

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
KATEDRA ÚČETNICTVÍ A FINANCÍ

Studijní program: Ekonomika a management

Studijní obor: 6208 B Účetnictví a finanční řízení podniku

ZPŮSOBY ODEPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU
A JEJICH VLIV
NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PODNIKU

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marie Oubrechtová

Autor:

Jana Kubecová

2009

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Akademický rok: 2007/2008

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jana KUBECOVÁ**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

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

Název tématu: **Způsoby odepisování dlouhodobého majetku a jejich vliv na výsledek hospodaření podniku**

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

Cíl práce: Vymezení dlouhodobého hmotného majetku z pohledu odepisování a účtování a vliv způsobů odepisování na výsledek hospodaření konkrétního podniku.

Osnova:

- 1 Úvod
2. Vymezení dlouhodobého majetku
3. Evidence a účtování dlouhodobého majetku
4. Způsoby odepisování dlouhodobého majetku
5. Evidence a účtování dlouhodobého majetku v konkrétním podniku
6. Způsoby odepisování dlouhodobého majetku v konkrétním podniku
7. Vliv způsobů odepisování dlouhodobého majetku na výsledek hospodaření konkrétním podniku
8. Závěr

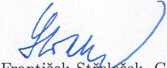
Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: 30 - 40 stran
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná
Seznam odborné literatury:
Seznam odborné literatury:

Ryneš, P.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2007, ANAG 2007
Bauer, D. Plesnivý, P. Svatošová, J.: Zákon o účetnictví s komentářem 2007, ANAG Vančurová, A. - Láčková, L.: Daňový systém ČR 2006, VOX 2006
Prudký, P. - Lošťák, M.: Hmotný a nehmotný majetek v praxi, ANAG 2007
Marková, H.: Daňové zákony 2007, GRADA 2007
Vyhláška č. 500/2002 Sb.
Petr Valouch: Účetní a daňové odpisy 2007, Grada, 2007
+ internetové stránky ekonomických a účetních portálů

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marie Oubrechtová
Katedra účetnictví a financí
Datum zadání bakalářské práce: 10. března 2008
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2009


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.
děkanka

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


prof. Ing. František Štřelceček, CSc., Dr.h.c.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 10. března 2008

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Způsoby odepisování dlouhodobého majetku a jejich vliv na výsledek hospodaření podniku“ vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

V Táboře dne 17. 4. 2009

.....
Jana Kubecová

Poděkování

Tímto chci poděkovat Ing. Marii Oubrechtové za odborné rady, připomínky a za vedení mé bakalářské práce.

Také bych chtěla poděkovat Ing. Janu Kapplerovi za jeho rady, ochotu a čas, který mi věnoval.

Zároveň děkuji společnosti Brisk Tábor a. s. za poskytnutí potřebných údajů a informací nezbytných k vypracování této bakalářské práce.

Abstrakt

Tématem mé bakalářské práce je „Způsoby odepisování dlouhodobého majetku a jejich vliv na výsledek hospodaření podniku“.

Cílem práce je vysvětlení rozdílů mezi jednotlivými druhy účetních a daňových odpisů a zhodnocení dopadu odpisů na výsledek hospodaření konkrétního podniku.

V teoretické části se věnuji charakteristice, rozdělení, evidenci, pořízení, technickému zhodnocení a vyřazení dlouhodobého majetku a účetním a daňovým odpisům.

Praktická část je zaměřena na aplikování teoretické části. Uvádím zde výpočty jednotlivých odpisů dlouhodobého majetku, který jsem si vybrala u společnosti Brisk Tábor a. s.

Klíčová slova

Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý finanční majetek

Účetní odpisy

Daňové odpisy

Odložený daňový závazek

Odložená daňová povinnost

Abstract

The subject of my bachelor thesis is „Depreciation methods of long-term assets and their influence on the net profit of the corporate entity“.

Purpose of this work is explanation of differences among book depreciation and tax depreciation methods and evaluation of impact on the net profit of a company.

In the teoretical part I focus on characteristics, evidence, purchase, technical improvement and disposal of long term assets and corresponding book and tax depreciation.

Practical part is focused on application of these methods. I present actual calculations of depreciation of long term assets, using annual report of Brisk a. s. Tabor.

Keywords

Long-term intangible assets

Long-term tangible assets

Long-term financial assets

Book depreciations

Tax depreciations

Deferred tax obligation

Deferred tax liability

OBSAH

1. ÚVOD	10
2. VYMEZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	12
2. 1. Charakteristika dlouhodobého majetku	12
2. 2. Rozdělení dlouhodobého majetku	12
2. 2. 1. Dlouhodobý majetek nehmotný	12
2. 2. 2. Dlouhodobý majetek hmotný	13
2. 2. 3. Dlouhodobý majetek finanční	14
3. EVIDENCE A ÚČTOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	15
3. 1. Evidence dlouhodobého majetku	15
3. 1. 1. Syntetická evidence	15
3. 1. 2. Analytická evidence	15
3. 2. Účtování dlouhodobého majetku	16
3. 2. 1. Pořízení dlouhodobého majetku	16
3. 2. 1. 1. Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku ...	16
3. 2. 1. 2. Pořízení dlouhodobého finančního majetku	18
3. 2. 2. Technické zhodnocení na dlouhodobém majetku	18
3. 2. 3. Odpisování dlouhodobého majetku	19
3. 2. 4. Vyřazení dlouhodobého majetku	19
4. ZPŮSOBY ODEPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	21
4. 1. Podstata odpisování	21
4. 2. Metody odpisování	22
4. 3. Účetní odpisování	22
4. 3. 1. Charakteristika účetních odpisů	22
4. 3. 2. Odpisovaný a neodpisovaný majetek	23
4. 3. 3. Subjekty oprávněné účetně odpisovat	24
4. 3. 4. Účetní odpisy časové	25
4. 3. 4. 1. Rovnoměrné účetní odpisy	25
4. 3. 4. 2. Zrychlené účetní odpisy	26
4. 3. 4. 3. Zpomalené účetní odpisy	28
4. 3. 5. Účetní odpisy výkonové	29
4. 4. Daňové odpisování	30
4. 4. 1. Charakteristika daňových odpisů	30

4. 4. 2. Odpisovaný a neodpisovaný majetek	30
4. 4. 3. Odpisování majetku z hlediska vlastnictví	31
4. 4. 4. Technické zhodnocení	32
4. 4. 5. Odpisové skupiny a doba odpisování	33
4. 4. 6. Daňové odpisy	34
4. 4. 6. 1. Rovnoměrné daňové odpisy	34
4. 4. 6. 2. Zrychlené daňové odpisy	36
4. 5. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	37
5. METODIKA	38
6. EVIDENCE A ÚČTOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU V KONKRÉTNÍM PODNIKU	40
6. 1. Charakteristika a historie vybraného podniku	40
6. 2. Evidence dlouhodobého majetku	42
6. 3. Účtování dlouhodobého majetku	43
7. ZPŮSOBY ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU V KONKRÉTNÍM PODNIKU	45
7. 1. Účetní odpisy	45
7. 2. Výpočet účetních odpisů	46
7. 2. 1. Měřicí zařízení elektrických veličin	46
7. 2. 2. Kontejner na keramické suroviny	47
7. 3. Daňové odpisy	49
7. 4. Výpočet daňových odpisů	50
7. 4. 1. Měřicí zařízení elektrických veličin	50
7. 4. 2. Kontejner na keramické suroviny	53
8. VLIV ZPŮSOBŮ ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ V KONKRÉTNÍM PODNIKU	57
8. 1. Vliv odpisů na daň z příjmů	57
8. 2. Odložená daňová povinnost	59
9. ZÁVĚR	61
10. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY	64
11. SEZNAM TABULEK	65
12. SEZNAM GRAFŮ	67

1. ÚVOD

Tato bakalářská práce je zaměřena na problematiku odpisování dlouhodobého majetku a následně na vliv odpisování na výsledek hospodaření, základ daně, daň splatnou a daň odloženou.

Cílem práce je vysvětlení účetních a daňových odpisů, jejich jednotlivých druhů a zjištění jejich dopadu na výsledek hospodaření v konkrétním podniku.

Dalo by se říci, že každá firma či jen drobný podnikatel je vlastníkem nějakého dlouhodobého majetku, který se ovšem do výsledku hospodaření nepromítne hned při nákupu a v celé částce, ale bude výsledek hospodaření ovlivňovat po dobu několika let a v částkách, které dají součtem vstupní cenu odpisovaného majetku. Těmto peněžním vyjádřením, které představují opotřebení majetku za určité období, říkáme odpisy.

Odpisy jsou důležité jak pro odpisující subjekt, tak i pro stát, jelikož ovlivňují daň, kterou subjekt zaplatí a tím tedy i příjmy odváděné do státního rozpočtu. Může se tedy zdát, že stát by měl mít zájem na co nejnižších a nejpomalejších odpisech, které by mu zajišťovaly vyšší současné příjmy odvedené jako daň z příjmů. Naopak tím, že stát umožní subjektům rychleji odpisovat dlouhodobý majetek, jsou subjekty stimulovány k rychlejšímu obměňování strojních zařízení a k zavádění modernějších technologií, které umožňují rozvoj firem a tím pádem i celého hospodářství.

