

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Ověření správnosti oceňování dlouhodobého majetku
u lesnického podniku**

Georg Ernst Bucher

© 2017 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Georg Ernst Bucher

Provoz a ekonomika

Název práce

Ověření správnosti oceňování dlouhodobého majetku u lesnického podniku

Název anglicky

Verification of Long-term Property Value Estimation Process in Forestry Entity

Cíle práce

Cílem práce je ověřit správnost oceňování dlouhodobého majetku s platnými právními předpisy vztahujícími se k problematice oceňování dlouhodobého majetku u vybraného subjektu zabývajícího se lesním hospodářstvím.

Metodika

Na základě prostudované odborné literatury je zpracována teoretická část bakalářské práce. V teoretické části práce budou popsány jednotlivé druhy oceňování dlouhodobého majetku, které jsou použitelné u vybrané organizace. V praktické části bude popsána vybraná organizace zabývající se lesním hospodářstvím. Dále budou v praktické části popsány způsoby oceňování dlouhodobého majetku používané u vybrané organizace. Následně bude ověřována správnost jednotlivých postupů oceňování dlouhodobého majetku u vybrané organizace s platnými právními předpisy České republiky. Poté budou navržena opatření, která povedou k optimalizaci způsobu oceňování u vybrané organizace.

Doporučený rozsah práce

30 až 40 stran

Klíčová slova

oceňování, dlouhodobý majetek, účetní jednotka, lesnický podnik, vstupní cena, odpisování

Doporučené zdroje informací

- ČESKO. ZÁKONY ATD. *Oceňování 2016 : zákon a vyhláška o oceňování majetku : velká novela oceňovací vyhlášky od 1.1.2016 : redakční uzávěrka 1.1.2016*. Ostrava: Sagit, 2016. ISBN 978-80-7488-139-8.
- DVOŘÁKOVÁ, D. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-961-6.
- LOUŠA, F. *Zásoby : komplexní průvodce účtováním i oceňováním*. Praha: Grada, 2007. ISBN 978-80-247-2117-0.
- MENDELOVA ZEMĚDĚLSKÁ A LESNICKÁ UNIVERZITA. LESNICKÁ A DŘEVAŘSKÁ FAKULTA, – SEBERA, J. *Oceňování lesa*. Brno: Mendelova zemědělská a lesnická univerzita, 2004. ISBN 80-7157-818-5.
- RYSKA, M. *Oceňování majetku*. Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2000. ISBN 80-213-0609-2.
- VALDER, A. – ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE. PROVOZNĚ EKONOMICKÁ FAKULTA, – HINKE, J. *Oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce v rámci vstupu České republiky do evropské unie [rukopis] : disertační práce*. 2005.

Předběžný termín obhajoby

2016/17 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Pavel Štáfek, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 7. 10. 2016

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 24. 10. 2016

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 07. 03. 2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Ověření správnosti oceňování dlouhodobého majetku u lesnického podniku" 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 použitých zdrojů 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 15. 3. 2017

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval mému vedoucímu bakalářské práce Ing. Pavlu Štáfkovi, za odbornou pomoc, shovívavost, cenné rady a jeho čas a ochotu při zpracování této práce.

Ověření správnosti oceňování dlouhodobého majetku u lesnického podniku

Souhrn

Tato bakalářská práce se zabývá oceňováním dlouhodobého majetku ve vybraném podniku zabývající se lesnictvím, těžbou dřeva a poskytováním služeb v myslivosti. Dále hledá možnou optimalizaci vedoucí k lepšímu zobrazení stavu dlouhodobého majetku, a zda jsou tyto způsoby oceňování v souladu s právními předpisy České republiky. Práce poskytuje přehled o jednotlivých metodách ocenění a mohla by společnost vést k efektivnějšímu podnikání.

Na základě literární rešerše jsou popsány metody oceňování dlouhodobého majetku, metody účetního a daňového odpisování a mimo jiné obsahuje i základní členění a charakteristiku dlouhodobého majetku a druhy cen, kterými je majetek oceňován.

V následující praktické části je uvedena stručná charakteristika vybrané účetní jednotky včetně stavu majetku k rozvahovému dni. Praktická část je zaměřena na zobrazení používaných metod oceňování u vybraného dlouhodobého majetku a poté jsou navržena řešení a optimalizace používaných způsobů oceňování tohoto majetku, jako například změna způsobu odpisování a pravidelná kontrola životnosti.

Klíčová slova: oceňování, dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, účetní jednotka, lesnický podnik, pořizovací cena, odpisování

Verification of Long-term Property Value Estimation process in Forestry Entity

Summary

This graduation thesis is primarily focused at long-term property asset value estimation (evaluation) within adequate business or organizations performing within forestry, wood mining and hunting industry. Moreover, throughout this document various approaches have been used to search for potential process optimization resulting in better more efficient and effective transparency of long-term property levels. Thus, whether are such methods and accounting adjustments legal and in compliance with general jurisdictional guidelines in Czech Republic.

The document therefore provides overview of basis, explanations and consequences of individual long-term property value evaluation methods and should therefore direct (allocate) the organization towards more effective business performance in all the relevant aspects.

All of the following, not only the numerous methods of long-term property (asset) evaluation, methods of accounting and tax deducting procedures but also basic differentiation and characteristics of long term properties and relating costs have been based on the literature research of high variety of diverse sources prior the analyses.

Within the following sections of the thesis you will be able to see the practical part of the entire research including raw characteristics of chosen accounting measure identified to be the most appropriate for the purposes within given industry. Consequently, this practical area of the document is aiming at introduction of primarily methods and principles used in long-term property evaluation processes.

At last, secondary to the analytical and descriptive research related to issues mentioned above, revision and analysis of different resources will result in potential solutions for adjustments and optimization.

Keywords: valuation, long-term tangible assets, long-term intangible assets, entity, forestry company, purchase cost, depreciation

Obsah

1 Úvod.....	10
2 Cíl práce a metodika	12
2.1 Cíl práce	12
2.2 Metodika	12
3 Teoretická východiska	13
3.1 Charakteristika a členění dlouhodobého majetku	13
3.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek z hlediska účetních předpisů	14
3.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek z hlediska zákona o daních z příjmů	16
3.1.3 Dlouhodobý hmotný majetek z hlediska účetních předpisů	17
3.1.4 Dlouhodobý hmotný majetek z hlediska zákona o daních z příjmů	19
3.1.5 Dlouhodobý finanční majetek.....	19
3.2 Oceňování dlouhodobého majetku.....	20
3.3 Právní úprava oceňování dle účetních předpisů České republiky.....	21
3.4 Pořízení dlouhodobého majetku.....	22
3.5 Okamžik ocenění dlouhodobého majetku.....	22
3.6 Ocenění k okamžiku nabytí aktiva.....	23
3.6.1 Pořizovací cena	23
3.6.2 Vlastní náklady	23
3.6.3 Reprodukční pořizovací cena.....	23
3.7 Ocenění k rozvahovému dni.....	24
3.7.1 Opravné položky.....	24
3.8 Zařazování dlouhodobého majetku do užívání	25
3.9 Technické zhodnocení.....	25
3.10 Oceňování dlouhodobého majetku při vyřazení	25
3.11 Odpisování dlouhodobého majetku.....	26
3.11.1 Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.....	26
3.11.2 Daňové odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	32
3.11.3 Odpisování nehmotného majetku	38
4 Vlastní práce	40
4.1 Charakteristika společnosti Mgr. Bucher Ernst Lesnictví spol. s r.o.	40
4.2 Oceňování dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti	41
4.3 Oceňování dlouhodobého majetku vybrané společnosti při pořízení	42
4.3.1 Lesní hospodářský plán pro období 2010-2019.....	42
4.3.2 Osobní vůz	43
4.3.3 Štípačka na dřevo	43
4.4 Oceňování dlouhodobého majetku k rozvahovému dni.....	44

4.4.1	Lesní hospodářský plán pro období 2010 až 2019	44
4.4.2	Osobní vozidlo	46
4.4.3	Štípačka na dřevo	48
5	Návrh vlastního řešení	51
5.1	Lesní hospodářský plán	51
5.2	Osobní vozidlo Dacia Duster	51
5.3	Štípačka na dřevo HL 1800 GM – profesionální štípač na dřevo 18 t.....	54
6	Závěr.....	55
7	Seznam použitých zdrojů	57
7.1	Knižní zdroje.....	57
7.2	Internetové zdroje.....	58
7.3	Právní předpisy.....	58
8	Seznam vzorců a tabulek.....	59
9	Přílohy	61

1 Úvod

Majetek jako takový již od počátku existence člověka vytváří jakýsi pocit blahobytu a bohatství. Každý majetek má svojí určitou hodnotu, která závisí na mnoha faktorech a člověk si dokáže ve většině případů o svém nebo cizím majetku a jeho hodnotě vytvořit svůj vlastní názor, který ale ne vždy odpovídá realitě. Pro přesné určení hodnoty majetku se používají dané metody oceňování, kterými se tato bakalářská práce bude podrobněji zabývat. (Strouhal, 2013)

Při výběru tématu sehrál důležitou roli osobní zájem autora o problematiku týkající se podstaty oceňování, s kterou se v dnešní, byrokraticky složitě postavené ekonomice, setkává v podstatě každý podnik. Dobrá orientace a vědomosti o této problematice může být pro účetní jednotku přínosem jak z hlediska složitosti a přehlednosti organizace, tak i z hlediska finančního. Právě druhý zmiňovaný přínos bývá často první motivací se o toto téma více zajímat a vyhodnotit eventuální výhody, které se následně mohou v podniku zrealizovat.

Zpracování je pojato tak, aby výsledná práce přinesla komplexní a ucelený pohled na problematiku oceňování dlouhodobého majetku a konkrétně u dlouhodobého majetku vybraného lesnického podniku.

Dlouhodobým majetkem se rozumí dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek. Dlouhodobým majetkem podniku jsou převážně složky majetku, které ve firmě slouží déle než jeden rok a nemění svou podstatu, ale postupně se opotřebovávají. Opotřebení majetku se v účetnictví vyjadřuje pomocí odpisů. (Valouch, 2012)

Mezi dlouhodobý hmotný majetek se řadí nemovitosti, movitý majetek, technické zhodnocení, pěstitelské celky trvalých porostů, základní stáda a další. Mezi nehmotný majetek patří například software, ocenitelná práva a nehmotné výsledky výzkumné činnosti. Pro dlouhodobý finanční majetek platí, že ho podnik nepotřebuje k provozování své činnosti, ale vkládá do něj volné peněžní prostředky s cílem dosáhnout výnosu v budoucnosti. Mezi dlouhodobý finanční majetek patří například cenné papíry, půjčky jiným podnikům s dobou splatnosti delší než jeden rok a termínované vklady na dobu delší než jeden rok. (Chalupa, a další, 2014)

Pro účetnictví podniku je oceňování dlouhodobého majetku důležitou součástí a podstatnou problematikou. Je proto nutností, aby se chyby v oceňování co nejvíce zredukovaly, protože špatné oceňování dlouhodobého majetku nemá vliv jen na jedno účetní období, ale na všechna období, ve kterých jsou oceněné majetky evidovány.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem práce je ověřit správnost oceňování dlouhodobého majetku s platnými právními předpisy vztahujícími se k problematice oceňování dlouhodobého majetku u vybraného subjektu zabývající se lesním hospodářstvím.

Mezi dílčí cíle bakalářské práce patří zobrazení základních právních předpisů vztahujících se k problematice oceňování dlouhodobého majetku, základní vymezení dlouhodobého majetku, zachycení možných způsobů oceňování jednotlivých složek dlouhodobého majetku a zobrazení způsobu oceňování vybraného dlouhodobého majetku u konkrétní organizace.

2.2 Metodika

Na základě prostudované odborné literatury a dalších zdrojů je zpracován teoretický základ pro bakalářskou práci. V teoretické části práce je popsána samotná podstata ceny a oceňování v účetnictví, jsou charakterizovány druhy dlouhodobého majetku, způsoby pořízení majetku a druhy cen, kterými je majetek oceňován. Dále jsou vysvětleny jednotlivé druhy oceňování dlouhodobého majetku. V teoretické části jsou též popsány základní právní předpisy pro oceňování dlouhodobého majetku v České republice.

Vlastní práce začíná charakteristikou vybrané společnosti a stručným přehledem o stavu dlouhodobého majetku. Dále jsou popsány způsoby oceňování dlouhodobého majetku vybrané společnosti k okamžiku pořízení a následně k rozvahovému dni a je ověřeno, zda jsou použité způsoby v souladu s právními předpisy České republiky. Následně jsou navržena optimalizační opatření vedoucí k reálnějšímu zobrazení stavu dlouhodobého majetku společnosti a je formulován závěr.

