňový odpis	Vliv na výsledek hosp.
2015	432 670 Kč	432 670 Kč	0 Kč
2016	692 272 Kč	692 272 Kč	0 Kč
2017	519 204 Kč	519 204 Kč	0 Kč
2018	346 136 Kč	346 136 Kč	0 Kč
2019	173 067 Kč	173 067 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.4.2 Návrh nového způsobu odpisování Nákladního vozu MAN

Jak již bylo uvedeno, společnost zakoupila nákladní automobil v lednu roku 2015 a hned jej začala také odpisovat, což odporuje navrhované směrnici, podle níž by se měl nákladní automobil začít odepisovat až následující měsíc, v tomto případě tedy v únoru. Společnost má v plánu používat vůz šest let a předpokládá, že by nákladní vůz měl mít každý rok podobný nájezd kilometrů, proto je nejvhodnější použít lineární rovnoměrnou metodu účetních odpisů. Vzhledem k tomu, že společnost v současné době vykazuje kladný hospodářský výsledek, který se snaží snížit, je pro ni vhodné použít pro daňové odpisy zrychlenou metodu odpisování, avšak podle nejnovější právní úpravy není úplně nejvhodnější, protože zkresluje informace v účetní závěre.

**Tabulka 11 - Vliv navrhovaných odpisových metod na výsledek hospodaření**

Rok	Účetní odpis	Daňový odpis	Vliv na výsledek hosp.
2015	330 511 Kč	396 614 Kč	- 66 103 Kč
2016	360 558 Kč	670 639 Kč	- 310 081 Kč
2017	360 558 Kč	533 626 Kč	- 173 068 Kč
2018	360 558 Kč	360 558 Kč	0 Kč
2019	360 558 Kč	187 489 Kč	173 069 Kč
2020	360 558 Kč	14 423 Kč	346 135 Kč
2021	30 048 Kč	0 Kč	30 048 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 11 znázorňuje účetní odpisy vypočtené pomocí rovnoměrné metody a zároveň bere ohled na různou dobu odpisování v jednotlivých letech. V prvním roce se nákladní automobil odepisoval od února, proto je odpis pouze 330 511 Kč, v následujících letech je za celý rok odpis ve výši 360 558 Kč a v posledním sedmém roce odpisování se majetek odpisuje pouze měsíc, proto je odpis jen 30 048 Kč. Daňové odpisy byly vypočteny zrychlenou metodou a také zohledňují různou dobu odpisování v jednotlivých letech.

Nově navrhované metody odpisování mají také velký vliv na výsledek hospodaření. V prvním roce se hospodářský výsledek sníží o 66 103 Kč, v letech 2016 a 2017 se sníží o 310 081 Kč, respektive o 173 068 Kč. V roce 2018 se účetní odpis rovná daňovému, to znamená, že změna metody účetních odpisů se nijak neprojeví při výpočtu základu daně. Naopak v roce 2019 se začne hospodářský výsledek zvyšovat konkrétně o 173 069 Kč, v roce 2020 se zvýší o 346 135 Kč a to především z důvodu, že se v tomto roce nákladní automobil přestává od února daňové odpisovat. V posledním roce odpisování se základ daně zvýší o 30 048 Kč, což je výše účetního odpisu za měsíc leden.

#### **4.4.3 Analýza stávajícího způsobu odpisování kancelářské budovy**

Dalším příkladem dlouhodobého majetku, který bude zkoumán, je kancelářská budova v Oseku u Hořovic, byla pořízena v únoru roku 2015 za 23 000 000 Kč. Poté byla provedena rekonstrukce budovy tak, aby vyhovovala potřebám společnosti. Tato rekonstrukce stála 2 550 000 Kč a byla společně s dalšími náklady (znalecké posudky, právní poradenství, provize atd.) započtena do pořizovací ceny majetku, která činila 25 850 000 Kč. Společnost tuto budovu pořídila za účelem přemístění sídla

společnosti, z důvodu nedostatečné velikosti stávajícího sídla. Kancelářská budova byla zařazena do užívání v červnu roku 2015.