Bakalářskou práci jsem rozdělila v souladu se zadáním do následujících kapitol.

První kapitolou je samozřejmě úvod, ve kterém se snažím přiblížit svou práci.

Druhá, třetí a čtvrtá kapitola tvoří teoretickou část mé práce.

Ve druhé kapitole, která se týká vymezení dlouhodobého majetku, budu tento majetek charakterizovat a rozdělovat.

Dále je část týkající se evidence a účtování, kde evidenci rozdělím na syntetickou a analytickou. Následuje účtování dlouhodobého majetku spočívající v pořízení, technickém

zhodnocení, odpisování a vyřazení. Uvedu nejen účtování, ale i způsoby pořízení, vysvětlím pojem technické zhodnocení a charakterizují způsoby vyřazení.

Následující kapitola je poslední z teoretické části. Je zaměřena na způsoby odpisování dlouhodobého majetku. Odpisování jsem zde rozdělila na účetní a daňové, u každých je uvedena charakteristika, odpisovaný a nedopisovaný majetek, subjekty, které odpisují a samozřejmě jsou odpisy rozděleny – účetní na časové (rovnoměrné, zrychlené a zpomalené) a výkonové a daňové na rovnoměrné a zrychlené. Jelikož mnou vybraná firma (Brisk a. s. Tábor), která mi poskytla údaje o své odpisové politice, nepoužívá ani jedny z uvedených účetních odpisů, uvedu výpočty účetních odpisů již v teoretické části. A nakonec vysvětlím základní rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy.

Dále je metodika, ve které je uveden hlavní cíl mé práce, zdroje informací pro praktickou část a postup vypracování praktické části.

V kapitole šesté se zabývám evidencí a účtování dlouhodobého majetku ve firmě Brisk Tábor a. s. Brisk zde charakterizují, zmiňují jeho historii, evidenci a účtování dlouhodobého majetku.

Sedmá kapitola je zaměřena na způsoby odpisování dlouhodobého majetku v konkrétním podniku. Ve společnosti Brisk jsem si vybrala dva majetky – měřicí zařízení elektrických veličin a kontejner na keramické suroviny. Jsou zde vypočítány účetní a daňové odpisy, které firma využívá a pro srovnání i zbývající daňové odpisy.

Kapitola osmá zhodnocuje vliv způsobu odpisování dlouhodobého majetku na výsledek hospodaření. V této kapitole jsem se věnovala především vlivu odpisů na daň z příjmů a na odloženou daň.

Následuje závěr, přehled použité literatury a nakonec uvádím seznam tabulek a grafů.

2. VYMEZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

2. 1. Charakteristika dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek bývá také někdy označován jako stálá aktiva. To znamená, že tento majetek slouží podniku dlouhodobě a jeho spotřeba probíhá postupně. Spotřebu stálých aktiv podnik vykazuje prostřednictvím odpisů, tedy postupným přenášením vstupní ceny do nákladů. Ovšem ne všechen dlouhodobý majetek se odpisuje.

Dlouhodobý majetek se dělí na dlouhodobý majetek nehmotný, hmotný a finanční.

Mezi hlavní charakteristické rysy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku patří, že umožňují nebo rozšiřují podnikatelskou činnost. Běžně tedy není určen k prodeji, ale k dlouhodobému užívání účetní jednotkou. Na druhou stranu dlouhodobý finanční majetek je nakupován za účelem dosažení prospěchu v podobě výnosů nebo jiného kapitálového zhodnocení. Podnik si ho nepožizuje za účelem používat ho ke své činnosti.

2. 2. Rozdělení dlouhodobého majetku

2. 2. 1. Dlouhodobý majetek nehmotný

Účtování nehmotného majetku upravuje Český účetní standard č. 013, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dlouhodobým nehmotným majetkem rozumíme majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok, který byl nabyt za úplatu, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo členem družstva, darováním či zděděním, vytvořený vlastní činností za účelem obchodování s ním anebo k jeho opakovanému poskytování. Dále musí vstupní cena majetku splňovat hranici stanovenou účetní jednotkou pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku. V zákoně o dani z příjmů je uvedena výše 60 000 Kč, proto mnoho účetních jednotek využívá tohoto limitu i v účetnictví. Není-li tato hranice určená podnikem překročena, účtuje se o majetku jako o jednorázovém nákladu.

U nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušení, a to audiovizuální dílo 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a

ostatní nehmotný majetek 72 měsíců. [Zákon o daních z příjmu č. 586/1992 Sb. ve znění č. 29/2007 Sb., § 32a Odpisy nehmotného majetku, odst. 4]

Hlavní znaky nehmotného dlouhodobého majetku jsou tedy:

- nehmotná povaha,
- doba používání delší než 1 rok,
- dosahování výše ocenění, kterou si stanovila účetní jednotka, pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku.

Český účetní standard č. 013 rozděluje dlouhodobý nehmotný majetek do následujících skupin:

1. Zřizovací výdaje
2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
3. Software
4. Ocenitelná práva
5. Goodwill
6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

2. 2. 2. Dlouhodobý majetek hmotný

Dlouhodobý hmotný majetek je stejně jako nehmotný upravován Českým účetním standardem č. 013, zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dlouhodobý majetek hmotný, jak již název říká, má hmotnou podstatu a jeho doba držení a užívání přesahuje 1 rok. Tento majetek umožňuje vytvářet výkony a tím dosahovat výnosů. Při používání se dlouhodobý hmotný majetek nespotřebovává, ale dochází k jeho opotřebení, které vyjadřují účetní odpisy. Pro zařazení majetku do dlouhodobého hmotného, musí dále majetek splňovat vyšší ocenění, kterou si stanovila sama účetní jednotka, v zákoně o dani z příjmů je doporučena částka 40 000 Kč. V případě, že není překročena výše stanovená účetní jednotkou, účtuje se o majetku jako o zásobách.

Hlavní znaky hmotného dlouhodobého majetku jsou:

- hmotná povaha,
- doba používání delší než 1 rok,
- dosahování výše ocenění kterou si stanovila účetní jednotka, pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku.

Podle účetního standardu se dlouhodobý hmotný majetek dělí na:

1. Pozemky
2. Stavby
3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
4. Pěstitelské celky trvalých porostů
5. Základní stádo a tažná zvířata
6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek
7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

2. 2. 3. Dlouhodobý majetek finanční

Úpravu dlouhodobého finančního majetku najdeme především v Českém účetním standardu č. 014, v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. Dlouhodobý finanční majetek je, jak již bylo řečeno, nakupován za účelem investování volných peněžních prostředků, nabytí účasti u jiných účetních jednotek nebo za účelem obchodování s ním. Podnik drží tato aktiva, nakupuje či půjčuje (vždy po dobu delší než 1 rok) s cílem očekávaného výnosu v podobě úroků, dividend nebo zvýšení ceny v důsledku růstu tržní ceny vlastněného aktiva.

Dlouhodobý finanční majetek se neodpisuje.

V Českém účetním standardu najdeme toho rozdělení dlouhodobého finančního majetku:

1. Podíly v ovládaných a řízených osobách
2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
4. Půjčky a úvěry – ovládající a řídící osoba, podstatný vliv
5. Jiný dlouhodobý finanční majetek

- 6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

3. EVIDENCE A ÚČTOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

3. 1. Evidence dlouhodobého majetku

3. 1. 1. Syntetická evidence

Syntetická evidence je tvořena syntetickými účty. Jedná se tedy o soustavu účtů, které zachycují pohyby a stavy aktiv, pasiv, nákladů a výnosů. Syntetická evidence se vede pouze v peněžních jednotkách. Všechny syntetické účty, které účetní jednotka používá, najdeme také v hlavní knize.

3. 1. 2. Analytická evidence

Analytická evidence je podstatně detailnější než evidence syntetická. Jde o rozdělení účtu syntetického (například syntetický účet Stavby, může být dále rozdělen na jednotlivé stavby). Cílem je tedy podávat požadované informace o konkrétních složkách syntetického účtu. Na analytických účtech se účetní případy zaznamenávají v jednotkách peněžních i fyzických. Účtování na těchto účtech probíhá zápisem jednoduchým, to znamená bez souvztažnosti.

Požadované informace jsou především:

- název nebo popis majetku, číselné označení,
- způsob a datum pořízení,
- zařazení do užívání,
- ocenění majetku a údaje o změnách,
- informace o postupu účetních a daňových odpisů,
- zůstatkové ceny účetní i daňové,
- způsob a datum vyřazení majetku.

Veškeré informace o dlouhodobém majetku však nelze evidovat přímo v účetnictví, a proto se k těmto účelům využívá tzv. operativní evidence, která není součástí účetnictví, ale účetnictví napomáhá a doplňuje o další data, která jsou pro účetní jednotku důležitá. [Štohl,P. 2006]

3. 2. Účtování dlouhodobého majetku

3. 2. 1. Pořízení dlouhodobého majetku

3. 2. 1. 1. Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Po dobu pořizování majetku jsou využívány účty ze skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek. Na těchto účtech se kumuluje celková pořizovací cena, která je následně přeúčtována na příslušné majetkové účty (při zařazení majetku do užívání).

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek může být pořizován několika způsoby.