3 Teoretická východiska

3.1 Charakteristika a členění dlouhodobého majetku

Ke své podnikatelské činnosti jsou podnikateli využívány dvě základní složky majetku. Jedná se o majetek krátkodobý a majetek dlouhodobý, přičemž pro krátkodobý majetek je charakteristické to, že jeho spotřeba probíhá na rozdíl od dlouhodobého jednorázově. V případě dlouhodobého majetku je tomu jinak, jelikož se účetní a daňová spotřeba tzv. rozkládá do několika účetních a zdaňovacích období. Dalším významným rozdílem je možnost zahrnování pořizovací ceny do účetních a daňových nákladů. V případě dlouhodobého majetku totiž není možné zahrnout pořizovací cenu do nákladů v jednom účetním či zdaňovacím období, ale je do nákladů přenášena postupně, což se děje prostřednictvím odpisů dlouhodobého majetku. (Valouch, 2012)

Z hlediska účetního je dlouhodobý majetek vymezen v § 19 odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a dál je přesněji definován ve vyhlášce Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., v platném znění. Z hlediska daňového je dlouhodobý majetek vymezen v zákoně o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. (Valouch, 2012)

Jednu z nejvýznamnějších složek aktiv každé účetní jednotky tvoří právě dlouhodobý majetek. Z pohledu účetní a daňové správy představuje nakládání s majetkem této kategorie důležitý souhrn činností. Mezi takové činnosti se zahrnuje obor správného vymezení a ocenění majetku nebo také otázka možného promítnutí nákladů vzniklé v rámci jeho pořízení do výsledku hospodaření, respektivě do základu daně z příjmů. Rozeznávají se tři druhy dlouhodobého majetku, kterým je věnován prostor v další části práce. (Chalupa, a další, 2014)

Základní členění dlouhodobého majetku

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 6-8 je dlouhodobý majetek vymezen na:

- dlouhodobý majetek nehmotný,
- dlouhodobý majetek hmotný,
- dlouhodobý majetek finanční.

Mezi dlouhodobý majetek je řazeno též technické zhodnocení existujícího dlouhodobého majetku. (Landa, 2008)

Dlouhodobý majetek se zařazuje do aktiv podniku a je zaznamenán v účtové osnově pro podnikatele v účtové třídě 0 – Dlouhodobý majetek.

Účtová třída 0 se rozděluje následujícím způsobem:

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

02 – Dlouhodobý hmotný majetek

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

06 – Dlouhodobý finanční majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku. (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 45 – 46)

3.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek z hlediska účetních předpisů

Aby byl majetek zařazen mezi dlouhodobý nehmotný, musí splnit určité podmínky. První podmínkou je, že doba použitelnosti musí být delší než jeden rok. Tím se rozumí doba, ve které je majetek použitelný pro současnost, nebo uchovatelný pro budoucí činnosti. Toto časové rozmezí není nutno vnímat pouze jako dobu, ve které účetní jednotka zamýšlí majetek využívat, ale také jako dobu „obecně možné“ použitelnosti příslušného majetku. (Chalupa, a další, 2014)

Druhá podmínka se týká stanovení rozhodné výše ocenění, která je sice stanovena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve výši 60 000 Kč, ale pro účetní jednotku tato částka nepředstavuje hodnotu limitní. Nicméně je při určování rozhodné výše ocenění nutno respektovat povinnosti stanovené zákonem o účetnictví podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. K těmto povinnostem patří zejména respektovat principy významnosti, věrného a poctivého zobrazení majetku. (Chalupa, a další, 2014)

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek z hlediska účetních předpisů řadíme:

- **Software**

Softwarem je myšleno programové vybavení počítače a je to takový software, který byl nabyt od jiných osob, nebo který byl vytvořen vlastní činností a slouží k obchodování s ním. Operační systém a hardware jsou součástí movitých věcí, jelikož by se bez toho stal počítač nefunkčním. (Strouhal, 2013)

Software, který byl vytvořen vlastní činností a to za účelem vlastního využití v podniku, není považován za nehmotný majetek. Náklady, které s nimi souvisejí, jsou zahrnovány přímo do výsledku hospodaření. (Chalupa, a další, 2014)

- **Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje**

Mluví se zde o výsledcích, které byly vytvořené vlastní činností za účelem obchodování s nimi nebo které byly nabyty od jiných osob. Řadí se sem například zdárně dokončené projekty nebo nové technologické postupy. Pokud však někdo vymyslí technologický postup a používá ho pouze pro vlastní potřeby, pak nejde o dlouhodobý nehmotný majetek, ale o náklady (např. osobní náklady, odpisy apod.). (Strouhal, 2013)

- **Ocenitelná práva**

Takovými právy jsou zvláště předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti, licence, know-how a také práva podle zvláštních právních předpisů za podmínky, že se vytvořili vlastní činností a to za účelem obchodování s nimi nebo byly nabyty od jiných osob. (Chalupa, a další, 2014)

- **Goodwill**

Kategorii dlouhodobého nehmotného majetku tvoří goodwill od roku 2003 a jde o kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nebo jeho části a cenou, za kterou jsme jej pořídili. Může být nabyt koupí, vkladem nebo oceněním majetku a dluhů v rámci přeměny společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných součástí majetku, které se sníží o převzaté dluhy. (Prudký, a další, 2014)

Kladná výše goodwillu se odpisuje rovnoměrně 5 let od nabití obchodního závodu či jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Na rozdíl od kladné se záporná výše goodwillu odpisuje do výnosů a to též po dobu pěti let. (Prudký, a další, 2014)

Je zde nutno podotknout, že goodwill je zákonem § 32a odst. 2, o daních z příjmů od 1. 1. 2004 vyloučen z nehmotného majetku a nelze jej daňově odpisovat, což ale samo o sobě nemění nic na principu odpisování účetního. (Prudký, a další, 2014)

- **Povolenky na emise**

Jsou tím myšleny například povolenky na emise skleníkových plynů, které představují majetkovou hodnotu. Tyto majetkové hodnoty odpovídají právu provozovatele zařízení vypouštět do ovzduší ekvivalent tuny oxidu uhličitého. Dalším příkladem je povolenka na emise způsobené letectvím. (Chalupa, a další, 2014)

- **Preferenční limity**

Preferenční limity jsou oceněny a zařazeny mezi dlouhodobý nehmotný majetek jen v případě, pokud vzniklé náklady na získání informace o jejich ocenění reprodukční pořizovací cenou nepřevyšují její významnost. Je to zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty nebo individuální limit prémiových práv. Preferenční limity jsou stejně jako povolenky na emise dlouhodobým nehmotným majetkem vždy bez ohledu na výši jejich ocenění. (Chalupa, a další, 2014)

3.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek z hlediska zákona o daních z příjmů

Prvním rozdílem je již pojem, s kterým zákon o daních z příjmů pracuje. Nemluví se zde o dlouhodobém nehmotném majetku, ale pouze o nehmotném majetku. Pojmově i obsahově byla tato kategorie vymezena § 32a zákona o daních z příjmů a platí od 1. 1. 2004. Od účetních předpisů se odlišují hlavně tím, že je zde vymezena limitní hodnota vstupní ceny a také tím, že v tomto případě se mezi nehmotný majetek nepovažuje goodwill, povolenky na emise či preferenční limity. Za nehmotný majetek se podle zákona o daních z příjmů považují pouze zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek vedený v účetnictví jako nehmotný, který je vymezený zvláštním právním předpisem. (Chalupa, a další, 2014)

Pro zařazení majetku mezi nehmotný majetek podle zákona o daních z příjmů musí být splněna následující kritéria.

- Byl nabyt:
 - úplatně,

- vkladem člena obchodní korporace nebo tichého společníka,
 - přeměnou,
 - darováním nebo zděděním,
 - byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování.
- Vstupní cena je z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 32a ve výši 60 000 Kč.
 - Doba použitelnosti je stejně jako z hlediska účetních předpisů delší než jeden rok. (Chalupa, a další, 2014)

3.1.3 Dlouhodobý hmotný majetek z hlediska účetních předpisů

Dlouhodobý hmotný majetek již svým názvem napovídá, že se jedná o hmatatelný majetek fyzické povahy. Takovým majetkem jsou složky, jejichž jednotným znakem je doba použitelnosti, činící minimálně 1 rok. Tato podmínka však neplatí pro pozemky a stavby. Pro zařazení majetku mezi dlouhodobý hmotný majetek podle účetních předpisů je důležitá i výše jeho ocenění, která není fixně stanovena, ale při určování rozhodné výše ocenění je stejně jako u dlouhodobého nehmotného majetku nutno dodržet zásady významnosti a poskytnutí věrného a poctivého obrazu o majetku podniku. (Chalupa, a další, 2014)

Mezi dlouhodobý hmotný majetek z hlediska účetních předpisů řadíme:

- **Pozemky**

Do skupiny dlouhodobého majetku se pozemky zahrnují bez ohledu na výši jejich ocenění. (Landa, 2008)

- **Stavby**

Další kategorií tvoří stavby, které jsou hmotným majetkem vždy bez ohledu na cenu a dobu použitelnosti. Jsou to zejména stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky a technické rekultivace. Dále sem patří právo stavby ve smyslu §1240 a násl. nového občanského zákoníku, tj. právo jiné osoby než vlastníka mít či umístit na tomto pozemku stavbu. Takové právo stavby je samostatným dlouhodobým

hmotným majetkem pouze tehdy, není-li součástí ocenění samostatné stavby nebo součástí ocenění zásob. Mezi stavby patří dále otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky. (Chalupa, a další, 2014)

- **Hmotné movité věci a jejich soubory**

Hmotnými movitými věcmi jsou s ohledem na výši ocenění například stroje, přístroje, zařízení, dopravní prostředky nebo inventář. Položky, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok, ale jejichž ocenění nepřesáhne účetní jednotkou zvolenou výši ocenění rozhodnou pro zařazení mezi majetek dlouhodobý, jsou považovány za drobný hmotný majetek a účetní jednotka o nich bude účtovat jako o zásobách. (Chalupa, a další, 2014)

- **Pěstitelské celky trvalých porostů**

Za pěstitelské celky trvalých porostů jsou považovány chmelnice, vinice bez nosných konstrukcí nebo ovocné stromy či ovocné keře vysazené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar. (Valouch, 2012)

- **Dospělá zvířata a jejich skupiny**

Do konce roku 2007 platilo, že za tažná zvířata a zvířata základního stáda byla považována bez ohledu na výši ocenění například plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat, ovcí, koz, hus, dále tažní, dostihoví a sportovní koně, osli, muly a mezci. Za zvířata základního stáda se naopak nepovažovali zejména hejna slepic, kachen, krůt a perliček, psi, včelstva, zvířata ve výkrmu a mladá zvířata.

Od roku 2008 se vyhláška změnila a místo o základním stádu a tažných zvířatech se účtuje o dospělých zvířatech a jejich skupin. O zvířatech s dobou použitelnosti delší než jeden rok, která do této skupiny zařazena nejsou, se účtuje jako o zásobách. (Prudký, a další, 2014)

- **Jiný dlouhodobý hmotný majetek**

Mezi jiný dlouhodobý hmotný majetek bez ohledu na výši ocenění patří ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené či nabyté vkladem jako součást pozemku. To platí však pouze pro taková ložiska, které jsou v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem po 1. 1. 1997. Dále sem patří umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky a předměty kulturní hodnoty. Věcná břemena k pozemku

a věcná břemena staveb se řadí mezi jiný dlouhodobý hmotný majetek, nejsou-li vykazována jako součást ocenění stavby nebo součást ocenění zásob. (Chalupa, a další, 2014)

3.1.4 Dlouhodobý hmotný majetek z hlediska zákona o daních z příjmů

Hmotný majetek je vymezen § 26 zákona o daních z příjmů. Pojem hmotný majetek je pro účely zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) definován částečně úžeji než pojem dlouhodobý hmotný majetek. Ne každý majetek, který je účetními předpisy pokládán za dlouhodobý hmotný, je zároveň i hmotným majetkem podle ZDP. V případě takového druhu majetku se mluví o hmotném majetku nevymezeném pro účely zákona jako hmotný majetek. (Chalupa, a další, 2014)

Za složky hmotného majetku jsou podle § 26 odst. 2 zákona č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů považovány:

- samostatné movité věci se vstupní cenou nad 40 000 Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok, dále do této kategorie patří soubory movitých věcí, které se mohou vytvářet pouze z movitých věcí mající stejné funkční vlastnosti a samostatně nepřevyšují částku 40 000 Kč,
- budovy, domy a jednotky, které v sobě nezahrnují pozemek,
- stavby s vymezenými výjimkami,
- pěstitelské celky trvalých porostů, přičemž je zařazení do této složky podle zákona o daních z příjmů na rozdíl od účetních předpisů doplněno o minimální dobu plodnosti 3 let,
- dospělá zvířata a jejich skupiny se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč,
- jiný majetek zahrnující například technické zhodnocení, technické rekultivace a výdaje hrazené uživatelem. (Chalupa, a další, 2014)

3.1.5 Dlouhodobý finanční majetek

Pro složku dlouhodobý finanční majetek platí jako pro všechny složky dlouhodobého majetku to, že doba používání převyšuje období jednoho roku a dalším charakteristickým rysem je jeho finanční podstata. (Landa, 2008)