I u tohoto majetku společnost využívá zrychlenou metodu daňových odpisů pro oba dva způsoby odpisování, daňové i účetní. Což neodpovídá skutečnému opotřebení a odporuje tím základnímu účetnímu pravidlu o věrném a poctivě zobrazení majetku. U takového druhu majetku je velice složité naplánovat, jak dlouho jej bude společnost využívat, proto je doba účetního odpisování stejná jako u daňového. U budov je také poměrně složité komplikované určit průběh opotřebení, proto se jako nejvhodnější zdá metoda rovnoměrných odpisů, která míru opotřebení zohledňuje lépe než metoda užívaná společností uvedená v tabulce č. 10.

**Tabulka 12 - Stávající plán účetních odpisů kancelářské budovy**

Rok	Účetní (Daňový) odpis	Zůstatková cena
2015	517 000 Kč	25 333 000 Kč
2016	1 013 320 Kč	24 319 680 Kč
2017	992 640 Kč	23 327 040 Kč
2018	971 960 Kč	22 355 080 Kč
2019	951 280 Kč	21 403 800 Kč
2020	930 600 Kč	20 473 200 Kč
2021	909 920 Kč	19 563 280 Kč
2022	889 240 Kč	18 674 040 Kč
2023	868 560 Kč	17 805 480 Kč
2024	847 880 Kč	16 957 600 Kč
2025	827 200 Kč	16 130 400 Kč
2026	806 520 Kč	15 323 880 Kč
2027	785 840 Kč	14 538 040 Kč
2028	765 160 Kč	13 772 880 Kč
2029	744 480 Kč	13 028 400 Kč
2030	723 800 Kč	12 304 600 Kč
2031	703 120 Kč	11 601 480 Kč
2032	682 440 Kč	10 919 040 Kč
2033	661 760 Kč	10 257 280 Kč
2034	641 080 Kč	9 616 200 Kč
2035	620 400 Kč	8 995 800 Kč
2036	599 720 Kč	8 396 080 Kč
2037	579 040 Kč	7 817 040 Kč
2038	558 360 Kč	7 258 680 Kč
2039	537 680 Kč	6 721 000 Kč
2040	517 000 Kč	6 204 000 Kč
2041	496 320 Kč	5 707 680 Kč

Rok	Účetní (Daňový) odpis	Zůstatková cena
2042	475 640 Kč	5 232 040 Kč
2043	454 960 Kč	4 777 080 Kč
2044	434 280 Kč	4 342 800 Kč
2045	413 600 Kč	3 929 200 Kč
2046	392 920 Kč	3 536 280 Kč
2047	372 240 Kč	3 164 040 Kč
2048	351 560 Kč	2 812 480 Kč
2049	330 880 Kč	2 481 600 Kč
2050	310 200 Kč	2 171 400 Kč
2051	289 520 Kč	1 881 880 Kč
2052	268 840 Kč	1 613 040 Kč
2053	248 160 Kč	1 364 880 Kč
2054	227 480 Kč	1 137 400 Kč
2055	206 800 Kč	930 600 Kč
2056	186 120 Kč	744 480 Kč
2057	165 440 Kč	579 040 Kč
2058	144 760 Kč	434 280 Kč
2059	124 080 Kč	310 200 Kč
2060	103 400 Kč	206 800 Kč
2061	82 720 Kč	124 080 Kč
2062	62 040 Kč	62 040 Kč
2063	41 360 Kč	20 680 Kč
2064	20 680 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že společnost užívá identické odpisové metody je vliv na výsledek hospodaření nulový.

#### 4.4.4 Návrh nového způsobu odpisování kancelářské budovy

Budova byla zařazena do užívání až v červnu 2015, ale po analýze účetnictví společnosti bylo zjištěno, že účetní jednotka tuto skutečnost vůbec nezohlednila a budovu odpisovala celý rok. Proto bylo nutné upravit výši odpisů s přesností na měsíce. Dále byla upravena metoda účetních odpisů, u nemovitých věcí je to do značné míry subjektivní rozhodnutí, protože určit jejich opotřebení je dosti složité, ale nejběžněji se používá lineární rovnoměrná metoda, která bude využita i v tomto případě.