1. Dodavatelským způsobem

Dodavatelský způsob znamená, že si účetní jednotka daný majetek koupila od dodavatel.

Tabulka 1: Účtování dlouhodobého majetku – pořízení dodavatelským způsobem

Účetní případ	Dlouhodobý majetek			
	nehmotný		hmotný	
	MD	Dal	MD	Dal
Faktura přijatá za software/stroj	041		042	
DPH	343		343	
Celkem		321		321
Faktura přijatá za instalaci/dopravu	041		042	
DPH	343		343	
Celkem		321		321
Zařazení softwaru/stroje do užívání	013	041	022	042

Zdroj: zpracováno autorkou

2. Vytvoření vlastní činností

Účetní jednotka účtuje v průběhu vytváření do nákladových účtů. Jde ovšem o dlouhodobý majetek nehmotný či hmotný a ten se do nákladů dostává prostřednictvím odpisů. Z tohoto důvodu, se celková částka vytvořeného majetku následně přeúčtuje do výnosů (jako ekvivalent nákladů). Výnosové účty využívané k tomuto přeúčtování se nazývají aktivační a mají vymezenou 62 účtovou skupinu.

Tabulka 2: Účtování dlouhodobého majetku – vytvoření vlastní činností

Účetní případ	Dlouhodobý majetek			
	nehmotný		hmotný	
	MD	Dal	MD	Dal
Spotřeba materiálu	501	112	501	112
Spotřeba energie	502	379	502	379
Mzdy	521	331	521	331
Soc. a zdrav. pojištění placené podnikem	524	336	524	336

Aktivace majetku	041	623	042	624
Zařazení softwaru/stroje do užívání	013	041	022	042

Zdroj: zpracováno autorkou

3. Bezúplatné nabytí

Účtování záleží na tom, zda ho účetní jednotka dostala darováním nebo ho nabyla po skončení finančního leasingu.

Tabulka 3: Účtování dlouhodobého majetku – bezúplatné nabytí

Účetní případ	Dlouhodobý majetek			
	nehmotný		hmotný	
	MD	Dal	MD	Dal
Nabytí darováním	01x	413	02x, 03x	413
Nabytí po skončení finančního leasingu	01x	07x	02x	08x

Zdroj: zpracováno autorkou

4. Vklad od jiné osoby

Výběr účtu ze 4. účtové třídy se řídí tím, zda je majetek vkládán do základního kapitálu nebo mimo základní kapitál. Je-li majetek vložen do základního kapitálu v průběhu činnosti společnosti (navýšení základního kapitálu), do doby zápisu navýšení do obchodního rejstříku účetní jednotky používají účet 419 – Změny základního kapitálu.

Tabulka 4: Účtování dlouhodobého majetku – vklad od jiné osoby

Účetní případ	Dlouhodobý majetek			
	nehmotný		hmotný	
	MD	Dal	MD	Dal
Vklad majetku společníkem	01x	41x	02x, 03x	41x
Popř. zápis zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku	419	411	419	411

Zdroj: zpracováno autorkou

5. Přearazení majetku z osobního užívání do podnikání

V tomto případě se jedná o zvýšení majetku a zároveň vlastních zdrojů. Nemůže nastat u obchodních společností, protože se týká jen fyzické osoby podnikatele, který vede účetnictví.

Tabulka 5: Účtování dlouhodobého majetku – přearazení z osobního užívání do podnikání

Účetní případ	Dlouhodobý majetek			
	nehmotný		hmotný	
	MD	Dal	MD	Dal
Převezení majetku z osobního užívání do podnikání	01x	491	02x, 03x	491

Zdroj: zpracováno autorkou

3. 2. 1. 2. Pořízení dlouhodobého finančního majetku

Stejně jako u dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku i finanční majetek má v průběhu nakupování kalkulační účet, na kterém se kumulují částky související s jeho nabytím, jedná se o účet 043 – Pořízení dlouhodobého finančního majetku. Pořizovací cena se následně přeúčtuje na majetkový účet ve skupině 06 – Dlouhodobý finanční majetek.

Finanční majetek lze pořídit především:

1. nákupem,

Tabulka 6: Pořízení dlouhodobého finančního majetku - nákupem

Účetní případ	MD	Dal
Faktura přijatá na dlouhodobý finanční majetek	043	321
Převedení do dlouhodobého finančního majetku	06x	043

Zdroj: zpracováno autorkou

2. upsáním,

Tabulka 7: Pořízení dlouhodobého finančního majetku - upsáním

Účetní případ	MD	Dal
Upsání dlouhodobého finančního majetku	043	367
Převedení do dlouhodobého finančního majetku	06x	043

Zdroj: zpracováno autorkou

3. nepeněžním vkladem do obchodních společností.

3. 2. 2. Technické zhodnocení na dlouhodobém majetku

O termínu technické zhodnocení se detailně zmiňuji v pozdějších kapitolách v souvislosti s daňovými odpisy. Účtování záleží na tom, zda suma výdajů za účetní období překročí částku 40 000 Kč. V případě, že ano, může se jednat o zvýšení pořizovací ceny dlouhodobého majetku, na němž bylo technické zhodnocení provedeno nebo se jedná o samostatnou položku (v případě, kdy je technické zhodnocení provedeno na pronajatém majetku). Jestliže částka technického zhodnocení nepřekročí částku 40 000 Kč, účtuje se o něm přímo do nákladů.

Technické zhodnocení přesahující 40 000 Kč:

Tabulka 8: Účtování technického zhodnocení přesahujícího 40 000 Kč

Účetní případ	Dlouhodobý majetek			
	nehmotný		hmotný	
	MD	Dal	MD	Dal
Faktura přijatá za technické zhodnocení	041	321	042	321
Zvýšení vstupní ceny majetku	01x	041	02x	042

Zdroj: zpracováno autorkou

Technické zhodnocení nepřesahující 40 000 Kč:

Tabulka 9: Účtování technického zhodnocení nepřesahujícího 40 000 Kč

Účetní případ	Dlouhodobý majetek			
	nehmotný		hmotný	
	MD	Dal	MD	Dal
Faktura přijatá za technické zhodnocení	518	321	548	321

Zdroj: zpracováno autorkou

3. 2. 3. Odpisování dlouhodobého majetku

O odpisech se účtuje na účtech z 55. účtové skupiny Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a souvztačně na účtech skupiny 07 a 08 Oprávky.

Tabulka 10: Účtování odpisů

Účetní případ	Dlouhodobý majetek			
	nehmotný		hmotný	
	MD	Dal	MD	Dal
Odpis	551	07x	551	08x

Zdroj: zpracováno autorkou

3. 2. 4. Vyřazení dlouhodobého majetku

Odpisovaný majetek je vyřazován s ohledem na to, zda byl plně odepsán nebo je odepsán pouze z části, má tedy zůstatkovou cenu. V tomto případě se provádí zaúčtování polovičního odpisu, doúčtování zůstatkové ceny a poté zaúčtování vyřazení majetku.

K vyřazení dlouhodobého majetku dochází mnoha způsoby:

1. likvidací v důsledku opotřebení nebo poškození,
2. prodejem,
3. darováním,
4. v důsledku škody či manka,

5. převedením do osobního užívání,
6. vkladem do základního kapitálu jiného subjektu.

Byl-li majetek zcela odepsán:

Tabulka 11: Účtování vyřazení dlouhodobého majetku který byl zcela odepsán

Účetní případ	Dlouhodobý majetek			
	nehmotný		hmotný	
	MD	Dal	MD	Dal
Vyřazení odepsaného majetku	07x	01x	08x	02x

Zdroj: zpracováno autorkou

Majetek byl odepsán jen z části:

Tabulka 12: Účtování vyřazení dlouhodobého majetku, který je odepsán jen z části

Účetní případ	Dlouhodobý majetek			
	nehmotný		hmotný	
	MD	Dal	MD	Dal
Poloviční roční odpis	551	07x	551	08x
Douúčtování zůstatkové ceny - vyřazení v důsledku:				
likvidace	551	07x	551	08x
prodej	541	07x	541	08x
darování	543	07x	543	08x
manko	549, 582	07x	549, 582	08x
převedení do osobního užívání	491	07x	491	08x
vklad do základního kapitálu jiného subjektu	367	07x	367	08x
Vyřazení majetku z evidence	07x	01x	08x	02x

Zdroj: zpracováno autorkou

U majetku, který se neodpisuje, se při vyřazení účtuje pořizovací cena z majetkového účtu na účet, který odpovídá důvodu vyřazení.