Mezi dlouhodobý finanční majetek se zařazují taková aktiva, která účetní jednotka buď nakupuje, poskytuje ve formě půjček nebo vlastní se záměrem dlouhodobě investovat peněžní prostředky tak, aby dosáhla očekávaného výnosu např. ve formě podílu na zisku nebo úroků. Nejedná se tedy o aktiva, která jsou v podniku za účelem jejich používání během běžné provozní činnosti. (Landa, 2008)

Dlouhodobý finanční majetek se podle § 56 odst. 11 písm. d) Vyhlášky č 500/2002 Sb., kterou jsou prováděna některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, nesmí odpisovat a to ani z hlediska daňového. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů pojem finanční majetek navíc nezná. (Valouch, 2012)

Dlouhodobý finanční majetek zahrnuje:

- majetkové podíly v jiném podniku mající podstatný nebo rozhodující vliv. Mohou však mít i vliv menšinový. S těmito podíly souvisí právo na dividendy nebo podíly na zisku.,
- jiné cenné papíry mající majetkovou povahu, které podnik dluží po dobu delší než jeden rok. Z takových cenných papírů podniku vyplívá nárok na výnosy nebo se drží se záměrem kapitálového zhodnocení.,
- dlužné cenné papíry (úvěrové povahy), které mají dobu splatnosti delší než jeden rok a výnosy přinášejí hlavně v podobě úroků,
- půjčky, které byly poskytnuty jiným subjektům s dobou splatnosti delší než jeden rok,
- dlouhodobé termínované vklady přinášející výnosový úrok. (Štohl, a další, 2011)

3.2 Oceňování dlouhodobého majetku

Účetní systém se vyznačuje několika významnými charakteristikami. Jednou z nich je způsob ocenění jednotlivých segmentů účetní závěrky, který podstatným způsobem určuje vypovídací schopnost účetních informací. Přístupy k oceňování v účetnictví jsou v zájmu spolehlivosti, srozumitelnosti a v neposlední řadě srovnatelnosti účetních údajů významnou součástí regulace jak na národní úrovni, tak v rámci mezinárodní harmonizace účetnictví. Pro oceňování v účetnictví jsou vždy nastavena konkrétní pravidla, která upravují ocenění užívané při zaúčtování jednotlivých účetních transakcí v průběhu účetního období i ocenění se záměrem sestavení účetních výkazů. (Strouhal, 2013)

Pro kontinentální Evropu je běžné, že regulátorem účetnictví je stát – státní instituce. Pokud v dané zemi existuje užší sepětí mezi účetnictvím a daněmi, mohou být zvolena kritéria pro výběr přístupu k ocenění značně ovlivněna fiskálními zájmy státu a dalšími potřebami státní administrativy. Stát je tedy rozhodujícím zdrojem poptávky po účetních informacích a k zájmům ostatních uživatelů (např. investorů) účetních informací nemusí být přiměřeným způsobem přihlíženo. (Strouhal, 2013)

Základní poznatky o ceně

Cena je skutečná částka vyjádřena obvykle v peněžních prostředcích, která slouží jako odměna původnímu majiteli za předání užitelských a vlastnických práv k aktivu (pohledávce, podniku a podobně). Prostorem, kde cena vzniká, je trh a je výsledkem působení nabídky a poptávky. „*Cena klesá s růstem nabídky a poklesem poptávky, naopak se zvyšuje s poklesem nabídky a růstem poptávky*“. (Strouhal, 2013, str. 25)

3.3 Právní úprava oceňování dle účetních předpisů České republiky

Pro účely oceňování mají následující paragrafy zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále pouze ZU) významný vliv:

- § 4 ZU se zabývá stanovením povinností vedení účetnictví v české měně. (Strouhal, 2013)
- § 7 ZU stanovuje vymezení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace společnosti. (Strouhal, 2013)
- § 8 ZU vymezuje „*kvalitativní požadavky na vedení účetnictví*“ (Strouhal, 2013, str. 64)
- § 24 – 27 ZU se zaměřují přímo na oceňování. (Strouhal, 2013)

Z platných právních předpisů vyplývá povinnost pro společnost oceňovat majetek a závazky k datu uskutečnění účetního případu a k rozvahovému dni, tedy ke dni vykázání v účetní závěrce. (Strouhal, 2013)

3.4 Pořízení dlouhodobého majetku

Způsobů, jakými podnik může dlouhodobý majetek nabyt, je několik. Příslušný způsob oceňování se následně zvolí na základě vybrané možnosti nabytí aktiva. (Štohl, a další, 2011)

K nejčastějším způsobům pořízení dlouhodobého majetku patří:

- pořízení nákupem,
- vznikem z vlastní činnosti,
- pořízení bezúplatným nabytím,
- vkladem společníka,
- pořízení přerazením z osobního užívání do podnikání,
- pořízení odkoupením, případně bezúplatným převzetím po skončení finančního leasingu. (Štohl, a další, 2011)

3.5 Okamžik ocenění dlouhodobého majetku

Ocenění dlouhodobého majetku je pro posouzení finanční situace podniku a finanční analýzu podstatným momentem. Způsoby oceňování se řídí podle § 24 – 27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a tato ustanovení pro dlouhodobý majetek jsou dále rozvedena v § 47 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se vykonávají některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Podle § 24 odstavec 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví jsou stanoveny okamžiky ocenění, při kterých může účetní jednotka oceňovat majetek.

Jedná se o okamžik uskutečnění účetního případu a to způsobem, který je vymezen v § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Druhým okamžikem je míněno k rozvahovému dni nebo k jinému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka a to způsoby, které jsou vymezeny v § 27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. (Valouch, 2012)

3.6 Ocenění k okamžiku nabytí aktiva

Účetní jednotky oceňují majetek a závazky k okamžiku, kdy se uskuteční účetní případ. Tím je myšleno nabytí a úbytek majetku nebo přírůstek a úbytek závazků. To se uskutečňuje zejména při prodeji aktiv nebo při splácení závazků v průběhu účetního období. K okamžiku uskutečnění účetního případu v průběhu roku se oceňuje pořizovací cenou, vlastními náklady či reprodukční pořizovací cenou. (Ryneš, 2014)

3.6.1 Pořizovací cena

U dlouhodobého majetku se rozumí pořizovací cenou cena, za kterou byl majetek pořízen. Do této ceny jsou však navíc zahrnuty výdaje související s pořízením, „*např. dopravné, clo, výdaje na přípravné práce při výstavbě, výdaje na průzkumné práce, výdaje na montáž (instalaci), daně spojené s pořízením majetku, dokud je zákon o daních z příjmů uznává za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, technické zhodnocení provedené po zaevidování hmotného majetku do majetku účetní jednotky, úroky z investičního úvěru do dne uvedení do užívání (po tomto dni se tyto úroky stávají daňově uznatelným nákladem k okamžiku jejich úhrady) atd.*“ (Dušek, a další, 2015, str. 41)

Do pořizovací ceny dlouhodobého majetku se však neřadí např. penále, poplatky z prodlení, výdaje na opravy a udržování atp. (Dušek, a další, 2015)

3.6.2 Vlastní náklady

Vlastními náklady je oceňován takový dlouhodobý majetek, který je vytvářen vlastní činností podnikatele. Takovými náklady jsou veškeré přímé a v závislosti na typu podnikání i některé nepřímé náklady vynaložené na zhotovení oceňovaného majetku. (Dušek, a další, 2015)

Mezi vlastní náklady řadíme tedy např. výrobní a provozní režii, režijní náklady administrativního charakteru, to ale pouze v případě, že je možné je přímo přiřadit k danému aktivu. (Kovanicová, 2004)

3.6.3 Reprodukční pořizovací cena

V takových případech ocenění dlouhodobého majetku, kdy není možné použít jeden z výše uvedených způsobů, se použije ocenění tzv. reprodukční pořizovací cenou. Způsob

tohoto ocenění je prováděn v souladu se zákonem č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, v platném znění. (Dušek, a další, 2015)

Je zjišťována cena, za níž by byl majetek pořízen v momentě, kdy se o něm účtuje. Ocenění tohoto typu se používá např. v případech, kdy byl majetek nabyt bez úplaty. Dalším příkladem využití reprodukční pořizovací ceny najdeme u majetku, který sice vznikl vlastní činností, jeho vlastní náklady však zjistit nelze. (Štohl, a další, 2011)

3.7 Ocenění k rozvahovému dni

Majetek je oceněn k rozvahovému dni nebo ke konci rozvahového dne reálnou hodnotou popř. ekvivalencí, přičemž se takové přecenění týká pouze některých aktiv a závazků podle §27 zákona o účetnictví. Přecenění takových aktiv na reálnou hodnotu je zaznamenán do účetních knih. Rozdíly mezi oceněním k okamžiku uskutečnění účetního případu a k rozvahovému dni jsou vypořádaný dle ustanovení vyhlášky nebo účetních standardů. (Ryneš, 2014)

Účetní jednotka musí pro splnění zásady opatrnosti během oceňování k rozvahovému dni zahrnovat pouze zisky. Dále musí reflektovat všechna předpověditelná rizika, případné ztráty týkající se majetku a veškeré snížení hodnoty majetku. (Březinová, 2014)

3.7.1 Opravné položky

V případech, kdy je užitná hodnota majetku zjištěná při inventarizaci podstatně nižší než hodnota majetku vykázaná v účetnictví po odečtení opravek a zároveň není možnost snížení označit za snížení trvalého charakteru, vzniká povinnost vytvářet opravné položky k dlouhodobému majetku. (Šebestíková, 2009)

Tvorba opravných položek je upravena zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve spojení s Vyhláškou č. 500/2002 Sb. (Skálová, 2013)

Opravné položky se týkají pouze dočasného snížení hodnoty majetku a v rámci vykazování účetního výsledku zabezpečují princip opatrnosti. Opravná položka bude zrušena, pokud důvody ke snížení hodnoty majetku zaniknou. (Skálová, 2013)

Účetní jednotka může rozhodnout, zda opravné položky, přesněji řečeno jejich tvorba bude účtována postupně během účetního období, nebo až k rozvahovému dni.

Sníženy, respektive zcela zrušeny jsou opravné položky, pokud inventarizace nadcházejícího účetního období neprokáže jejich opodstatněnost. (Skálová, 2013)

3.8 Zařazování dlouhodobého majetku do užívání

Pořízené aktivum by se mělo v souladu s účetními předpisy zařadit do stavu schopného k užívání, tím se aktivum stává dlouhodobým majetkem se všemi důsledky. Konkrétně pro správné určení vstupní ceny a pro začátek odpisování je daný okamžik důležitý pro určení vstupní ceny, jelikož se do vstupní ceny zahrnují i náklady na opravy majetku před jeho uvedením do stavu způsobilého k užívání. (Chalupa, a další, 2014)

Dlouhodobým majetkem se tedy stává pořizovaný majetek uvedením do stavu způsobilého k užívání. Tím se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených povinností a funkcí stanovených právními předpisy pro jeho užívání. (Chalupa, a další, 2014)

3.9 Technické zhodnocení

Podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., jsou technickým zhodnocením dlouhodobého majetku zásahy do majetku, který již do užívání uveden byl. Takovými zásahy jsou způsobeny změny účelu majetku nebo technických parametrů. Dále se jedná i o rozšíření vybavenosti či použitelnosti majetku, které je možné provést například nástavbou, přístavbou a stavební úpravou, pod podmínkou, že vynaložené náklady na zhodnocení dosáhnou účetní jednotkou stanovenou výši ocenění pro zařazení daného majetku do dlouhodobého majetku. (Bohdalová, 2014)

Podle § 33 ZDP jsou technickým zhodnocením hmotného majetku výdaje na dokončení nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace, které dosáhly ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Změny účelu či technických parametrů jsou podle tohoto zákona chápány jako rekonstrukce a rozšíření použitelnosti či vybavenosti majetku je chápáno jako modernizace. (Bohdalová, 2014)

3.10 Oceňování dlouhodobého majetku při vyřazení

V případě, že se stal dlouhodobý majetek pro účetní jednotku nepotřebný, lze ho vyřadit z účetní evidence. Vyřazení majetku lze provést formou prodeje, likvidace,

bezúplatného nabití či vložení do jiné obchodní korporace. Další způsoby jsou převod do osobního užívání, vyřazení v důsledku škody nebo manka. (Chalupa, a další, 2014)

Rozlišuje se, zda majetek je či není zcela odepsán, kdy se v případě plného odepsání majetek zaúčtuje v částce pořizovací ceny daného majetku a v případě, že majetek zcela odepsán nebyl, se musí zprvu provést jednorázový odpis jeho zůstatkové ceny a následně může být z evidence vyřazen. (Štohl, a další, 2011)

3.11 Odpisování dlouhodobého majetku

Od krátkodobého majetku se dlouhodobý rozlišuje tím, že se nezahrnuje jeho celá vstupní cena do nákladů, ale dostává se tam postupně v několika obdobích po sobě. Vzhledem k tomu, že se dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek postupně opotřebovává a dochází tím k postupnému přenášení jeho hodnoty do nových výrobků nebo jiných výkonů, se jeho opotřebení vyjadřuje pomocí „*tzv. odpisů dlouhodobého majetku*“. (Valouch, 2012, str. 9)