**Tabulka 13 - Vliv navrhovaných odpisových metod na výsledek hospodaření**

Rok	Účetní odpis	Daňový odpis	Vliv na výsledek hosp.
2015	258 500 Kč	258 500 Kč	0 Kč
2016	517 000 Kč	765 160 Kč	-248 160 Kč
2017	517 000 Kč	1 002 980 Kč	-485 980 Kč
2018	517 000 Kč	982 300 Kč	-465 300 Kč
2019	517 000 Kč	961 620 Kč	-444 620 Kč
2020	517 000 Kč	940 940 Kč	-423 940 Kč
2021	517 000 Kč	920 260 Kč	-403 260 Kč
2022	517 000 Kč	899 580 Kč	-382 580 Kč
2023	517 000 Kč	878 900 Kč	-361 900 Kč
2024	517 000 Kč	858 220 Kč	-341 220 Kč
2025	517 000 Kč	837 540 Kč	-320 540 Kč
2026	517 000 Kč	816 860 Kč	-299 860 Kč
2027	517 000 Kč	796 180 Kč	-279 180 Kč
2028	517 000 Kč	775 500 Kč	-258 500 Kč
2029	517 000 Kč	754 820 Kč	-237 820 Kč
2030	517 000 Kč	734 140 Kč	-217 140 Kč
2031	517 000 Kč	713 460 Kč	-196 460 Kč
2032	517 000 Kč	692 780 Kč	-175 780 Kč
2033	517 000 Kč	672 100 Kč	-155 100 Kč
2034	517 000 Kč	651 420 Kč	-134 420 Kč
2035	517 000 Kč	630 740 Kč	-113 740 Kč
2036	517 000 Kč	610 060 Kč	-93 060 Kč
2037	517 000 Kč	589 380 Kč	-72 380 Kč
2038	517 000 Kč	568 700 Kč	-51 700 Kč
2039	517 000 Kč	548 020 Kč	-31 020 Kč
2040	517 000 Kč	527 340 Kč	-10 340 Kč
2041	517 000 Kč	506 660 Kč	10 340 Kč
2042	517 000 Kč	485 980 Kč	31 020 Kč
2043	517 000 Kč	465 300 Kč	51 700 Kč
2044	517 000 Kč	444 620 Kč	72 380 Kč
2045	517 000 Kč	423 940 Kč	93 060 Kč
2046	517 000 Kč	403 260 Kč	113 740 Kč
2047	517 000 Kč	382 580 Kč	134 420 Kč
2048	517 000 Kč	361 900 Kč	155 100 Kč
2049	517 000 Kč	341 220 Kč	175 780 Kč
2050	517 000 Kč	320 540 Kč	196 460 Kč
2051	517 000 Kč	299 860 Kč	217 140 Kč
2052	517 000 Kč	279 180 Kč	237 820 Kč

Rok	Účetní odpis	Daňový odpis	Vliv na výsledek hosp.
2053	517 000 Kč	258 500 Kč	258 500 Kč
2054	517 000 Kč	237 820 Kč	279 180 Kč
2055	517 000 Kč	217 140 Kč	299 860 Kč
2056	517 000 Kč	196 460 Kč	320 540 Kč
2057	517 000 Kč	175 780 Kč	341 220 Kč
2058	517 000 Kč	155 100 Kč	361 900 Kč
2059	517 000 Kč	134 420 Kč	382 580 Kč
2060	517 000 Kč	113 740 Kč	403 260 Kč
2061	517 000 Kč	93 060 Kč	423 940 Kč
2062	517 000 Kč	72 380 Kč	444 620 Kč
2063	517 000 Kč	51 700 Kč	465 300 Kč
2064	517 000 Kč	31 020 Kč	485 980 Kč
2065	258 500 Kč	10 340 Kč	248 160 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedená tabulka znázorňuje výši účetních odpisů, kdy v prvním roce je odpis poloviční (konkrétně 258 500 Kč) oproti dalším letům s ohledem na kratší dobu odpisování v roce 2015. V dalších letech se již majetek odpisuje celé účetní období, proto je odpis 517 000 Kč. V posledním roce se budova odpisuje pouze do června a z tohoto důvodu je odpis opět pouze 258 500 Kč. Daňové odpisy byly znovu vypočteny zrychlenou metodou s ohledem na různou dobu odpisování v jednotlivých letech.