Tabulka 13: Účtování vyřazení dlouhodobého majetku, který se neodpisuje

Účetní případ	Dlouhodobý majetek	
	hmotný	
	MD	Dal
Vyřazení majetku z důvodu prodeje	541	03x
Tržby z prodeje majetku	378	641

Zdroj: zpracováno autorkou

4. ZPŮSOBY ODEPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

4. 1. Podstata odpisování

Aby mohl podnik dosahovat ekonomického prospěchu, je nezbytné produkovat určité zboží či služby. Tím dochází k zpeněžení majetku podniku (aktiv), jehož využívání je nedílnou součástí každé podnikatelské činnosti. Efekt aktiv je dán kromě jejich spotřebovaným množstvím také dobou jejich využitelnosti, tedy životnosti. Důsledkem je rozlišení majetku na krátkodobý a dlouhodobý. Zatímco krátkodobý majetek je charakterizován jednorázovou spotřebou (příkladem může být základní materiál a pomocné suroviny), dlouhodobý majetek je využíván a spotřebováván v rámci delšího časového úseku nebo-li postupně. Z tohoto důvodu je potřeba jinak zachytit krátkodobý a jinak dlouhodobý majetek v účetnictví. Jelikož je dlouhodobý majetek využíván v podniku po několik let, nelze jeho vstupní cenu vykázat v nákladech podniku jednorázově. Musí docházet k postupnému zahrnutí hodnoty majetku do nákladů v podobě odpisů (kromě majetku vyloučeného z odepisování, který se neopotřebovává – např. pozemky, nebo s časem neztrácí hodnotu – např. umělecká díla). Doba odepisování je závislá na životnosti majetku.

Účelem odepisování je trvalé snížení hodnoty majetku, vzniklé v souvislosti s fyzickým nebo morálním opotřebením. Pod fyzickým opotřebením rozumíme postupné snižování původní užitné hodnoty majetku díky změně jeho technických a provozních vlastností (např. namáhání materiálu, koroze), zjednodušeně řečeno jde o snižování hodnoty v důsledku používání. Morální opotřebení je způsobeno vědeckotechnickým rozvojem. Odepisováním zahrnujeme postupně pořizovací cenu majetku do nákladů. Pořízení majetku tudíž neovlivní výsledek hospodaření podniku okamžitě, ale poměrně po celou dobu životnosti aktiva. Odpis je částka vyjadřující postupné opotřebení majetku v peněžních jednotkách za určité časové období a vytváří finanční zdroj pro financování obnovy nebo rozšíření majetku účetní jednotky. Pod pojmem odpis si můžeme představit snížení ekonomického prospěchu (pokles aktiv), jedná se tedy o nákladovou položku, která ovšem nepředstavuje peněžní výdaj. Výši odpisu zaokrouhlujeme na celé koruny nahoru. V souvislosti s vysvětlováním pojmů týkajících se odpisů bych se měla zmínit o oprávkách. Oprávky jsou kumulovaným souhrnem odpisů provedených k určitému okamžiku, vyjadřují celkové opotřebení majetku za celou dobu jeho užívání. Zůstatkovou cenu vypočítáme jako pořizovací cenu sníženou o oprávky, tato částka představuje hodnotu, kterou ještě zahrneme do nákladů ve zbývajících dobách životnosti.

Funkcí odpisů je ovšem nejen vyjádřit v penězích postupné opotřebení majetku, ale také zahrnout výši tohoto opotřebení do nákladů a tím ovlivnit výši výsledku hospodaření a potažmo samozřejmě i základ daně.

4. 2. Metody odpisování

V tomto bodě stručně přiblížím používané metody odepisování, podrobněji se jimi budu zabývat v následujících bodech.

Účetní jednotka nemůže v průběhu účetního období měnit způsoby odpisování, v účetnictví a v účetní závěrce bezprostředně následujícího účetního období je může změnit jen z důvodů dosažení věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví v účetní závěrce. Proto je velmi důležité zvážit při zařazení majetku do užívání, který druh účetních či daňových odpisů bude podnik využívat.

Účetní odpisy jsem v mé práci rozdělila na odpisy závislé na čase – rovnoměrné, zrychlené a zpomalené a dále na odpisy závislé na výkonu nabytého majetku.

U daňových odpisů se zmíním o rovnoměrných, zrychlených, leasingových a ostatních daňových odpisech, které zákon vyžaduje u specifických aktiv.

4. 3. Účetní odpisování

4. 3. 1. Charakteristika účetních odpisů

Účetní neboli kalkulační odpisy jsou upraveny zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Účetní odpisy (většinou měsíční) jsou vytvářeny za účelem trvalého snížení hodnoty majetku a toto snížení musí odpovídat skutečnému opotřebení. Jejich účelem je podávat co nejvěrnější obraz o skutečném fyzickém a morálním opotřebení. Jednalo-li by se o přechodné snížení hodnoty, neřešila by se vzniklá situace odpisy, nýbrž opravnými položkami. O výši účetních odpisů a způsobu jejich uplatňování rozhoduje v rámci účetních pravidel podnik, nejsou tedy daňovými, ale pouze účetními náklady. S ohledem na účetní předpisy si účetní jednotka vytvoří odpisový plán. Plán se sestavuje pro každé odepisované aktivum zvlášť. Podnik při jeho sestavování musí brát v úvahu předpokládanou dobu životnosti, kalkulační metody a způsob jejich využití. O účetních odpisech se začíná počítat a účtovat v měsíci následujícím po uvedení majetku do užívání. Tyto odpisy na rozdíl od daňových nelze dočasně přerušit.

4. 3. 2. Odpisovaný a neodpisovaný majetek

Z pohledu krátkodobosti a dlouhodobosti můžeme účtovat o odpisech pouze v případě dlouhodobého majetku, tzn. majetku s dobou použitelnosti delší než 1 rok. Dobu použitelnosti vysvětluje § 6 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. jako dobu, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad pro součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků. V případě, že nelze dobu použitelnosti přesně určit, je pro toto rozhodnutí podstatný záměr účetní jednotky projevený při pořízení tohoto aktiva.

Pro podrobnější rozdělení dlouhodobého majetku můžeme použít § 6 až 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb., které dále dělí dlouhodobý majetek na dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek. Ovšem odepisování dlouhodobého finančního majetku je zakázané, neboť tento majetek se promítne do nákladů v okamžiku jeho prodeje. U zbývajících dlouhodobého majetku (hmotného a nehmotného) není v nynější právní úpravě účetního odepisování jednoznačně vymezen limit vstupní ceny majetku (kromě technického zhodnocení), podle kterého by účetní jednotka musela zařazovat nehmotný a hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok do dlouhodobého nehmotného či hmotného majetku. V případě, že nehmotný majetek nedosahuje výše vstupní ceny, kterou si účetní jednotka stanovila pro zařazení majetku do dlouhodobého, účtuje se o tomto aktivu jako o drobném nehmotném majetku a je vykazován jako jednorázový náklad. Nastane-li tato situace u hmotného majetku, je o něm účtováno jako o zásobách.

Existují ovšem i případy, v kterých se nebere ohled na ocenění majetku a je o něm účtováno jako o dlouhodobém, a to i v případě, že jeho ocenění nedosahuje výše požadované účetní jednotkou pro zařazení do dlouhodobého majetku (příkladem může být goodwill nebo pozemky, nejedná-li se o zboží).

Odpisování majetku dále upravuje § 56 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., který říká:

Podle ustanovení § 28 zákona o dani z příjmů se dále odpisuje:

- a) dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání od vlastníka, majitele nebo jiné oprávněné osoby; majetek odpisuje též oprávněná osoba, pokud o majetku účtuje,
- b) technické zhodnocení cizího dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, pokud je účetní jednotka oprávněna účtovat a odpisovat technické zhodnocení,

- c) technické zhodnocení drobného nehmotného a hmotného majetku,
- d) ložisko nevyhrazeného nerostu nebo jeho část na pozemku koupeném po 1. lednu 1997,
- e) soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, a to v případě, že je sestaven z movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění.

Podmínkou k zahájení odepisování je zařazení majetku do užívání.

Stejně tak jako zákon stanovuje odpisovaný majetek, tak obsahuje i neodpisovaný majetek, kterým vedle pozemků, je majetek vymezený ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., § 56 odst. 9.

Podle ustanovení § 28 zákona se dále neodpisují:

- a) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,
- b) nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- c) finanční majetek,
- d) zásoby,
- e) najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem nebo touto vyhláškou stanoveno jinak,
- f) pohledávky.

[Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 56 odst. 9]

4. 3. 3. Subjekty oprávněné účetně odpisovat

Subjekty oprávněné účetně odepisovat jsou právně upraveny v ustanovení § 28 zákona o účetnictví a dále v § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotky, které o majetku účtují a odepisují ho v souladu s účetními metodami jsou ty, které mají vlastnické nebo jiné právo k tomuto majetku, anebo hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků, používají onen majetek podle smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva nebo v případech, kdy se vlastnické právo k movitým věcem nabývá na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci, majetek poskytují jiným osobám k užívání na základě smlouvy o nájmu, smlouvy o výpůjčce nebo na základě smlouvy o finančním leasingu.

Ve stanovených případech však mohou majetek odepisovat i jednotky, které k majetku nemají vlastnické právo. Může se jednat o nájemce, pokud je oprávněn o aktivu účtovat a odepisovat jej na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části, dále se může jednat o účetní jednotku, která majetek používá (ať již za úplatu nebo bezúplatně) a na svůj účet na něm provede technické zhodnocení.

Mezi podniky, které odepisovat nemusí, patří zejména bytová družstva, pokud majetek v jejich vlastnictví neslouží k podnikání, nebo právnické osoby vzniklé za účelem stát se vlastníkem domu s byty v nájmu společníků, členů či zakladatelů, za předpokladu, že majetek neslouží k podnikání.