V účetnictví je zapotřebí rozlišovat dva druhy odpisů dlouhodobého majetku. Jedná se o odpisy účetní a daňové, které mají obě své specifické funkce. Účetní a daňové odpisy jsou podrobněji popsány v následujících podkapitolách. (Valouch, 2012)

3.11.1 Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

V rámci účetních odpisů dochází nepřímo k vyjádření trvalého snižování hodnoty dlouhodobého majetku postupně v průběhu jeho využívání. Pro vyjádření výše odpisů a zjištění zůstatkové ceny jsou použity oprávkky. Formy a techniky odpisování si účetní jednotka volí sama. (Chalupa, a další, 2014)

Zmíněné účetní odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je vymezeno podle účetních předpisů uvedených v § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. (Valouch, 2012)

Povinnost odpisovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek vyplývá účetním jednotkám z § 25 odst. 3 zákona o účetnictví. Bez ohledu na to, zda je výsledek hospodaření kladný nebo záporný, musí účetní jednotka ke konci rozvahového dne brát v úvahu všechna snížení hodnoty majetku. (Valouch, 2012)

Účetní jednotce je umožněno pro účetní odpisování využít časovou, výkonovou a komponentní metodu odpisování nebo takovou metodu, která lépe vystihne skutečné opotřebení majetku. (Valouch, 2012)

U účetního odpisování se odepisuje jen za dobu, kdy byl majetek skutečně užíván, tedy pokud by se majetek zařadili do užívání v říjnu, uplatňují se účetní odpisy pouze za 3 kalendářní měsíce. Naopak daňově by se uplatnili odpisy za celý rok a stejně by to vypadalo v případě vyřazení dlouhodobého majetku. (Rubáková, 2015)

Účetní jednotky oprávněné majetek odpisovat

Oprávnění k odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku mají například účetní jednotky, které:

- jsou vlastníci majetku (mají k majetku vlastnické právo),
- hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávních celků,
- používají majetek v případech kontraktů o výpůjčce po dobu opatření dluhu převodem práva,
- jsou uživateli majetku, na kterém vykonají technické zhodnocení na vlastní účet. Zrealizováním technického zhodnocení nabývají právo na jeho odpisování, které se odepíše v průběhu jeho používání. (Chalupa, a další, 2014)

Majetek vyloučený z odpisování

Majetky nezpůsobilé k uplatnění účetních odpisů jsou například:

- pozemky,
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a podobné hmotné movité věci vytyčené zvláštními právními předpisy,
- doposud nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení a to v případě, že nejsou uvedeny do stavu způsobilého k užívání,
- najatý, pronajatý nebo podobně používaný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. (Chalupa, a další, 2014)

Techniky účetního odpisování dlouhodobého majetku

Pro výpočet a uplatnění účetních odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je účetní jednotka povinna sestavit odpisový plán, který je vnitropodnikovou směrnicí a stanovuje způsob výpočtu a účtování odpisů. (Chalupa, a další, 2014)

Fakt, že doba odpisování by měla co nejspolehlivěji odpovídat skutečné době, po kterou bude majetek používán a v produkčním procesu opotřebován, tvoří stěžejní skutečnost. V odpisovém plánu by totiž měla být uvedena jak doba, tak i metoda nebo postup, jakým bude daný majetek odpisován. U evidentně velké části odpisovatelného dlouhodobého majetku tak není z hlediska účetního zákonem předepsána konkrétní doba odpisování. Doba je stanovena účetní jednotkou tak, aby odpovídala skutečné době používání majetku s cílem zaručit věrný obraz majetkové situace podniku. (Chalupa, a další, 2014)

Metody účetního odpisování:

- metoda časová,
- metoda výkonová,
- metoda komponentního odpisování. (Valouch, 2012)

Metoda časového odpisování

Odpisy tohoto druhu vychází z doby použitelnosti majetku, kterou podnik musí být schopen odhadnout. Odhad je proveditelný např. prostřednictvím finanční politiky podniku, což znamená, za jak dlouhou dobu se plánuje stávající aktivum nahradit v podniku za nové. Podnik je navíc schopen dobu použitelnosti odhadnout pomocí technických parametrů. Proces odpisování se provádí z odpisové základny, která je reprezentována pomocí pořizovací ceny aktiva. (Kovanicová, 2004)

a) Účetní odpisy rovnoměrné

Tento druh výpočtu účetních odpisů je používán převážně u majetku, který se během své doby používání opotřebovává rovnoměrně. (Valouch, 2012)

Výpočet ročního odpisu je možné provést podle následujícího vzorce:

Vzorec 1 – Výpočet ročního odpisu pro rovnoměrné účetní odpisy

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

Legenda:

RO = roční odpis,

VC = je vstupní cena odpisovaného majetku,

t = doba odpisování. (Valouch, 2012)

Pokud se odpisování zahájí v průběhu účetního období, je potřebné vypočítat příslušnou část odpisů vztahující se k danému účetnímu období. V takovém případě má vzorec následující podobu. (Valouch, 2012)

Vzorec 2 - Výpočet části odpisů vztahující se k danému účetnímu období

$$RO = \frac{MO}{MR} \times \frac{VC}{t}$$

Legenda:

MO = počet měsíců odpisování pro dané účetní období,

MR = počet měsíců jednoho kalendářního roku. (Valouch, 2012)

b) Účetní odpisy zrychlené

U majetku, který svou hodnotu ztrácí zejména během prvních let odpisování, se používají zrychlené účetní odpisy. Při této metodě je každý nadcházející rok odepsána nižší část ceny aktiva, než v roce předešlém. Vyplývá z toho, že je v prvním roce odpisování roční odpis největší a v roce posledním je roční odpis nejmenší. (Valouch, 2012)

Výpočet ročního odpisu je možné provést podle následujícího vzorce:

Vzorec 3 - Výpočet ročního odpisu pro zrychlené účetní odpisy

$$ZRO = \frac{2 \times VC \times (t + 1 - i)}{t \times (t + 1)}$$

Legenda:

ZRO = zrychlený roční odpis,

VC = vstupní cena aktiva,

t = doba odpisování aktiva,

i = rok odpisování aktiva. (Valouch, 2012)

Pro zahájení odpisování majetku v průběhu účetního období je potřebné spočítat příslušnou část odpisů vztahující se k danému účetnímu období, tedy konkrétní měsíce v daném kalendářním roce. (Valouch, 2012)

Vzorec 4 - Výpočet části odpisů vztahující se k danému účetnímu období

$$ZRO = \frac{MO}{MR} \times \frac{2 \times VC \times (t + 1 - i)}{t \times (t + 1)}$$

Legenda:

MO = počet měsíců odpisování pro dané účetní období,

MR = počet měsíců jednoho kalendářního roku. (Valouch, 2012)

c) Účetní odpisy zpomalené

Tato metoda odpisování je využívána převážně u majetku, který svou hodnotu ztrácí nejvíce až ke konci své životnosti. Taková situace například nastává u budovy, ve které se bude do budoucna plánovat provádět výrobu, která bude negativně působit na stav této budovy. (Valouch, 2012)

Využitím metody zrychlených odpisů se v každém následujícím roce odpisuje vyšší částka než v roce předchozím. (Valouch, 2012)

K výpočtu progresivních odpisů se používá následující vzorec:

Vzorec 5 – Výpočet zpomalených účetních odpisů

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

Legenda:

VC = vstupní cena,

t = je doba odpisování majetku,

i = je rok odpisování. (Valouch, 2012)

Výkonová odpisová metoda

Tato metoda se zaměřuje především na výkony, kterých bylo pomocí daného majetku dosaženo. Aplikovat se dá například u odpisování výrobních strojů. Využití výkonové metody začíná výpočtem odpisového koeficientu podle níže uvedeného vzorce. Zmíněný koeficient představuje například množství produkce nebo počet využitých hodin a na jeho základě se dále v závislosti na míře využití majetku odepíše hodnota daného majetku. (Valouch, 2012)

Vzorec 6 - Výpočet odpisového koeficientu

$$\text{odpisový koeficient} = \frac{VC}{V}$$

Legenda:

VC = vstupní cena aktiva,

V = stanovený předpokládaný výkon. (Valouch, 2012)

Dále jsou v jednotlivých letech vypočítány odpisy jako součin odpisového koeficientu a konkrétního výkonu v daném roce. (Valouch, 2012)

Vzorec 7 - Výpočet jednotlivých ročních výkonových odpisů

$$\text{odpis} = \text{odpisový koeficient} \times \text{skutečný výkon v daném roce} \text{ (Valouch, 2012)}$$

Vypočtené částky odpisů se zaokrouhlují na celé koruny nahoru a odpisy jsou do nákladů zařazovány výhradně do výše pořizovací nebo reprodukční pořizovací ceny odpisovaného majetku. V případě, že účetní předpisy nestanoví jinak, si sama účetní jednotka zvolí buď časové a výkonové odpisování. (Kovanicová, 2004)

Metoda komponentního odpisování

Tato metoda je řízena §56a vyhláškou č. 500/2002 Sb., a je použitelná pouze pro byty, nebytové prostory, stavby a samostatné movité věci a jejich soubory. (Valouch, 2012)

Metodou komponentního odpisování je účetní jednotce umožněno „rozložit rovnoměrné nákladové zatížení celého majetku složeného z komponent po dobu životnosti“. (Skálová, 2013, str. 43)

3.11.2 Daňové odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Z hlediska odpisů daňových se postupuje především podle §26-33 Zákona č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále jen ZDP). Uplatnění daňových odpisů není povinností účetní jednotky, zatímco odpisy účetní musí vést účetní jednotka povinně podle účetních předpisů. (Valouch, 2012)

Dle § 26 odst. 8 ZDP platí, že poplatník není povinen uplatnit odpisy pro účely ZDP a je možno odpisování kdykoliv přerušit, to však podle § 32a ZDP neplatí pro nehmotný majetek. Je nutné při dalším odpisování pokračovat dříve stanoveným způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo. K přerušení daňových odpisů dochází zejména v situaci, kdy se poplatník ocitl v daném zdaňovacím období v daňové ztrátě, která by se následně uplatněním daňových odpisů pouze dále prohlubovala. (Valouch, 2010)

U nehmotného majetku je jejich použití závislé na okamžiku, kdy byl tento majetek u poplatníka zaevidován. Nehmotný majetek, který byl zaevidován do 31. 12. 2000, se daňově nadále odpisuje podle výpočtů daňových odpisů dle ZDP ve znění platném do 1. 12. 2000 včetně tehdy uplatňovaných odpisových sazeb a koeficientů. (Chalupa, a další, 2014)

Oprávněné osoby

Pouze ten poplatník daně z příjmů, kterého §28 ZDP považuje za odpisovatele, může uplatnit odpisy majetku. Jedná se v takovém případě o poplatníka, který:

- vlastní k hmotnému majetku vlastnické právo,
- je organizační složkou státu, která je oprávněná hospodařit se státním majetkem,
- je státní příspěvkovou organizací, státním podnikem nebo jinou státní organizací oprávněná hospodařit se státním majetkem,
- je podílovým nebo svěřenským fondem, jehož součástí je hmotný majetek,
- je nástupnickou obchodní korporací zanikající či rozdělované obchodní korporace při přeměně. (Chalupa, a další, 2014)

Dále může být odpisován hmotný majetek i jinou osobou než odpisovatelem. Taková situace může nastat například u poplatníka, který:

- je zavázán k provedení rekultivace za předpokladu, že je prováděna na pozemku jinou osobou než odpisovatelem,
- je nájemcem majetku, který však může odpisovat pouze technické zhodnocení a jiný majetek podle §26 odst. 3 písm. c) ZDP,
- je původním odpisovatelem majetku a to v případě, kdy došlo v důsledku zajištění dluhu přenosem práva k převodu vlastnictví hmotného movitého majetku na věřitele,
- je pachtýřem obchodního závodu disponující písemným souhlasem propachtovatele k odpisování,
- eviduje stavby nebo pěstitelské celky trvalých porostů, které jsou dohotoveny na cizím pozemku, pokud jejich hodnota není součástí ocenění pozemku u odpisovatele. (Chalupa, a další, 2014)

Majetek vyloučený z odpisování

Né každý majetek definovaný jako majetek hmotný ve smyslu § 26 ZDP je vhodný i k uplatnění daňových odpisů. Majetkové složky, kterými základ daně formou odpisů zatížit nelze, jsou vymezeny ustanovením § 27 ZDP. Mezi tyto položky patří například:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud pořizovací náklady nepřevýší 40 000 Kč,
- pěstitelské celky trvalých porostů nedosahující plodonosného stáří s dobou plodnosti delší než 3 roky,
- dokončené hydromeliorace do 2 let,
- umělecká díla, která jsou majetkem hmotným a zároveň nejsou součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, eventuálně jejich soubory v muzeích,
- movité kulturní památky a jejich soubory,
- povinně bezúplatně převzatý hmotný majetek podle zvláštních právních předpisů,
- věřitelem nabytý hmotný movitý majetek a to v důsledku zajištění dluhu převodem práva po dobu zajištění tohoto dluhu a pod podmínkou, že jej původní odpisovatel bude po tuto dobu odpisovat, uzavře-li s věřitelem kontrakt o výpůjčce,

- hmotný majetek, u něhož neuplatňuje odpisy odpisovatel, ale jiná osoba, jde-li o hmotný majetek pronajatý či hmotný majetek, který je předmětem finančního leasingu,
- bezúplatně nabytý hmotný majetek, pokud toto bezúplatné nabytí bylo emancipováno od daně z příjmu nebo předmětem daně vůbec nebylo. (Chalupa, a další, 2014)

Techniky daňového odpisování hmotného majetku

Metody daňového odpisování jsou definovány v § 30 – 32 ZDP. Dle § 30 odst. 1 ZDP roztrídí daňový poplatník svůj dlouhodobý hmotný majetek do odpisových skupin v prvním roce odpisování podle přílohy č. 1 ZDP a dále se podle § 30 odst. 1 ZDP přiřazuje odpisovým skupinám příslušné minimální doby odpisování. (Chalupa, a další, 2014)

Subjekt, který je kompetentní majetek odpisovat stanoví způsob odpisování pro nově pořízený hmotný majetek, přičemž zde existují některé výjimky. Takovou výjimkou je například situace, kdy je poplatník ze zákona zavázán k pokračování v odpisování, které bylo zahájené původním opisovatelem. (Chalupa, a další, 2014)

Poplatník je povinen použít techniku zrychlených nebo rovnoměrných odpisů, pokud není ZDP umožněno užití jiné formy daňového odpisu. (Chalupa, a další, 2014)

Odpisové skupiny

Bylo již řečeno, že mezi odpisové techniky patří metody rovnoměrné a zrychlené. Obě zmíněné metody se vyznačují nutností zatřídit majetek v prvním roce odpisování do některé z odpisových skupin vycházející z přílohy č. 1 ZDP.