Úprava metod odpisování se projeví především ovlivněním hospodářského výsledku. V prvním roce je vliv nulový vzhledem k tomu, že se oba druhy odpisů v prvním roce počítají stejným způsobem, to se projeví i v druhém účetním období, kdy se majetek odpisuje, proto není snížení hospodářského výsledku největší v tomto roce (248 160 Kč), jak by tomu bylo, kdyby se budova odpisovala od začátku roku, ale až ve třetím roce, ve kterém se odpis počítá již celý rok jinou technikou a výsledek hospodaření se v tomto roce sníží o 485 980 Kč. Poté se již snížení hospodářského výsledku každý rok zmenšuje zhruba o 20 000 Kč. V roce 2041 je poprvé vliv na výsledek hospodaření kladný, konkrétně 10 340 Kč a postupně se zvyšuje opět o zhruba 20 000 Kč až do posledního roku odpisování, kdy se budova odpisuje pouze polovinu roku, proto je vliv na výsledek hospodaření menší přesněji 284 160 Kč. Pro lepší přehlednost je vše znovu znázorněno v následujícím grafu.

## 5 ZHODNOCENÍ

V bakalářské práci byla provedena analýza společnosti XY, s. r. o. a jejího přístupu k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku. Na základě této analýzy bylo zjištěno, že společnost nemá žádná jasná a závazná pravidla, která by používala při účtování o tomto majetku. Proto byl v první části praktické části vytvořen návrh vnitropodnikové směrnice týkající se dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Směrnice byla vytvořena po konzultaci s majitelem společnosti a po jejímž vypracování byla také majiteli předána. V současné době se již směrnice v lehce pozměněné podobě používá v praxi.

Další chybou, která byla objevena při analýze je, že společnost nedodržuje důležitou účetní zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, Tuto zásadu porušuje několika způsoby. Prvním je lhostejnost společnosti k době zařazení majetku do užívání tím, že je vždy účtován odpis za celý rok i když byl majetek využíván pouze část účetního období. Druhým je používání daňových odpisů i pro účetní účely tak aby společnost snížila administrativní náročnost spojenou s odpisováním, pro všechny druhy majetku tedy používá zrychlenou metodu odpisování pro oba druhy odpisů, což neodpovídá opotřebení majetku.

Na základě nalezených chyb byl vypracován návrh řádného přístupu k odpisování. U daňových odpisů byla ponechána zrychlená metoda odpisování, ale byla brána v úvahu doba pořízení a výše odpisů byla vypočtena s přesností na měsíce. Účetní odpisy byly u obou konkrétních příkladů uvedených v této bakalářské práci vypočteny zcela odlišnou metodou. Pro oba příklady byla shodou okolností zvolena lineární metoda a opět byl odpis vypočítán přesně s ohledem na měsíc zařazení majetku do užívání. Dále byl také vyčíslen vliv nových odpisových metod na výsledek hospodaření, který vznikl rozdílnou výší účetních a daňových odpisů.

Všechny tyto poznatky byly předloženy, společně s návrhem řádného odpisování dlouhodobého majetku, k posouzení majiteli společnosti a bylo doporučeno upravit metody odpisování tak aby společnost plnila zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti.



## 6 ZÁVĚR

Z pohledu českých právních předpisů lze na dlouhodobý majetek nahlížet ze dvou různých úhlů, jeden je účetní, ten je upraven zákonem o účetnictví, nebo Českými účetními standardy, druhým je pak daňový pohled, který upravuje zákon o dani z příjmu. Proto bylo nutné nahlížet v této práci na dlouhodobý majetek z obou těchto pohledů a to především při rozboru odpisových metod.

Všeobecně by se každá účetní jednotka měla snažit dodržovat všechny základní účetní zásady, tato práce se zabývá především zásadou věrného a poctivého zobrazení skutečnosti a zobrazení reálné ekonomické situace účetní jednotky. Z pohledu dlouhodobého majetku je nejdůležitějším faktorem ovlivňujícím dodržování této zásady řádné odpisování dlouhodobého majetku.

Cílem této bakalářské práce bylo zpracování uceleného teoretického popisu problematiky dlouhodobého majetku zaměřeného především na klasifikaci a odpisování majetku, a to jak z daňového tak z účetního hlediska. Tento teoretický základ byl zpracován v první části práce. Pro praktickou část byla jako zdroj podkladů a informací vybrána společnost DAK Hořovice, s. r. o., jejíž hlavním předmětem podnikání je mezinárodní kamionová doprava. Jedná se o společnost s velkým objemem dlouhodobého majetku, z nichž některé části se staly příkladem pro bakalářskou práci.