Jedná-li se o podílové spoluvlastnictví, odepisuje každý ze spoluvlastníků ze svého podílu. Majetek vložený do sdružení bez právní subjektivity odepisuje vždy jen jeho vlastník, který majetek do sdružení vložil. V případě majetku ve společném jmění manželů odepisuje ten, který má se souhlasem partnera majetek vložený ve svém obchodním majetku.

4. 3. 4. Účetní odpisy časové

4. 3. 4. 1. Rovnoměrné účetní odpisy

U rovnoměrných (lineárních) účetních odpisů se vychází z předpokladu, že po celou dobu používání majetku dochází ke stejnému opotřebení majetku. Z toho vyplývá, že měsíční či roční odpis je vždy konstantní. Jinak řečeno – přenášení vstupní ceny do nákladů probíhá vždy ve stejné částce. Při výpočtu se totiž vychází z neměnné odpisové sazby. Tato metoda účetních odpisů je poměrně dosti využívaná díky své jednoduchosti a administrativní nenáročnosti.

Z pohledu daňového si podnik každoročně sníží díky odpisům daného aktiva základ daně o stejnou částku.

$$\text{odpis} = \frac{VC}{t}$$

VC..... vstupní cena

t..... doba odpisování

Příklad:

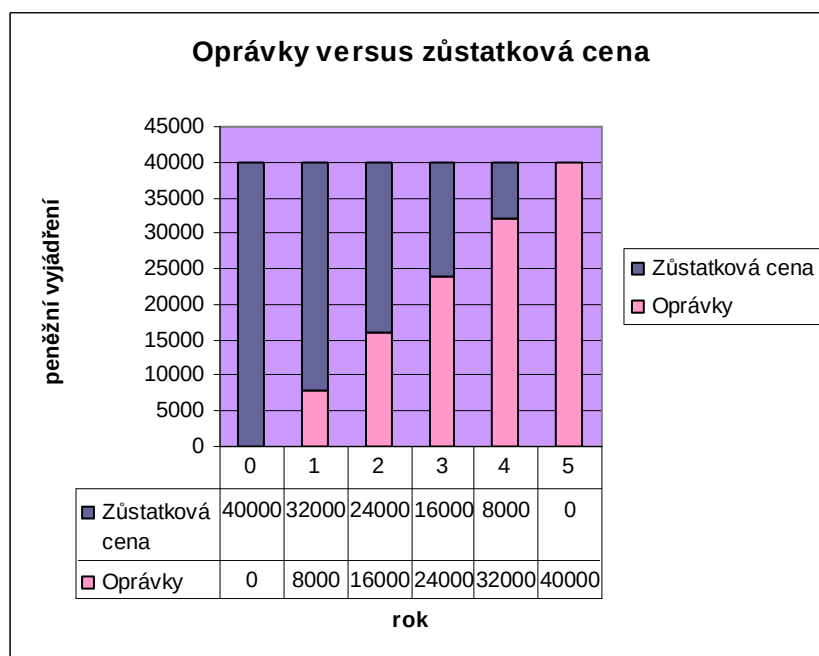
Stroj zařazen do užívání, odpisy rovnoměrné účetní, roční, vstupní cena stroje 40 000 Kč, životnost 5 let.

Tabulka 14: Výpočet účetních rovnoměrných odpisů

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
1	8000	8000	32000
2	8000	16000	24000
3	8000	24000	16000
4	8000	32000	8000
5	8000	40000	0

Zdroj: zpracováno autorkou

Graf 1: Oprávky versus zůstatková cena u účetních rovnoměrných odpisů



Zdroj: zpracováno autorkou

4. 3. 4. 2. Zrychlené účetní odpisy

Při zrychlených (degresivních) účetních odpisech je výše odpisu každým rokem (měsícem) menší a menší. Nejvyšší odpis je tedy v prvním roce (měsíci) odepisování a naopak nejnižší je v roce (měsíci) posledním. Cílem je rychlejší shromažďování finančních zdrojů na modernizaci či obnovu majetku. Zrychlené odpisy také do jisté míry zmenšují dopady inflace. Tudíž se zrychleného odpisování využívá především u těch aktiv, které ztrácejí svou hodnotu v prvních letech užívání.

Vezmeme-li v úvahu pouze zrychlené účetní odpisy u jednoho aktiva, základ pro výpočet daně se nám tedy bude v jednotlivých letech snižovat o vždy nižší částku (pro představivost: bude-li vždy stejný výsledek hospodaření a budeme-li odečítat pouze zrychlené účetní odpisy, základ pro výpočet daně bude rok od roku vyšší a vyšší).

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

VC..... vstupní cena

t..... doba odpisování

i..... rok odpisování

Příklad:

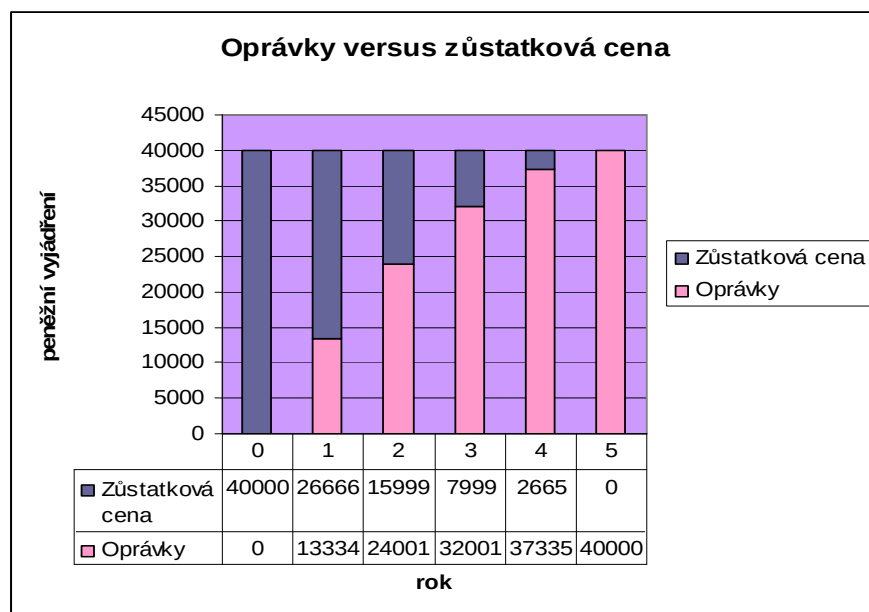
Stroj zařazen do užívání, odpisy zrychlené účetní, roční, vstupní cena stroje 40 000 Kč, životnost 5 let.

Tabulka 15: Výpočet účetních zrychlených odpisů

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
1	13334	13334	26666
2	10667	24001	15999
3	8000	32001	7999
4	5334	37335	2665
5	2665	40000	0

Zdroj: zpracováno autorkou

Graf 2: Oprávky versus zůstatková cena u účetních zrychlených odpisů



Zdroj: zpracováno autorkou

4. 3. 4. 3. Zpomalené účetní odpisy

Zpomalené nebo-li progresivní účetní odpisy jsou opakem zrychlených (degresivních) odpisů. Jejich částka v průběhu odepisování se zvyšuje. Náklady se tedy každým rokem zvyšují, tím pádem má účetní jednotka s přibývajícím dobou odepisování nižší základ daně. Při zpomaleném odepisování tedy předpokládáme, že opotřebení je začátkem doby užívání nižší (pomalejší) než ke konci doby užívání. Tato metoda není příliš využívána.

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

Příklad:

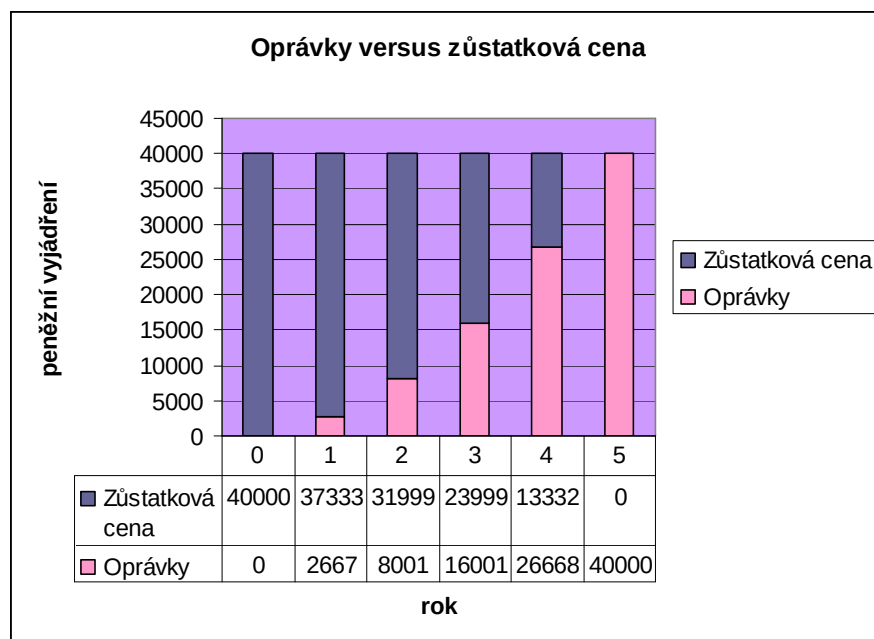
Stroj zařazen do užívání, odpisy zpomalené účetní, roční, vstupní cena stroje 40 000 Kč, životnost 5 let.