Tabulka 1 - Doba odpisování podle odpisových skupin

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

Zdroj: (Kovanicová, 2004)

Rovnoměrné odpisování

V případě rovnoměrného odpisování se odpisovým skupinám přiřazují maximálně možné odpisové sazby a pro jednotlivé roky se výše odpisu počítá jako násobek vstupní ceny a procentní odpisové sazby. Je zde důležité podotknout, že poplatník může použít i nižší sazby než sazby uvedené níže v tabulce. Od roku 2005 se místo uplatnění investičního odpočtu zavedla možnost v prvním roce odpisování zvýšit odpis o 10 až 20 % ze vstupní ceny, to však platí pouze pro prvního odpisovatele majetku. (Skálová, 2013)

Též doba odpisování je závislá na zařazení hmotného majetku do jedné z odpisových skupin. Při tomto způsobu odpisování jsou roční odpisy s výjimkou prvního roku stejné, přičemž je odpis v prvním roce zhruba na poloviční výši. (Děrgel, 2014)

Vzorec 8 - Výpočet ročního odpisu pro daňové odpisy rovnoměrné

$$RO = \frac{VC \times ROS}{100}$$

Legenda:

RO = roční odpis aktiva,

VC = vstupní cena aktiva,

ROS = roční odpisová sazba pro příslušný rok odpisování. (Valouch, 2012)

Tabulka 2 - Odpisové skupiny a roční odpisové sazby při rovnoměrném odpisování

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba v %		
	Sazba v prvním roce odpisování	Sazba pro další roky odpisování	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	20,00	40,00	33,3
2	11,00	22,25	20,0
3	5,50	10,50	10,0
4	2,15	5,15	5,0
5	1,40	3,40	3,4
6	1,02	2,02	2,0

Zdroj: (Kovanicová, 2004)

Pro stroje označené ve Standardní klasifikaci produkce (SKP) kódem 29.3, jejichž prvním majitelem je podnikatel v zemědělské a lesní výrobě, lze v prvním roce odpisování použít sazba zvýšená o 20% podle tabulky uvedené níže. (Dušek, a další, 2015)

Tabulka 3 - Odpisové skupiny a roční odpisové sazby při zvýšeném odpisu

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %		
	Sazba v prvním roce odpisování	Sazba pro další roky odpisování	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	40,0	30,00	33,3
2	31,00	17,25	20,0
3	5,50	10,50	10,0

Zdroj: (Dušek, a další, 2015)

Zrychlené (degresivní) odpisování

Další metodou daňového odpisování dlouhodobého hmotného majetku jsou zrychlené daňové odpisy, jejichž uplatňování se řídí § 32 ZDP. Zrychlené daňové odpisy umožňují odepsat vyšší částku v prvních letech odpisování a pro výpočet se používají koeficienty pro zrychlené odpisování, které jsou znázorněny v tabulce č. 4 a jsou stanoveny § 32 odst. 1 ZDP.

Zrychlený daňový odpis je počítán v prvním roce jinak, než v letech následujících. Pro výpočet zrychleného daňového odpisu v prvním roce lze použít následující vzorec:

Vzorec 9 - Výpočet ročního odpisu u degresivních daňových odpisů v prvním roce

$$ZRO = \frac{VC}{K_1}$$

Legenda:

ZRO = zrychlený roční odpis aktiva,

VC = vstupní cena aktiva,

K_1 = koeficient pro degresivní odpisování pro první rok odpisování. (Valouch, 2012)

Výpočet degresivního daňového odpisu v dalších letech lze vypočítat dle vzorce:

Vzorec 10 - Výpočet ročního odpisu u degresivních daňových odpisů v dalších letech

$$ZRO_2 = \frac{2 \times ZC}{K_2 - n}$$

Legenda:

ZRO₂ = roční odpis aktiva v dalších letech,

ZC = zůstatková cena aktiva,

K₂ = koeficient pro odpisování aktiva v dalších letech,

n = počet let, po které bylo aktivum odpisováno. (Valouch, 2012)

U zrychlených daňových odpisů je možno zohlednit případné technické zhodnocení, o které je zvýšena vstupní cena odpisovaného majetku. Pro výpočet zrychlených daňových odpisů po provedení technického zhodnocení v roce uskutečnění technického zhodnocení lze vypočítat dle následujícího vzorce:

Vzorec 11 – Výpočet zrychlených daňových odpisů v roce zvýšení zůstatkové ceny

$$\text{zrychlený odpis v roce zvýšení zůstatkové ceny} = \frac{2 \times ZZC}{K_3}$$

Legenda

ZZC = zvýšená zůstatková cena aktiva,

K₃ = koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu. (Valouch, 2012)

Pro výpočet zrychlených daňových odpisů v následujících letech po provedení technického zhodnocení lze použít následující vzorec:

Vzorec 12 – Výpočet zrychlených daňových odpisů po zvýšení zůstatkové ceny

$$\text{zrychlený odpis v dalších letech po zvýšení zůstatkové ceny} = \frac{2 \times ZZC}{K_3 - n}$$

Legenda:

ZZC = zvýšená zůstatková cena aktiva,

K₃ = koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu,

n = počet let, po které již ze zůstatkové ceny bylo odpisováno. (Valouch, 2012)

V následující tabulce jsou zobrazeny zmíněné koeficienty:

Tabulka 4 - Koeficienty přiřazené odpisovým skupinám u degresivního odpisování

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

Zdroj: (Valouch, 2012)

3.11.3 Odpisování nehmotného majetku

Odpisovaná audiovizuální díla, software, nehmotný výsledky výzkumu a vývoje a jiný dlouhodobý nehmotný majetek musí splňovat určité charakteristiky. Mezi takové se řadí obzvlášť doba použitelnosti, která musí být delší než jeden rok a vstupní cena musí být vyšší než 60 000 Kč. (Kovanicová, 2004)

Daňové odpisy nehmotného majetku jsou upravovány dle § 32a ZDP, kdy podle odst. 3 §32a ZDP je možno, aby byl nehmotný majetek odpisován kromě jeho vlastníka i poplatníkem, který právo k užívání majetku nabyt za úplatu. (Valouch, 2012)

V následující tabulce jsou znázorněny doby odpisování pro jednotlivé složky dlouhodobého nehmotného majetku podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 32a).

Tabulka 5 - Doby odpisování dlouhodobého majetku podle ZDP

Druh majetku	Doba odpisování (měsíce)
Audiovizuální díla	18
Software	36
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36
Ostatní nehmotný majetek	72

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 32a)

Vypočtení daňového odpisu pro dlouhodobý nehmotný majetek lze provést dle následujícího vzorce, který též platí pro výpočet účetních odpisů dlouhodobého nehmotného majetku.

Vzorec 13 - Výpočet ročních odpisů pro dlouhodobý nehmotný majetek

$$RO = \frac{VC}{t} \times MO$$

Legenda:

RO = roční odpis,

VC = vstupní cena aktiva,

t = doba odpisování v měsících,

MO = počet odpisovaných měsíců pro dané účetní období. (Valouch, 2012)

4 Vlastní práce

V této části bakalářské práce je provedená krátká charakteristika společnosti Mgr. Bucher Ernst Lesnictví spol. s r.o., včetně podnikatelského zaměření společnosti. Dále je popsán vybraný majetek a jeho způsob ocenění jak při pořízení tak k rozvahovému dni. Poté následují optimalizační návrhy.

4.1 Charakteristika společnosti Mgr. Bucher Ernst Lesnictví spol. s r.o.

Společnost Mgr. Ernst Bucher Lesnictví spol. s r.o. byla založena dne 10. 1. 2002 a zapsána do obchodního rejstříku dne 20. 2. 2002 se základním kapitálem 200 000 Kč. Jediným majitelem a společníkem byl Mgr. Ernst Bucher do roku 2007, kdy se společnost rozšířila o dalšího společníka a jednatele a zároveň byl základní kapitál navýšen na 220 000 Kč. Firma je plátcem DPH a vede podvojný účetnictví.

Zakladatel společnosti byl v okamžiku založení firmy vlastníkem hospodářského lesa o rozloze 506 ha s vlastní honitbou. Zprvu se uvažovalo o obhospodařování lesa a honitby jako fyzická osoba, byla však zvolena varianta založení s.r.o. s pronájmem soukromé lesní půdy a honitby společnosti.

Předmětem podnikání je „lesnictví, těžba dřeva a poskytování služeb v myslivosti“. Od 6. 3. 2002 byl ve společnosti zaměstnán odborný lesní hospodář pro administrativní obhospodařování a dále 4 lesní dělníci pro zalesňování a další nutné lesní práce. Pro těžbu a přibližování kulatiny se uzavřeli smlouvy s externími dodavateli a dále byl nakoupen automobil, traktor, přívěs a další nutné pracovní nářadí. Zpracovaný lesní hospodářský plán (dále jen LHP) pro období 2000-2009 byl převzat od předchozího majitele a tvořil základ pro následné obhospodařování. Na základě LHP byly zpracovány interní ekonomické směrnice na roční těžbu a hospodaření. V následujících letech došlo z důvodů přírodních kalamit po celé republice k výrazné fluktuaci ceny dřeva a poptávky. Společnost se po prvních kalamitách rozhodla rozšířit svojí podnikatelskou aktivitu o manipulační sklad, který zaručil v prvních týdnech lepší organizační možnosti a prodej dřeva s větší přidanou hodnotou. Až ke konci decennia se trh znovu stabilizoval.

4.2 Oceňování dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti

Ve společnosti Mgr. Ernst Bucher lesnictví, spol. s r.o. je vybraný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek v okamžiku pořízení oceňován pořizovacími cenami, tzn. nabytí majetku koupí. Společnost nedisponuje s majetkem vytvořeným vlastní činností, které by se oceňovaly na úrovni vlastních nákladů, ani nedisponuje majetkem oceňovaným reprodukční pořizovací cenou. Minimální hodnota pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku je nastavena nad 60 000 Kč a do dlouhodobého hmotného majetku nad 40 000 Kč. K 31. 12. 2015 vykazovala firma ve své rozvaze dlouhodobý nehmotný majetek v hodnotě 60 956,40 Kč a dlouhodobý hmotný majetek v hodnotě 547 794,20 Kč.

Tabulka 6 – Dlouhodobý majetek společnosti v roce 2015 (v tis. Kč)

Druh majetku	Brutto	Korekce	Netto
Dlouhodobý majetek nehmotný	61	32	29
Dlouhodobý majetek hmotný	548	446	101

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Dlouhodobý majetek je ve společnosti oceňován podle § 25 a 27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a § 47 a 61 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Při odpisování majetku je používán pouze rovnoměrný způsob odpisování.

Firma je zastupována daňovým poradcem na základě plné moci a z toho plyne prodloužená daňová povinnost až do 30. 6. 2017, z tohoto důvodu zatím nejsou k dispozici aktuálnější data.

4.3 Oceňování dlouhodobého majetku vybrané společnosti při pořízení

Ze společnosti Mgr. Bucher Ernst spol. s r.o. jsou vybrány tři dlouhodobé majetky. Jedná se o lesní hospodářský plán, osobní vůz a štípačku na dřevo.