Dílním cílem v praktické části této bakalářské práci bylo zhodnocení přístupu zvolené společnosti k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku a následná aplikace poznatků z teoretické části bakalářské práce. Tento cíl byl splněn navržením vnitropodnikové směrnice týkající se dlouhodobého majetku, dále bylo analyzováno odpisování vybraných příkladů dlouhodobého majetku a navržení alternativního způsobu odpisování včetně vyčíslení dopadu na hospodářský výsledek.

Na základě zpracování bakalářské práce bylo majiteli podniku doporučeno důsledněji dodržovat zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, pro tento účel byly majiteli předány výsledky praktické části bakalářské práce, na základě kterých může společnost upravit svůj postoj k účtování a odpisování dlouhodobého majetku.

## 7 POUŽITÁ LITERATURA

### **Knižní zdroje:**

ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY: právní stav: 1.2.2004 : české účetní standardy pro podnikatele. 1. vyd. Beroun: Newsletter, 2004, 44 s. De iure. ISBN 80-7350-011-6.

KOVANICOVÁ, Dana. *ABECEDA účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012, 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

PELC, Vladimír. *Daňové odpisy: strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2011, xiii, 204 s. Beckova edice právo a hospodářství. ISBN 978-80-7400-387-5.

PETERSON, Raymond H. *Accounting for fixed assets*. 2nd ed. New York: J. Wiley, c2002. ISBN 04-710-9210-0.

PRUDKÝ, Pavel a LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2014: komentář, příklady, výklad změn*. 15. aktualizované vyd. Olomouc: Anag, 2014, 327 s. ISBN 978-80-7263-866-6.

STROUHAL, Jiří, et al. *Účetnictví 2012 velká kniha příkladů*. 1. vydání. Brno: BizBooks, 2012, 760 s. ISBN 978-80-265-0008-7.

STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 417 s. ISBN 978-80-7478-366-1.

STROUHAL, Jiří, Renata ŽIDLICKÁ a Zdenka CARDOVÁ. *Účetnictví: velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 488 s. ISBN 978-80-265-0154-1.

VALDER, Antonín. *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha: ASPI, 2008, 392 s. ISBN 978-80-7357-388-1.

VALOUCH, Petr. *Leasing v praxi: praktický průvodce*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2012, 116 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024740812.

**Legislativní předpisy:**

Opatření čj. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů

## 8 PŘÍLOHY

### 8.1 Seznam tabulek

Tabulka 1 - Minimální doba odpisování.....	27
Tabulka 2 - Sazby pro rovnoměrné odpisování.....	28
Tabulka 3 - Koeficienty pro zrychlené odpisování.....	29
Tabulka 4 - Základní ekonomické ukazatele k 31. 12. 2015.....	35
Tabulka 5 - Účtování o pořízení dlouhodobého majetku.....	37
Tabulka 6 - Účtování o vyřazení dlouhodobého majetku.....	38
Tabulka 7 - Účtování o odpisování dlouhodobého majetku.....	39
Tabulka 8 - Stávající plán účetních odpisů nákladního automobilu.....	40
Tabulka 9 - Stávající plán daňových odpisů nákladního automobilu.....	41
Tabulka 10 - Vliv stávajících odpisových metod na výsledek hospodaření.....	41
Tabulka 11 - Vliv navrhovaných odpisových metod na výsledek hospodaření.....	42
Tabulka 12 - Stávající plán účetních odpisů kancelářské budovy.....	43
Tabulka 13 - Vliv navrhovaných odpisových metod na výsledek hospodaření.....	45

### 8.2 Seznam zkratk

ZDP – Zákon o daních z příjmů

ZOU – Zákon o účetnictví

ČÚS – České účetní standardy

### 8.3 Seznam příloh

Příloha č. 1: Protokol o vyřazení dlouhodobého majetku

<b>PROTOKOL O VYŘAZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU</b>		
Číslo dokladu:	_____	Inv.číslo: _____
Název vyřazovaného majetku:	_____	
Typ:	_____	Technický stav: <input type="text"/>
Důvod vyřazení:	_____	
Pořizovací cena:	_____	
	<b>Účetní</b>	<b>Daňová</b>
Kumulativní odpisy		
Zůstatková cena	- Kč	- Kč
Zisk/ztráta z vyřaz.	- Kč	- Kč
Náklady na likvidaci:	_____	Prodejní cena: _____
Vystavil dne:	_____	
Zaúčtoval:	_____	
Schválil:	_____	

(Zdroj: vlastní zpracování)