Tabulka 16: Výpočet účetních zpomalených odpisů

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
1	2667	2667	37333
2	5334	8001	31999
3	8000	16001	23999
4	10667	26668	13332
5	13332	40000	0

Zdroj: zpracováno autorkou

Graf 3: Oprávky versus zůstatková cena u účetních zpomalených odpisů



Zdroj: zpracováno autorkou

4. 3. 5. Účetní odpisy výkonové

Jak již samotný název říká, účetní odpisy výkonové jsou závislé na odvedeném výkonu odpisovaného majetku. Je tedy podstatné, aby byla míra opotřebení závislá na míře využití a toto využití bylo měřitelné. S výkonovými odpisy se můžeme setkat například u automobilů nebo u výrobních linek, u kterých je známá předpokládaný využitelnost. Tyto odpisy zachycují ovšem pouze opotřebení fyzické, nikoliv morální. Podle vstupní ceny odpisovaného aktiva a předpokládané využitelnosti si účetní jednotka stanoví odpisovou sazbu, díky které pak s odvedeným výkonem zjistí příslušný odpis. Tento způsob odpisování se příliš nevyužívá.

Odpisová sazba = $VC / \text{předpokládaná výkonnost za celou dobu využívání}$

*Odpis = odpisová sazba * skutečný výkon*

Příklad:

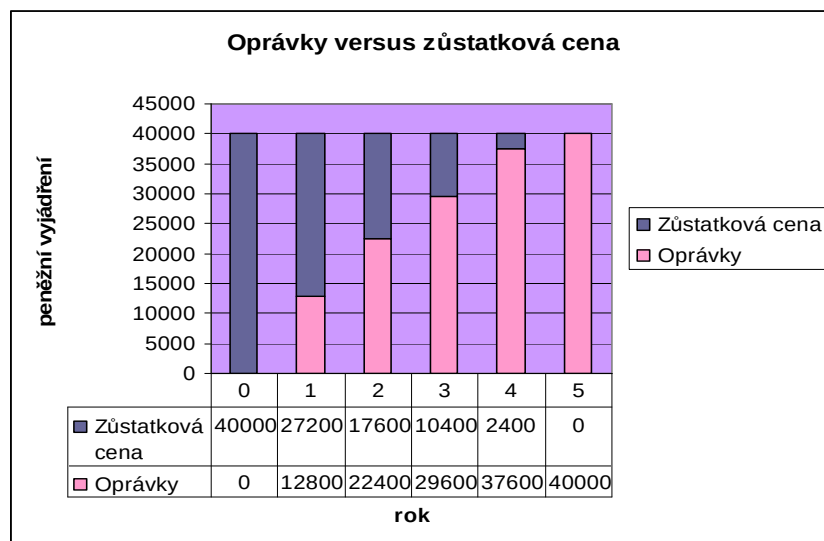
Stroj zařazen do užívání, odpisy výkonové účetní, roční, vstupní cena stroje 40 000 Kč, životnost 5 let, nulová zbytková hodnota, předpoklad je 500 000 výrobků za dobu životnosti, v prvním roce 160 000 výrobků, druhý rok 120 000 výrobků, třetí rok 90 000 výrobků, čtvrtý rok 100 000 výrobků a pátý rok 30 000 výrobků.

Tabulka 17: Výpočet účetních výkonových odpisů

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
1	12800	12800	27200
2	9600	22400	17600
3	7200	29600	10400
4	8000	37600	2400
5	2400	40000	0

Zdroj: zpracováno autorkou

Graf 4: Oprávky versus zůstatková cena u účetních výkonových odpisů



Zdroj: zpracováno autorkou

4. 4. Daňové odpisování

4. 4. 1. Charakteristika daňových odpisů

Daňové odpisy jsou upraveny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V porovnání s legislativou zabývající se účetními odpisy podléhá častým změnám. Účelem daňových odpisů z pohledu účetní jednotky je postupně převádět vstupní cenu odpisovaného majetku do daňových nákladů (výdajů) a tím snižovat základ daně z příjmů (daňová úspora). Daňové odpisy jsou počítány jen za účelem zdanění, nepředstavují tedy skutečné opotřebení majetku. Pro potřeby účetní ovšem nemají povahu nákladu, nejsou tedy předmětem účetnictví a ani se o nich neúčtuje. Účetní jednotka jejich výši vykazuje pouze v priznání k dani z příjmů. Tyto odpisy oproti účetním lze přerušit a podnik se může sám rozhodnout, kdy začne odepisovat. Rozdíl je i v jednotkách oprávněných odepisovat.

4. 4. 2. Odpisovaný a neodpisovaný majetek

V zákoně o daních z příjmů se říká, že aby mohl být majetek daňově odpisován musí splnit podmínku uvedení do užívání a zahrnutí do obchodního majetku a dále musí být používán k zajištění zdanitelných příjmů (výnosů). Splněním těchto podmínek se aktivum stává způsobilým k odpisování.

Zákon se zabývá i majetkem, který odpisovaný být nesmí. Rozsah tohoto majetku je podstatně obsáhlejší než v případě účetního odpisování. Pozemky se stejně jako u účetních odpisů neodepisují.

Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je [Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 27] :

- a) bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevyší 40 000 Kč,
- b) pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří,
- c) hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- d) umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy,
- e) movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- f) hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,
- g) inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,
- h) hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění závazku převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto závazku a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní vlastník, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce,
- ch) hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno,
- i) najatý hmotný majetek včetně hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku nebo obdobné smlouvy uzavřené v zahraničí, pokud odpisy nebo položky obdobného charakteru uplatňuje jiná osoba než vlastník.

4. 4. 3. Odpisování majetku z hlediska vlastnictví

Z pohledu vlastnictví můžeme majetek rozdělit do následujících 3 skupin:

1. Majetek vlastní

Majetek odepisuje subjekt, který k němu má vlastnické právo. Právní úprava umožňuje majetek odepisovat i subjektu, který má s majetkem právo hospodařit

2. Majetek ve spoluvlastnictví

U tohoto typu vlastnictví každý spoluvlastník odepisuje poměrnou část majetku, tedy majetek ze svého podílu. Pořizovací cena se tedy rozdělí podle podílů jednotlivých spoluvlastníků. V případě provedení technického zhodnocení na společném majetku se postupuje stejně. Pro posouzení, zda majetek splňuje limit stanovený účetní jednotkou pro zařazení do

dlouhodobého majetku, se využívá součet jednotlivých podílů na majetku (jinak řečeno celková vstupní).

3. Pronajatý majetek

Pronajatý majetek odpisuje vlastník tohoto majetku. Nájemce vlastníkově za využívání majetku platí nájemné, které si nájemce vykazuje rovnou v nákladech.

Nastane-li situace při které nájemce zaplatí vlastníkově výdaje, které jsou podle zákona součástí pořizovací ceny (vedlejší náklady pořízení) a kupní cena po skončení leasingu společně s těmito vynaloženými výdaji překročí částku 40 000 Kč, je dovoleno po písemné domluvě s vlastníkem aktiva tyto výdaje odpisovat. Stejný postup je při technickém zhodnocení na pronajatém majetku provedeným nájemcem v době pronájmu.

4. 4. 4. Technické zhodnocení

Technické zhodnocení je chápáno jako výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud jejich výše u jednotlivého majetku překročila za účetní období částku 40 000 Kč. Technické zhodnocení, které u jednotlivého majetku nepřevýší v úhrnu za účetní období částku 40 000 Kč a účetní jednotka ho nezahrne do dlouhodobého majetku, se účtuje přímo do nákladů. Bývá poměrně složité rozlišit technické zhodnocení od oprav a udržování. Je to ovšem velice důležité, jelikož opravy účetní jednotka účtuje přímo do nákladů a jejich hodnota ovlivňuje výsledek hospodaření v okamžiku, kdy byla oprava provedena, resp. kdy se o opravě účtuje. Dochází tedy ke snahám daňových poplatníků účtovat místo technického zhodnocení opravu.

Oprava znamená odstranění účinků částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu.

Údržba je soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.

Rekonstrukcí rozumíme zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

Modernizace je rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Dojde-li k technickému zhodnocení, zvýší se vstupní i zůstatková cena odpisovaného aktiva. K výpočtu daňových odpisů jsou používány sazby a koeficienty pro zvýšenou vstupní cenu. Znamená to i prodloužení doby odpisování.

4. 4. 5. Odpisové skupiny a doba odepisování

V prvním roce odpisování účetní jednotka zařadí majetek do příslušné odpisové skupiny. Každá odpisová skupina má stanovený minimální počet let k odpisování. Poté se musí rozhodnout, zda využije rovnoměrných (lineárních) nebo zrychlených (degresivních) odpisů. Jak již bylo řečeno, vybraný způsob se musí dodržet po celou dobu odpisování. Pokračuje-li subjekt v odpisování majetku, který byl již částečně odepsán, má povinnost pokračovat v odpisování způsobem započatým předchozím majitelem. Celková suma všech odpisů (oprávky) nesmí být vyšší než je vstupní cena majetku, popř. zvýšená vstupní cena. Účetní jednotka může odpisování dočasně přerušit nebo odpisy neuplatnit, narozdíl od účetních odpisů. Odpisy zaokrouhlujeme na celé koruny nahoru.