4.3.1 Lesní hospodářský plán pro období 2010-2019

Společnost v období 2009 až 2010 dodavatelským způsobem pořídila nový lesní hospodářský plán, který tvoří základ pro hospodaření s lesním majetkem a obsahuje veškeré podmínky spojené s realizací těžby a rekultivace lesních porostů. (Jelínková, a další, 2016)

Lesní hospodářský plán (dále jen LHP) je specifickým druhem majetku, který musí podle § 24 zákona 289/95, o lesích, zpracovávat buď osoby právnické, kterým je svěřeno nakládání se státními lesy, nebo právnické a fyzické osoby vlastníci minimálně 50 ha lesa. Je-li splněna podmínka, že je vstupní cena vyšší než 60 000 Kč (do 31. 12. 1998 byla 40 000 Kč), stává se LHP dlouhodobým nehmotným majetkem a podléhá tím odpisování. (Peštuka, 2000)

Náklady na pořízení zobrazují přijaté faktury v následující tabulce č. 7.

Tabulka 7 – Pořizovací náklady pro lesní hospodářský plán

Datum	Způsob nabytí	Cena
10. 1. 2009	Dodavatelská faktura – částečná	52 920 Kč
17. 6. 2009	Dodavatelská faktura – částečná	52 920 Kč
7. 10. 2009	Dodavatelská faktura – částečná	52 920 Kč
5. 3. 2010	Dodavatelská faktura – doplatek	54 587,40 Kč
Celkem		213 347,40 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tato celková cena byla snížena o přijatou dotaci od Středočeského kraje na zpracování lesního hospodářského plánu (dále je LHP) ve výši 152 391 Kč a tím se pořizovací cena snížila na konečných 60 956,40 Kč. Společnost zařadila LHP 30. 9. 2010 do užívání.

4.3.2 Osobní vůz

V roce 2013 se společnost rozhodla pro modernizaci stavu dopravních prostředků a nakoupila nový terénní vůz pro každodenní potřebu v rámci obhospodařování lesa. Osobní vůz značky Dacia, konkrétně model Duster byl pořízen za cenu 215 688 Kč a auto bylo dovybaveno celkem za 11 182,30 Kč. Do pořizovací ceny jsou navíc zahrnuty správní poplatky spojené s uvedením do provozu, tj. přihlášení vozidla do registru vozidel za celkovou částku 850 Kč. Vozidlo bylo zařazeno do užívání dnem 15. 3. 2013 s pořizovací cenou v celkové hodnotě 227 720, 30 Kč.

V následující tabulce č. 8 jsou zobrazeny náklady na pořízení a příslušné faktury:

Tabulka 8 - Přijaté zálohové faktury pro osobní vůz

Datum	Způsob nabytí	Cena
15. 3. 2013	Dodavatelská faktura	215 688 Kč
15. 3. 2013	Dodavatelská faktura	11 182, 30 Kč
20. 3. 2013	Pokladní doklad	850 Kč
PC celkem		227 720, 30 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

4.3.3 Štípačka na dřevo

Pro výrobu paliva pro vlastní spotřebu a na vytápění kancelářských prostorů koupila firma v roce 2003 štípačku na dřevo „HL 1800 GM – profesionální štípač na dřevo 18 t“ dodavatelským způsobem. Do pořizovací ceny jsou rovněž zahrnuty náklady na dopravu. Stroj byl účetně i daňově odpisován rovnoměrným způsobem.

V následující tabulce č. 9 jsou zobrazeny náklady na pořízení a příslušné faktury.

Tabulka 9 – Přijaté zálohové faktury pro štípačku

Datum	Způsob úhrady	Cena
15. 7. 2003	Pokladní doklad	60 000 Kč
23. 7. 2003	Dodavatelská faktura – doprava	1 200, 70 Kč
Celkem		61 200, 70 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

4.4 Oceňování dlouhodobého majetku k rozvahovému dni

Je nutné všechny ceny, které se použily k ocenění majetku v momentu realizace účetního případu, posoudit i k rozvahovému dni. Zjišťuje se případné podhodnocení nebo nadhodnocení majetku. (Březinová, 2014)

Pro účely této bakalářské práce byl vybrán lesní hospodářský plán, osobní vozidlo a štípačka na dřevo. V případě prvního dlouhodobého majetku se jedná o dlouhodobý nehmotný majetek a zbylé dvě splňují požadavky pro zařazení mezi dlouhodobý majetek hmotný.

4.4.1 Lesní hospodářský plán pro období 2010 až 2019

Podle § 6 vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, v odstavci 9 říká, že účetní jednotka může rozhodnout, že dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou lesní hospodářské plány. Pro tuto bakalářskou práci zvolenou společností byl lesní hospodářský plán ponechán jako dlouhodobý nehmotný majetek. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

Daňové odpisy

Daňové odpisy se u lesního hospodářského plánu vedou pouze evidenčně v inventární kartě a uplatní se až v daňovém přiznání dle 32)a ZDP a jsou zahájeny měsícem, který následuje po datu pořízení majetku. V případě lesního hospodářského plánu se jedná o 1. 10. 2010 a bude odpisována celková částka 60 956,40 Kč po dobu 72 měsíců (6 let) časovým rovnoměrným způsobem.

V první řadě je vypočten odpis pro první rok podle vzorce č. 13

$$RO = \frac{60\,956,40}{72} \times 3 = 2\,539,85 \text{ Kč}$$

V dalších letech je postupováno podle stejného vzorce č. 13, kdy se hodnota odpisů liší kvůli rozdílnému počtu měsíců v daném období.

$$RO = \frac{60\,956,40}{72} \times 12 = 10\,159,40 \text{ Kč}$$

Poslední rok se odepíše pouze zůstatková hodnota předcházejícího účetního období. Všechny hodnoty odpisů jsou zaokrouhlovány na celá čísla nahoru.

Tabulka 10 - Daňové odpisy lesního hospodářského plánu

Období	Počet měsíců	Roční odpis	Oprávk	Zůstatková cena v Kč
2010	3	2 540,-	2 540,-	58 416,40,-
2012	12	10 160,-	12 700,-	48 256,40,-
2013	12	10 160,-	22 860,-	38 096,40,-
2014	12	10 160,-	33 020,-	27 936,40,-
2015	12	10 160,-	43 180,-	17 776,40,-
2016	12	10 160,-	53 340,-	7 616,40,-
2017	9	7 616, 40,-	60 956, 40,-	0,-

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Účetní odpisy

Pro účetní odpisování lesního hospodářského plánu jsou použity rovnoměrné měsíční účetní odpisy. Doba odpisování LHP je stanovena podle předpokládané doby používání na 120 měsíců a začíná měsícem, který následuje po datu pořízení majetku, v tomto případě 1. 10. 2010.

Odpis pro první rok je vypočten dle vzorce č. 13

$$RO = \frac{60\,956,40}{120} \times 3 = 1\,523,91 \text{ Kč}$$

Pro následující roky jsou odpisy též vypočteny dle vzorce č. 13. Nejedná se však pouze o 3 měsíce, ale jsou počítány pro celý kalendářní rok.

$$RO = \frac{60\,956,40}{120} \times 12 = 6\,095,40 \text{ Kč}$$

V posledním roce odpisování 2020 je odepsána pouze zůstatková hodnota předcházejícího účetního období. Všechny hodnoty odpisů jsou zaokrouhlovány na celá čísla nahoru.

Tabulka 11 - Účetní odpisy lesního hospodářského plánu

Období	Počet měsíců	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2010	3	1 524,-	1 524,-	59 432,40,-
2011	12	6 096,-	7 620,-	53 336,40,-
2012	12	6 096,-	13 716,-	47 240,40,-
2013	12	6 096,-	19 812,-	41 144,40,-
2014	12	6 096,-	25 908,-	35 048,40,-
2015	12	6 096,-	32 004,-	28 952,40,-
2016	12	6 096,-	38 100,-	22 856,40,-
2017	12	6 096,-	44 196,-	16 760,40,-
2018	12	6 096,-	50 292,-	10 664,40,-
2019	12	6 096,-	56 388,-	4 568,40,-
2020	9	4 568,40,-	60 956,40,-	0,-

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z hlediska účetního byla ke dni 31. 12. 2015 zůstatková cena ve výši 28 952,40 Kč. Bylo tedy odepsáno 52,5% hodnoty majetku. Z daňového hlediska byla k tomuto datu zůstatková cena ve výši 17 776,40 Kč a odepsáno bylo 70,83%.

4.4.2 Osobní vozidlo

Daňové odpisy

Osobní vůz je v souladu s přílohou č. 1 ZDP zařazen do 2. odpisové skupiny. Používán je rovnoměrný odpis dle ZDP po dobu 60 měsíců (5 let). Odpisování je závislé na příslušné odpisové skupině a na daných odpisových sazbách pro jednotlivé roky. Pro

odpisovou skupinu 2 platí v prvním roce odpisová sazba 11% a pro následující roky 22,25% dle tabulky č. 2.

Odpisování je zahájeno dnem, který následuje po datu pořízení majetku. Automobil byl s celkovou pořizovací cenou činící 227 720, 30 Kč zařazen do užívání dne 15. 3. 2013 a odpisování bylo zahájeno 1. 4. 2013.

Odpis v prvním roce je vypočten podle vzorce č. 8

$$VC = \frac{227\,720,30 \times 11}{100} = 25\,049,23 \text{ Kč}$$

Odpisy v dalších letech jsou též vypočteny podle vzorce č. 8. Odpisová sazba se však z 11% zvýší na 22,25% podle tabulky č. 2

$$VC = \frac{227\,720,30 \times 22,25}{100} = 50\,667,77 \text{ Kč}$$

V posledním roce je i zde odepsána pouze zůstatková hodnota z předcházejícího účetního období. Odpisy osobního vozu jsou znázorněny v následující tabulce.

Tabulka 12 – Daňové odpisy osobního vozu vybrané společnosti

Období	Odpisová sazba	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková hodnota
2013	11,00%	25 050,-	25 050,-	202 670, 30,-
2014	22,25%	50 668,-	75 718,-	152 002, 30,-
2015	22,25%	50 668,-	126 386,-	101 334, 30,-
2016	22,25%	50 668,-	177 054,-	50 666, 30,-
2017	22,25%	50 666, 30,-	227 720, 30,-	0,-

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Účetní odpisy

Účetní odpisy jsou pro osobní vozidlo účetní jednotky shodné s daňovými. Oprávky osobního vozu Dacia Duster činily ke dni 31. 12. 2015 z účetního a daňového hlediska 126 386 Kč, což odpovídá 55,5% ze vstupní ceny a zůstatková cena činila 101 334, 30 Kč, tedy 44,5%. Společnost plánuje vozidlo z důvodu spokojenosti používat déle než 5 let.

4.4.3 Štípačka na dřevo

Daňové odpisy

Štípačka na dřevo byla v souladu s přílohou č. 1 ZDP zařazena do 2. odpisové skupiny. Výše odpisů je též jako u automobilu závislá na daných odpisových sazbách pro jednotlivé roky. V případě štípačky se však odpisové sazby pro první a druhý rok odpisování liší od nyní platných sazeb. V roce 2003 a 2004 se podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů používala pro první rok odpisová sazba ve výši 8,5 % a pro další roky 18,3 % a doba odpisování byla pro 2. odpisovou skupinu 6 let.

Odpisy jsou pro všechny roky počítány podle vzorce č. 8, liší se však použité odpisové sazby, které se pro první dva roky odpisování stanovily podle ZDP ve znění k 31. 12. 2004 na 8,50 a 18,30%, pro další roky se použily sazby dle tabulky č. 2 a v 6. roce se odepsala daňová zůstatková cena v důsledku změny doby odpisování.

Odpis pro první rok s odpisovou sazbou 8,50%

$$RO = \frac{61\,200,70 \times 8,50}{100} = 5\,202,06 \text{ Kč}$$

Odpis pro druhý rok s odpisovou sazbou 18,30%

$$RO = \frac{61\,200,70 \times 18,30}{100} = 11\,199,73 \text{ Kč}$$

Odpisy pro další roky s odpisovou sazbou 22,25%

$$RO = \frac{61\,200,70 \times 22,25}{100} = 13\,617,16 \text{ Kč}$$

Tabulka 13 – Daňové odpisy pro štípačku na dřevo

Období	Odpisová sazba	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2003	8,50%	5 203,-	5 203,-	55 997,70,-
2004	18,30%	11 200,-	16 403,-	44 797,70,-
2005	22,25%	13 618,-	30 021,-	31 179,70,-
2006	22,25%	13 618,-	43 639,-	17 561,70,-
2007	22,25%	13 618,-	57 257,-	3 943,70,-
2008	6,45%	3 943,70,-	61 200,70,-	0,-

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Účetní odpisy

Jelikož je cena vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok, byla štípačka zahrnuta do dlouhodobého majetku společnosti a podléhala odpisování. Od počátku bylo účetní odpisování přizpůsobeno předpokládané době využitelnosti, tj. 10 let. Štípačka byla zařazena s pořizovací cenou 61 200,70 Kč do užívání 31. 7. 2003 a odpisování bylo zahájeno dnem 1. 8. 2003.