V roce 2008 zákon určuje 6 odpisových skupin. V roce 2007 bylo zákonem stanoveno také 6 odpisových skupin, ale odpisová skupina 1 se dělila na 1 a 1a. Skupina 1a je od 1.1.2008 zrušena a majetek přechází do 2. odpisové skupiny.

Dlouhodobý hmotný majetek je začleněn do odpisových skupin podle životnosti. Konkrétní rozdělení do skupin určuje Příloha č.1 k zákonu č.586/1992 Sb.

Z pohledu rozdělení dlouhodobého hmotného majetku na movitý a nemovitý zpravidla platí, že dlouhodobý majetek movitý je začleněn v 1 – 3 odpisové skupině a nemovitý majetek je v 4 – 6 odpisové skupině.

Tabulka 18: Doba odpisování v jednotlivých odpisových skupinách

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

Zdroj: § 30 zákona o dani z příjmů

4. 4. 6. Daňové odpisy

4. 4. 6. 1. Rovnoměrné daňové odpisy

Rovnoměrné odpisy upravuje § 31 zákona o dani z příjmů. Odpis se vypočítá ze vstupní ceny majetku a odpisové sazby. Odpisová sazba představuje maximální sazbu, se kterou může být při výpočtu odpisu počítáno. Účetní jednotka tedy může dle svého uvážení použít i sazby nižší, než jsou uvedené v následující tabulce.

Tabulka 19: Odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů

Odpisová skupina	Odpisová sazba		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	při zvýšené vstupní ceně
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: § 31 zákona o dani z příjmů

Vzorce pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů:

v prvním roce:

$$\text{odpis} = VC \times \frac{\text{ROS v 1. roce odpisování}}{100}$$

v dalších letech:

$$\text{odpis} = VC \times \frac{\text{ROS v dalších letech odpisování}}{100}$$

při zvýšené vstupní ceně (při technickém zhodnocení):

$$\text{odpis} = ZVC \times \frac{\text{ROS pro ZVC}}{100}$$

O..... odpis

VC..... vstupní cena

ZVC..... zvýšená vstupní cena

ROS..... roční odpisová sazba

Účetní jednotky mají možnost u majetku zařazeného do 1. – 3. odpisové skupiny uplatňovat tzv. zvýšený odpis v prvním roce odepisování. Navýšení prvního odpisu je o 20 %, 15 % nebo 10 %.

Odpisové sazby při zvýšeném prvním odpisu o 20 %:

Tabulka 20: Odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů – zvýšený první odpis o 20 %

Odpisová skupina	Odpisová sazba		
	v prvním roce odepisování	v dalších letech odepisování	při zvýšené vstupní ceně
1	40	40	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Zdroj: § 31 zákona o dani z příjmů

Odpisové sazby při zvýšeném prvním odpisu o 15 %:

Tabulka 21: Odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů – zvýšený první odpis o 15 %

Odpisová skupina	Odpisová sazba		
	v prvním roce odepisování	v dalších letech odepisování	při zvýšené vstupní ceně
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Zdroj: § 31 zákona o dani z příjmů

Odpisové sazby při zvýšeném prvním odpisu o 10 %:

Tabulka 22: Odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů – zvýšený první odpis o 10 %

Odpisová skupina	Odpisová sazba		
	v prvním roce odepisování	v dalších letech odepisování	při zvýšené vstupní ceně
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: § 31 zákona o dani z příjmů

4. 4. 6. 2. Zrychlené daňové odpisy

Pro výpočet zrychlených daňových odpisů vycházíme z § 32 zákona o dani z příjmů. Výpočet je trochu složitější než byl u rovnoměrných odpisů. Odpisových skupinám nejsou přiřazeny odpisové sazby, nýbrž koeficienty. Na rozdíl od rovnoměrného odpisování zde není možnost účetní jednotky používat nižší koeficienty než jsou v následující tabulce.

Tabulka 23: Koeficient pro zrychlené daňové odpisy

Odpisová skupina	Koeficient		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	při zvýšené vstupní ceně
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: § 32 zákona o dani z příjmů

Vzorce pro výpočet zrychlených daňových odpisů:

v prvním roce:

$$\text{odpis} = \frac{VC}{K_1}$$

v dalších letech:

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

při zvýšené vstupní ceně (při technickém zhodnocení):

v roce zvýšení:

$$\text{odpis} = \frac{2 \times ZZc}{K_3}$$

v dalších letech:

$$\text{odpis} = \frac{2 \times ZZc}{K_3 - n_z}$$

VC..... vstupní cena

ZC..... zůstatková cena

n..... počet let odpisování

K₁..... koeficient pro první rok odpisování

K₂..... koeficient pro další roky

K₃..... koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu

N_z..... počet let, po které se odpisuje ze zvýšené zůstatkové ceny

ZZc..... zvýšená zůstatková cena

Účetní jednotka má také u zrychlených daňových odpisů možnost uplatnit první rok zvýšený odpis (10 %, 15 % nebo 20 %), který záleží na skupině, do které je majetek zařazen.

Mezi další a méně používané metody můžeme zařadit časové odpisování, časové a výkonové odpisování výrobních nástrojů nebo odpisování technického zhodnocení provedeného na movité kulturní památce.

Výpočty daňových odpisů jsou uvedeny v praktické části.

4. 5. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

V případě odpisů daňových účetní jednotky vycházejí striktně ze Zákona o dani z příjmů, jelikož jejich výše ovlivňuje daň z příjmu. Účetní odpisy mají pravidla pro výpočet volnější, při jejich výpočtu se řídíme Zákonem o účetnictví. Účetní odpisy by měly odrážet skutečné opotřebení majetku.

Pro to, zda účetní jednotka musí účtovat o účetních odpisech nebo jí stačí daňové, je rozhodující, jestli je povinna mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Má-li podnik tuto povinnost, pak musí používat i odpisy účetní.

Nastane-li situace, kdy účetní jednotka vede účetnictví a účetní odpisy se neshodují s odpisy daňovými, je nezbytné, aby jednotka vedla evidenci odpisů odděleně pro potřeby účetnictví a pro účely daně z příjmů.

Jestliže nejsou účetní a daňové odpisy v souladu, dochází v důsledku jejich rozdílu k tzv. odložené dani. Odložená daň je tedy určité procento z rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy. Když jsou účetní odpisy vyšší než odpisy daňové, vzniká tzv. odložená daňová pohledávka a naopak, jsou-li daňové odpisy vyšší než účetní odpisy, má podnik tzv. odložený daňový závazek.

5. METODIKA

Podnik, jehož odpisovou politikou se budu v praktické části zabývat, je společnost Brisk Tábor a. s. Jedná se o výrobní a obchodní společnost s předmětem podnikání – vývoj a výroba zapalovacích a žhavicích svíček, snímačů a elektrotechnické keramiky.

Jelikož společnost vlastní velké množství dlouhodobého majetku, vybrala jsem si dva majetky, a to měřicí zařízení elektrických veličin, které bylo do užívání zařazeno v prosinci 2007 a patří do první odpisové skupiny, druhým majetkem, jehož odpisy se budu zabývat, je kontejner na keramické suroviny, který podnik zařadil do užívání v červenci 2007 a spadá do třetí odpisové skupiny.

Účetní jednotka Brisk nepoužívá ani jednu metodu výpočtu účetních odpisů, které jsem uvedla v teoretické části. Její účetní měsíční odpis se odvíjí od odpisové skupiny, ve které je majetek zařazen a od vstupní ceny. Ve vnitropodnikových směrnících je měsíční účetní odpis charakterizován jako setina pořizovací ceny vynásobená roční odpisovou sazbou pro zvýšenou vstupní cenu při rovnoměrném daňovém odpisování a tato částka se pro výpočet měsíčního odpisu dělí 12. Sazbu pro zvýšenou vstupní cenu k rovnoměrným odpisům nalezneme v zákoně č. 586/1992 Sb.

Měsíční účetní odpis:

$$\text{odpis} = \frac{VC \times \text{odpisová sazba}}{12}$$

K daňovým odpisům využívá Brisk pro veškerý majetek odpisy lineární. Je-li společnost prvním vlastníkem a majetek je zařazen v prvních třech skupinách, jsou používány sazby, pro první zvýšený odpis o 10 %. Není-li firma prvním vlastníkem nebo je-li majetek zařazen ve skupinách 4, 5 nebo 6 nebo jedná-li se o auta, pak společnost odpisuje majetek podle lineárních sazeb bez zvýšeného prvního odpisu.

Po vypočítání odpisů bude daňová úspora v jednotlivých letech odpisování znázorněna v tabulce jako rozdíl účetních a daňových odpisů a tento rozdíl bude vynásoben příslušnou sazbou daně z příjmů platnou pro dané roky.

Dále se budu zabývat odloženou daní, protože společnost sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu a tudíž má povinnost o odložené dani účtovat.

Hlavním cílem mé práce je vysvětlení základních údajů o dlouhodobém majetku, jeho rozdělení, účtování a charakterizování jednotlivých metod odpisování a jejich dopadu na výsledek hospodaření. Závěrem jsem se zaměřila na daň splatnou a daň odloženou.