V prvním roce se odpis vypočítal dle vzorce č. 2

$$RO = \frac{5}{12} \times \frac{61\,200,70}{10} = 2\,549,98 \text{ Kč}$$

Pro následující roky, tj. 2004 až 2009 jsou odpisy vypočteny dle vzorce č. 1. V posledním roce se vypočítá odpis pouze ze zůstatkové hodnoty z předcházejícího účetního období.

$$RO = \frac{61\,200,70}{10} = 6\,120,07 \text{ Kč}$$

Tabulka 14 – Účetní odpisy pro štípačku na dřevo

Období	Počet měsíců	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2003	5	2 550,-	2 550,-	58 650,70,-
2004	12	6 120,-	8 670,-	52 530,70,-
2005	12	6 120,-	14 790,-	46 410,70,-
2006	12	6 120,-	20 910,-	40 290,70,-
2007	12	6 120,-	27 030,-	34 170,70,-
2008	12	6 120,-	33 150,-	28 050,70,-
2009	12	6 120,-	39 270,-	21 930,70,-
2010	12	6 120,-	45 390,-	15 810,70,-
2011	12	6 120,-	51 510,-	9 690,70,-
2012	12	6 120,-	57 630,-	3 570,70,-
2013	7	3 570,70,-	61 200,70,-	0,-

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tento konkrétní dlouhodobý hmotný majetek je jak účetně, tak i daňově zcela odepsán. V případě daňových odpisů se úplného odepsání dosáhlo již v roce 2008 a v případě odpisů účetních se jedná o rok 2013.

K rozvahovému dni 31. 12. 2015 je štípačka evidována pouze v evidenci majetku s nulovou zůstatkovou cenou.

5 Návrh vlastního řešení

Firma Mgr. Ernst Bucher Lesnictví, spol. s r. o. používá pro výpočet účetních odpisů rovnoměrné měsíční odpisy s přesností na měsíc, které sice relativně dobře vyjadřují opotřebení majetku, je zde ale prostor pro určitá opatření vedoucí k lepšímu vystihnutí skutečného opotřebení konkrétního dlouhodobého majetku.

5.1 Lesní hospodářský plán

Lesní hospodářské plány a související podrobnosti o jejich vypracování jsou stanoveny vyhláškou Ministerstva zemědělství č. 83/1996 Sb. Je zpravidla zpracován na 10 let pro lesní hospodářský celek. (Jelínková, a další, 2016)

Zde je prostor pro řešení současného způsobu odpisování v popisované společnosti Mgr. Ernst Bucher Lesnictví, spol. s r. o.

Daňové odpisy jsou vedeny podle §26-33 ZDP po dobu 72 měsíců. U odpisů účetních bylo zjištěno, že jsou vedeny na 10 let, konkrétně do 30. 9. 2020. Přesto, že se LHP plánuje nahradit za nový od 1. 1. 2020, jsou účetní odpisy vedeny déle a to z důvodu možného přechodného období mezi původním a novým lesním hospodářským plánem (dále jen LHP) pro další desetiletí. V přechodném období je možné dohospodařit dle starého LHP.

Popřípadě, že by se nový LHP zpracoval a schválil již před splatností původního, by bylo pro reálnější zobrazení stavu dlouhodobého majetku vhodné kompletně odepsat původní LHP k datu jeho splatnosti, tedy k rozvahovému dni 31. 12. 2019.

5.2 Osobní vozidlo Dacia Duster

Pro výpočet účetních odpisů osobního vozidla společnost používá rovnoměrné účetní odpisy na dobu 5 let, které však z důvodu individuality využívání automobilů nezobrazuje přesné opotřebení. Vozidlo může být opotřebováno po jednom roce využívání v jednom podniku značně více, než v podniku jiném. To je závislé například na terénu, ve kterém je využito, na způsobu jízdy nebo na počtu najetých kilometrů. Právě poslední zmíněné kritérium dává prostor pro návrh tzv. výkonových odpisů. Je však nutné co nejpřesněji odhadnout životnost majetku.

Podle informací o využití předchozích automobilů, se jako hraniční počet ujetých kilometrů pro vyřazení automobilu z užívání určila hranice 260 000 km. Uvedená hodnota je odůvodněna horší pojízdností komunikací v lesích. Uvedený počet najetých km v prvních letech jsou zjištěny z knihy jízd.

Pro výpočet odpisového koeficientu se použije vzorec č. 6

$$\text{odpisový koeficient} = \frac{227\,720,30}{260\,000} = 0,876$$

Následně se pro výpočet jednotlivých ročních odpisů používá vzorec č. 7

$$\text{odpis} = \text{odpisový koeficient} \times \text{skutečný výkon v daném roce}$$

Tabulka 15 - Návrh výkonových odpisů pro osobní vozidlo Dacia Duster

Rok	Počet km za rok	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2013	21 158	18 535	18 535	209 185, 30,-
2014	31 456	27 556	46 091	181 629, 30,-
2015	35 003	30 663	76 754	150 966, 30,-
2016	35 000	30 660	107 414	120 306, 30,-
2017	35 000	30 660	138 074	89 646, 30,-
2018	35 000	30 660	168 734	58 986, 30,-
2019	35 000	30 660	199 394	28 326, 30,-
2020	32 383	28 326, 30	227 720	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tímto výpočtem je znázorněno, jak by probíhalo odpisování při aplikaci výkonových odpisů na osobním vozidle s plánovaným počtem najetých kilometrů ve výši 260 000 km. Můžeme zde vidět odlišnosti v době odpisování, která doposud činí 5 let a nezobrazuje tím natolik přesně reálné opotřebování majetku, jako výkonovou metodou znázorněných 8 let.

Znázorněné výkonové odpisy se vztahují k aktuálně využívanému osobnímu vozidlu. V případě pořízení nového automobilu se navrhuje účetně odpisovat výkonovou metodou, jelikož lépe vystihuje opotřebení osobního vozidla v účetní jednotce.

Jelikož společnost plánuje osobní vůz využívat minimálně do dosažení 260 000 km, se i pomocí výkonové metody výpočtu odpisů došlo k názoru, že by se měla prodloužit doba účetního odpisování minimálně o tři roky. Osobní vozidlo však může stárnout i rychleji, proto se doporučuje pravidelná kontrola životnosti majetku a to v dvouletých intervalech.

Účetní odpisy se pro prodloužení odpisování počítají dle vzorce č. 1, přičemž se za vstupní cenu dosadila zůstatková hodnota osobního vozidla z roku 2015 a jsou počítány na 5 let, tím se osobní vozidlo odepíše celkově za 8 let.

$$RO = \frac{101\,334,3}{5} = 20\,266,86 \text{ Kč}$$

Tabulka 16 – Návrh na prodloužení účetních odpisů pro osobní vozidlo

Období	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková hodnota
2013	25 050,-	25 050,-	202 670, 30,-
2014	50 668,-	75 718,-	152 002, 30,-
2015	50 668,-	126 386,-	101 334, 30,-
2016	20 267,-	146 653,-	81 067,30,-
2017	20 267,-	166 920,-	60 800,30,-
2018	20 267,-	187 187,-	40 533,30,-
2019	20 267,-	207 454,-	20 266,3,-
2020	20 266,30,-	227 720,30,-	0,-

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

5.3 Štípačka na dřevo HL 1800 GM – profesionální štípač na dřevo 18 t

V kapitole 4.3.3 a 4.4.3 je popsána štípačka na dřevo, která v podniku stále slouží svému účelu a to přesto, že je účetně i daňově zcela odepsána. Z důvodu plné odepsanosti již není možné provést u tohoto dlouhodobého majetku odpisové optimalizační změny. Existují však možnosti, které by podniku vylepšily nakládání s odepsaným majetkem. Například zaevidování odepsaného dlouhodobého majetků na podrozvahový účet „Majetek, který je odepsán“, který umožňuje lepší přehlednost o odepsaném majetku.

Další vhodné opatření by bylo provést každé dva roky kontrolu životnosti, při které je možné zjistit, zda je majetek schopen stále sloužit svému účelu. V případě, že tomu tak nebude, bude majetek vyřazen z užívání a nahrazen.

V případě vyřazení a nákupu nové štípačky je tu prostor pro optimalizační opatření v odpisování. Doporučuje se neodpisovat plnou částku, ale pouze 95% vstupní ceny a zbylých 5% tzv. rozpustit do následujícího (doporučeného) počtu let. Dosáhne se lepšího zobrazení využitelnosti dlouhodobého majetku. (Zákon č. 563/1992 Sb., o účetnictví)

6 Závěr

Cílem této práce bylo ověřit správnost oceňování dlouhodobého majetku lesnického podniku a zhodnotit, zda tyto způsoby jsou v souladu s právními předpisy, zejména podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a následně provést optimalizační opatření, ve kterém by se odstranily případné nesrovnalosti či navrhly řešení, které by zlepšily způsob oceňování dlouhodobého majetku v podniku.

Teoretická část bakalářské práce je zaměřena na dlouhodobý majetek a s ním spojené oceňování a odpisování. Pro přiblížení dané problematiky byla v teoretické části provedena charakteristika dlouhodobého majetku, vyznačující se danou dobou životnosti a vstupní cenou pro zařazení mezi dlouhodobý majetek. Pro přehlednost byly jednotlivě popsány všechny tři skupiny dlouhodobého majetku a to hmotný, nehmotný a finanční. Následoval podrobný popis způsobů oceňování, a to v okamžiku pořízení dlouhodobého majetku, které souvisí s pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou a vlastními náklady a oceňování k rozvahovému dni. Další část je věnována kapitole odpisování, která zčásti navazuje na právě zmíněné oceňování k rozvahovému dni.

Oceňování je pro finanční účetnictví jednou z nejdůležitějších problematik. Na určité, společností zvolené metodě oceňování, je závislé jak finanční vyjádření jednotlivých aktiv, tak i úplný souhrn vykazovaných aktiv a závazků. Jelikož zvolená metoda oceňování působí na výši nákladů, které vzápětí ovlivňují výsledek hospodaření, jsou pro podnik znalosti o problematice oceňování nezbytným předpokladem pro efektivní hospodaření.

Teoretické znalosti byly následně aplikovány na vybranou společnost v praktické části bakalářské práce. Byla zpracována stručná charakteristika společnosti Mgr. Ernst Bucher spol. s r.o., která vlastní dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, z kterých byly cíleně vybrány 3 druhy majetku. Pro aplikaci oceňování dlouhodobého nehmotného majetku byl vybrán lesní hospodářský plán, jehož cena byla snižena o dotace a vstoupil do podniku s pořizovací cenou 60 956, 40 Kč. Pro znázornění ocenění dlouhodobého hmotného majetku bylo použito osobní vozidlo s pořizovací cenou 227 720, 30 Kč a štípačka na dřevo s pořizovací cenou 61 200 Kč. Všechna vybraná aktiva splňují podmínky pro zařazení mezi dlouhodobý majetek.

Bylo dále zjištěno, že je dlouhodobý majetek firmou pořizován dodavatelským způsobem a oceňován pořizovacími cenami, tzn. nabytí majetku koupí. Limitní pořizovací ceny pro účetní odpisy jsou pro dlouhodobý nehmotný majetek nastaveny nad 60 000 Kč a pro dlouhodobý hmotný majetek nad 40 000 Kč. Majetkem, který by byl oceňován vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou firma doposud nedisponuje.

Přestože společnost používá daňové a účetní odpisy v souladu se zákonem č. 536/1991 Sb., o účetnictví a se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je zde v rámci praktické části bakalářské práce prostor pro určité zlepšení stavu. Toho se dosáhne například změnou způsobu odpisování, který by výstižněji vyjádřil skutečné opotřebení majetku. Pro osobní vozidlo bylo navrženo prodloužení účetního odpisování na 8 let, místo doposud zvolených 5 let. Zároveň se při pořízení nového osobního vozidla doporučuje účetně odpisovat výkonovou metodou, která lépe vystihuje reálné opotřebení. Další opatření, které se navrhlo pro štípačku na dřevo, je zaevidování již odepsaného aktiva na podrozvahový účet „Majetek, který je odepsán“, který umožňuje lepší přehled o odepsaném majetku.

Bylo zjištěno, že se lesní hospodářský plán plánuje nahradit za nový ke dni 31. 12. 2019, přesto jsou účetní odpisy vedeny do 30. 9. 2020 a to z důvodu možného přechodného období, ve kterém je možno dohospodařit dle původního plánu. V případě zpracování a schválení nového lesního plánu před splatností původního se navrhlo kompletně odepsat původní lesní hospodářský plán k datu jeho splatnosti.

Pro štípačku na dřevo a osobní vozidlo se navíc navrhla pravidelná kontrola životnosti majetku, která není závislá na tom, zda majetek je, či není zcela odepsán a je v intervalu dvou let zjišťováno, zda je majetek v nezávadném stavu a schopen sloužit svému účelu.

7 Seznam použitých zdrojů

7.1 Knižní zdroje

BŘEZINOVÁ, Hana. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. 222 s. ISBN 978-80-7478-640-2.

CHALUPA, Rostislav, a další. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. Olomouc: ANAG, 2014. 424 s. ISBN 978-80-7263-862-8.

DĚRGEL, Martin. *Řešené otázky ke zdanění fyzických osob 2014*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. 236 s. ISBN 978-80-7478-600-6.

DUŠEK, Jiří, SEDLÁČEK, Jaroslav. *Daňová evidence podnikatelů 2015*. Praha: Grada Publishing, a. s., 2015. 136 s. ISBN 978-80-247-5436-9.

JELÍNKOVÁ, Jitka, TUHÁČEK, Miloš. *Právní vztahy k dřevinám – Praktický průvodce*. Praha: Grada, 2016. 168 s. ISBN 978-80-271-0112-2

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Polygon, 2004. 417 s. ISBN 80-7273-098-3.

LANDA, Martin. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Ostrava: Key Publishing, 2008. 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.

PRUDKÝ, Pavel, LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2014*. Olomouc: ANAG, 2014. 327 s. ISBN 978-80-7263-866-6.

RUBÁKOVÁ, Věra. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2015*. Praha: Grada, 2015. 192 s. ISBN 978-80-247-5497-0.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc: ANAG, 2014. 1143 s. ISBN 978-80-7263-853-6.

SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví 2013*. Praha: Grada, 2013. 218 s. ISBN 978-80-247-4633-3.

STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 420 s. ISBN 978-80-7478-366-1.

ŠTOHL, Pavel, KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví 2011*. Znojmo: Štohl vzdělávací středisko Znojmo, 2011. 238 s. 978-80-87237-32-8.

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. Praha: Grada, 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.

7.2 Internetové zdroje

BOHDALOVÁ, Marie. Technické zhodnocení z pohledu účetního a daňového od 1. 1. 2014. *Účtování.net – Účetnictví jasně a srozumitelně* [online]. Praha, 2014 [cit. 2017-3-8]. Dostupné z: <http://www.uctovani.net/clanek.php?t=Technicke-zhodnoceni-z-pohledu-ucetniho-a-danoveho-od-1-1-2014&idc=157>

PEŠTUKA, Jaroslav. *K některým otázkám účtování v lesním hospodářství* [online]. Hradec Králové, 2000 [cit. 2017-03-05]. Dostupné z: <http://www.lesprace.cz/casopis-lesnicka-prace-archiv/rocnik-79-2000/lesnicka-prace-c-1-00/k-nekterym-otazkam-uctovani-v-lesnim-hospodarstvi>

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Opravné položky k majetku*. *Www.danarionline.cz* [online]. 2009 [cit. 2017-03-08]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33172v42570-ucetni-versus-danove-odpisy-hmotneho-majetku/>

7.3 Právní předpisy

Vyhláška č. 500/2002 Sb., podle které se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>

8 Seznam vzorců a tabulek

Seznam vzorců

Vzorec 1 – Výpočet ročního odpisu pro rovnoměrné účetní odpisy	29
Vzorec 2 - Výpočet části odpisů vztahující se k danému účetnímu období	29
Vzorec 3 - Výpočet ročního odpisu pro zrychlené účetní odpisy.....	29
Vzorec 4 - Výpočet části odpisů vztahující se k danému účetnímu období	30
Vzorec 5 – Výpočet zpomalených účetních odpisů.....	30
Vzorec 6 - Výpočet odpisového koeficientu.....	31
Vzorec 7 - Výpočet jednotlivých ročních výkonových odpisů.....	31
Vzorec 8 - Výpočet ročního odpisu pro daňové odpisy rovnoměrné	35
Vzorec 9 - Výpočet ročního odpisu u degresivních daňových odpisů v prvním roce	36
Vzorec 10 - Výpočet ročního odpisu u degresivních daňových odpisů v dalších letech.....	37
Vzorec 11 – Výpočet zrychlených daňových odpisů v roce zvýšení zůstatkové ceny	37
Vzorec 12 – Výpočet zrychlených daňových odpisů po zvýšení zůstatkové ceny.....	37
Vzorec 13 - Výpočet ročních odpisů pro dlouhodobý nehmotný majetek	39

Seznam tabulek

Tabulka 1 - Doba odpisování podle odpisových skupin.....	34
Tabulka 2 - Odpisové skupiny a roční odpisové sazby při rovnoměrném odpisování	35
Tabulka 3 - Odpisové skupiny a roční odpisové sazby při zvýšeném odpisu	36
Tabulka 4 - Koeficienty přiřazené odpisovým skupinám u degresivního odpisování.....	38
Tabulka 5 - Doby odpisování dlouhodobého majetku podle ZDP	38
Tabulka 6 – Dlouhodobý majetek společnosti v roce 2015 (v tis. Kč).....	41
Tabulka 7 – Pořizovací náklady pro lesní hospodářský plán.....	42
Tabulka 8 - Přijaté zálohové faktury pro osobní vůz.....	43
Tabulka 9 – Přijaté zálohové faktury pro štípačku	43
Tabulka 10 - Daňové odpisy lesního hospodářského plánu	45
Tabulka 11 - Účetní odpisy lesního hospodářského plánu	46
Tabulka 12 – Daňové odpisy osobního vozu vybrané společnosti.....	47
Tabulka 13 – Daňové odpisy pro štípačku na dřevo.....	49
Tabulka 14 – Účetní odpisy pro štípačku na dřevo	50
Tabulka 15 - Návrh výkonových odpisů pro osobní vozidlo Dacia Duster.....	52

Tabulka 16 – Návrh na prodloužení účetních odpisů pro osobní vozidlo	53
--	----

9 Přílohy

Příloha č. 1: Rozvaha k 31. 12. 2015

.po 10 ROZVAHA		období 01.01.2015 až 31.12.2015			
					1
firma: Mgr. Ernst Bucher, Lesnictví, spol.s.r.o.					strana:
Účet	Název	Počát. stav	Má dáti	Dal	Konečný stav
AKTIVA					
010100	Lesní hospodář. plán	60.956,40			60.956,40
010	* Dlouhodobý nehmotný majetek	60.956,40			60.956,40
022100	Drobný hmotný majetek	36.803,00			36.803,00
022201	hmotný majetek - dopravní prostředky	449.790,52			449.790,52
022202	hmotný majetek - nářadí, stroje	61.200,70			61.200,70
022	* Samostatné movité věci a soub.movit.věci	547.794,22			547.794,22
112	Materiál na skladě		2.231,00		2.231,00
123100	Výrobky	242.739,20	275.693,36	226.828,80	291.603,76
123	* Výrobky	242.739,20	275.693,36	226.828,80	291.603,76
211100	pokladna	131.471,00	324.016,00	317.089,00	138.398,00
211	* Pokladna	131.471,00	324.016,00	317.089,00	138.398,00
221100	Bankovní účet č.spořitelna	1.450.209,11	6.128.107,30	5.990.062,25	1.588.254,16
221	* Bankovní účty	1.450.209,11	6.128.107,30	5.990.062,25	1.588.254,16
261	Peníze na cestě		192.735,00	192.735,00	
311100	Odběratelé	362.387,90	6.188.406,72	6.116.199,66	434.594,96
311	* Odběratelé	362.387,90	6.188.406,72	6.116.199,66	434.594,96
314100	Poskytnuté provozní zálohy-elektřina	8.065,68	2.741,59		10.807,27
314300	Záloha na nájem Mgr. Bucher	151.372,00	625.000,00	776.372,00	
314	* Poskytnuté provozní zálohy	159.437,68	627.741,59	776.372,00	10.807,27
335200	Pohledávky za zaměstnanci -p. KUGL	37,00	111.253,00	111.190,00	100,00
335	* Pohledávky za zaměstnanci	37,00	111.253,00	111.190,00	100,00
341	Daň z příjmů	-25.270,00	67.470,00		42.200,00
342101	15% daň dividendy		15.000,00	15.000,00	
343005	Daň z přidané hodnoty 5%	12.884,53	26.693,14	8.157,02	31.420,65
343100	Platby DPH	639.248,24	730.693,00		1.369.941,24
343200	režim přenesené DP		7.455,00	7.455,00	
345100	silniční daň	600,00	15.000,00	9.610,00	5.990,00
345	* Ostatní daně a poplatky	600,00	15.000,00	9.610,00	5.990,00
346200	finanční podpora pojištění		18.046,80		18.046,80
346	* Dotace ze státního rozpočtu		18.046,80		18.046,80
381100	povinné ručení	12.592,68		12.592,68	
381200	náklada příštích období ostatní	1.710,73	1.346,14	1.710,73	1.346,14
381300	pojištění	2.654,36	16.171,00	2.654,36	16.171,00
381	* Náklady příštích období	16.957,77	17.517,14	16.957,77	17.517,14
Celkem AKTIVA		2.947.320,28	13.968.217,91	13.757.044,48	3.158.493,71
PASIVA					
079100	Oprávk. dl. nehmot. majetku LHP	25.908,00		6.096,00	32.004,00
079	* Oprávk. k ostatnímu dl. nehmot. majetku	25.908,00		6.096,00	32.004,00
082100	Oprávk. k drobnému hmotn.maj.	36.803,00			36.803,00
082201	Oprávk. k dlouhod.hm.majetku doprav.pros	297.788,20		50.668,00	348.456,20
082202	oprávk. k dlouhod.hm.majetku stroje,nář.	61.200,70			61.200,70
082	* Oprávk. k samos.movitým věcem a soubordm	395.791,90		50.668,00	446.459,90
321100	Dodavatelé	127.840,14	2.533.653,23	2.523.098,23	117.285,14
321200	Dodavatelé -nákup na kartu		106.588,13	106.588,13	
321	* Dodavatelé	127.840,14	2.640.241,36	2.629.686,36	117.285,14
324100	Přijaté zálohy ostatní		8.925,00	8.925,00	
324	* Přijaté zálohy		8.925,00	8.925,00	
325300	nájem les	753.784,00	687.452,00	648.700,00	715.032,00
325301	nájem kancelář	-5.670,00	5.670,00	5.670,00	-5.670,00

ROZVAHA

období 01.01.2015 až 31.12.2015

strana:

2

firma: Mgr. Ernst Bucher, Lesnictví, spol.s.r.o.

Účet	Název	Počát. stav	Má dáti	Dal	Konečný stav
325302	nájem honitba		20.000,00	20.000,00	
325303	nájem budova		68.920,00	68.920,00	
325400	životní pojištění zaměstnanci	1.668,00	36.000,00	36.000,00	1.668,00
325401	penzijní připojištění	2.100,00	13.650,00	12.600,00	1.050,00
325500	pojistné Kooperativa zamci	1.775,00	6.716,00	4.941,00	
325	* Ostatní závazky	753.657,00	838.408,00	796.831,00	712.080,00
331100	Zaměstnanci	97.040,00	1.177.850,00	1.156.137,00	75.327,00
331	* Zaměstnanci	97.040,00	1.177.850,00	1.156.137,00	75.327,00
336100	Zúčtování - zdravotní pojištění	13.050,00	141.039,00	138.717,00	10.728,00
336200	Zúčtování - sociální pojištění	30.444,00	329.052,00	323.635,00	25.027,00
336	* Zúčtování s instit.sociál.zabezp.a zdr.p	43.494,00	470.091,00	462.352,00	35.755,00
342100	daň zamci	11.964,00	101.985,00	93.015,00	2.994,00
342200	srážková daň 7720	108,00	1.653,00	1.860,00	315,00
342	* Ostatní přímé daně	12.072,00	118.638,00	109.875,00	3.309,00
343022	Daň z přidané hodnoty zákl.sazba	773.510,70	353.388,54	1.088.380,02	1.508.502,18
343	* Daň z přidané hodnoty	121.377,93	1.118.229,68	1.103.992,04	107.140,29
364	Závazky ke společníkům při rozdělení zisku	100.000,00	100.000,00	100.000,00	
384100	Výnosy příštích období povolenky	5.085,54	5.085,54	7.231,00	7.231,00
384	* Výnosy příštích období	5.085,54	5.085,54	7.231,00	7.231,00
389	Dohadné účty pasivní	20.901,41	20.901,41	33.069,00	33.069,00
411	Základní kapitál	220.000,00			220.000,00
421	Zákonný rezervní fond	22.000,00			22.000,00
428100	nerozdělený zisk z min.let	817.539,90	100.000,00	270.849,46	988.389,36
428	* Nerozdělený zisk minulých let	817.539,90	100.000,00	270.849,46	988.389,36
431	Výsledek hospodaření ve schvalov. řízení	270.849,46	270.849,46		
461100	úvěr Auto	13.763,00	13.763,00		
461	* Bankovní úvěry	13.763,00	13.763,00		
Celkem	PASIVA	2.947.320,28	6.882.982,45	6.735.711,86	2.800.049,69
Celkem	ARTIVA	2.947.320,28	13.968.217,91	13.757.044,48	3.158.493,71
	PASIVA	2.947.320,28	6.882.982,45	6.735.711,86	2.800.049,69
	rozdil		7.085.235,46	7.021.332,62	358.444,02