Postup vypracování

- získání informací o účetní jednotce, o vnitropodnikových směrnících týkajících se majetku a odpisování,
- výběr dvou dlouhodobých majetků a zjištění potřebných informací o nich,
- výpočet účetních odpisů používaných v konkrétním podniku,
- výpočet daňových odpisů používaných v konkrétním podniku,
- výpočty zbývajících metod daňových odpisů,
- zjištění vlivu odpisové politiky na daň z příjmů,
- výpočet odložené daně ve vztahu k používaným odpisům v konkrétním podniku.

Zdroje informací

- materiály poskytnuté společností Brisk Tábor a. s.,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

6. EVIDENCE A ÚČTOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU V KONKRÉTNÍM PODNIKU

6. 1. Charakteristika a historie vybraného podniku

Subjekt, jehož evidencí, účtováním a odpisováním dlouhodobého majetku se budu ve své praktické části zabývat, je obchodní a výrobní společnost Brisk.

Údaje z obchodního rejstříku:

Datum zápisu:	1.listopadu 1992
Obchodní firma:	BRISK Tábor a.s.
Sídlo:	Tábor, Vožická 2068, PSČ 390 02
Identifikační číslo:	472 52 090
Právní forma:	Akciová společnost
Základní kapitál:	148 578 000,- Kč

Tato akciová společnost vznikla v roce 1992 transformací státního podniku Jiskra a v rámci privatizace se stala v roce 1995 firmou s ryze českým kapitálem. Hlavním programem společnosti je výroba zapalovacích a žhavicích svíček pro spalovací motory, která trvá již od založení firmy v roce 1935. Celým předmětem podnikání je vývoj a výroba zapalovacích a žhavicích svíček, snímačů a elektrotechnické keramiky. Zapalovací a žhavicí svíčky jsou dodávány jak pro náhradní spotřebu, tak i do prvovýrob ve více než 56 zemí světa.

Podíváme-li se do historie firmy Brisk, zjistíme, že roku 1935 vznikla v Táboře firma Brita zabývající se výrobou zapalovacích svíček se slídovou, později s keramickou izolací. V roce 1940 se výroba podřídila pod správu německé firmy OHM Keramische Werke z Berlína válečným potřebám. Šest let nato byl podnik převeden pod národní správu podniků automobilových a leteckých Pal. 1948 se spojuje s tábořskou konkurenční firmou Cíl. Pět let poté byl založen samostatný národní podnik Jiskra. Roku 1992 vzniká akciová společnost Brisk Tábor a. s., která je právním nástupcem Jiskry. O tři roky později je plně dokončena privatizace firmy. Následně byla zahájena výroba snímačů otáček a autosvíček do prvovýroby Škoda Auto a. s. V roce 2001 se Brisk stal dodavatelem zapalovacích svíček do prvovýroby Lamborghini Motori Mariny, tři roky nato začal dodávat do prvovýrob Renault-Dacia, GM, SEA. V ten samý rok se společnost prosadila i se svými snímači, které dodává do prvovýroby koncernu Volvo Powertrain. Ohlédneme-li se k roku 2006, zmíním, že Ing. Mojmír Čapka se

stal 100% vlastníkem firmy Brisk Tábor a. s. a byly zahájeny dodávky snímačů ABS na nový vůz Škoda Roomster.

O historii společnosti Brisk jsem se zmínila dostatečně, ovšem za zmínku rozhodně stojí i některé z ocenění, které tento podnik získal. Z hlediska odborné způsobilosti je stále velmi prestižní ocenění firmy a titul Leading Edge jako nejlepšího dodavatele koncernu Volkswagen z roku 1998. Společnost se pravidelně umísťuje v anketě Czech 100 Best jako jedna z nejlepších firem v republice. V této anketě se umístila 4x mezi stovkou nejobdivovanějších firem a zároveň několikrát získala 1. místo v kategorii elektronika a optika. Titul Exportér roku svědčí o úspěšné exportní politice firmy. Neměla bych opomenout ani cenné 1. místo v soutěži Firma kraje v jihočeském regionu za rok 2004. Brisk je držitelem titulu Rodinné stříbro, který vlastní jako jedna z mála stoprocentně českých firem. Společnost se také účastní výstav, kde získala v soutěži Aura v rámci Autosalónu 2005 za svou expozici jedno ze tří nejlepších ohodnocení. Předseda představenstva a generální ředitel firmy Ing. Mojmír Čapka se opakovaně stal finalistou anket Manažer roku a Podnikatel roku.

Co se týče kvality výrobků, je Brisk od roku 1994 držitelem certifikátu ČSN EN ISO 9001. Roku 1998 byla společnost certifikována podle německé normy DIN ES ISO 9001 doplněné o požadavky automobilového průmyslu VDA 6.1 a americké normy QS-9000. Procesní způsob řízení byl zaveden roku 2003 a firma je certifikována dle normy ISO/TS 16949/2002: „Specifické požadavky pro dodávky do prvovýrob automobilového průmyslu“. Podle normy ČSN EN ISO 14001 byl Brisk certifikován certifikačním orgánem EZÚ Praha roku 2000.

Součástí firmy jsou i její výrobní dceřinné společnosti Brita Trade s. r. o., Sklářský ústav v Hradci Králové s. r. o., Brisk Moskva s. r. o. se sídlem v Moskvě a Brisk s. r. o. sídlící v Ozersku.

Pro bližší představu o firmě, jsem se rozhodla zařadit do své práce i pár číselných údajů, týkajících se finanční stránky Brisku Tábor a. s. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb činily v roce 2007 673 808 tisíc Kč, z nichž bylo 15% realizováno v tuzemsku. 85% tržeb bylo dosaženo z prodeje zapalovacích a žhavicích svíček, 11% ze snímačů otáček a byla 4% tvoří tržby z prodeje technické keramiky. Průměrný počet zaměstnanců v roce 2007 byl 696. Výsledek hospodaření za účetní období 2007 činil 547 tisíc Kč a výsledek hospodaření před zdaněním byl 1 106 tisíc Kč.

6. 2. Evidence dlouhodobého majetku

Evidence dlouhodobého majetku v podniku Brisk Tábor a. s. se samozřejmě řídí zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví a Účtovou osnovou a postupem účtování pro podnikatele ve znění platných změn a doplňků.

Dlouhodobým nehmotným majetkem je majetek, jehož cena je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti přesahuje 1 rok. Jedná se zejména o Nehmotné výsledky výzkumu (012), Software (013), Ocenitelná práva (014) a Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek (019).

Dlouhodobý hmotný majetek musí mít cenu vyšší než 40 000 Kč a dobu použitelnosti nad 1 rok. Jsou to hlavně Stavby (021), Samostatné movité věci a soubory (022), Ostatní dlouhodobý majetek (029) a Pozemky (031).

Do dlouhodobého majetku je řazen i majetek, který nesplňuje limit pro zařazení do dlouhodobého, ovšem je vyjmenován v zákoně jako dlouhodobý (příkladem může být pozemek).

Účetní jednotka si stanovila, že hmotný majetek, jehož cena je v rozmezí od 3 000,01 Kč do 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok, bude zařazen do drobného majetku. U nehmotného majetku se jedná o cenu v rozmezí od 0 Kč do 60 000 Kč. O drobném dlouhodobém hmotném majetku je účtováno jako o zásobách, tedy v případě účetní jednotky Brisk na účtech 50126 až 50129 (501 – Spotřeba materiálu a dále analytická evidence 26 až 29 – Spotřeba drobného hmotného majetku). Dále je evidován v podrozvahové evidenci na účtu 7811 až 7814 a v operativní evidenci. Drobný dlouhodobý nehmotný majetek je účtován na účtu 51801 (518 – Ostatní služby, 01 – Drobný nehmotný majetek) a na podrozvahovém účtu 7821 a i tento majetek je evidován v podrozvahové evidenci.

Drobným hmotným majetkem není majetek, jehož pořizovací cena je nižší než 3000 včetně nebo doba použitelnosti je kratší než 1 rok. Pokud majetek splňuje jednu z těchto podmínek, je účtován prostřednictvím účtů 501XX a dále není evidován.

Z výše uvedeného můžeme vidět, že účetní jednotka používá k rozvahovým a výsledkovým účtům pětimístné číselné označení, kdy první tři jsou syntetickou evidencí a poslední dvě čísla

slouží k analytické evidenci. A k podrozvahové evidenci jsou využívány čtyřmístné číselné účty.

Evidence dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku je vedena v inventární knize investičního majetku. Investiční majetek je veden na inventárních kartách, které obsahují: inventární číslo, syntetický a analytický účet, název majetku, dodavatele, vstupní cenu (případně zvýšenou vstupní cenu o technické zhodnocení), způsob pořízení, datum pořízení, doklad k datu pořízení, datum zařazení, doklad k datu zařazení, odpisovou skupinu, způsob odpisování, dobu odpisování, datum a způsob vyřazení a doklad o vyřazení.

Při prodeji nebo při likvidaci dlouhodobého majetku je zůstatková cena účtována na účtu 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

Evidence drobného majetku je prostřednictvím inventární knihy drobného majetku, která obsahuje: název majetku, cenu, datum pořízení, doklad pořízení, datum vyřazení, doklad o vyřazení.

6. 3. Účtování dlouhodobého majetku

Splňuje-li majetek podmínky pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku, je o něm účtováno na kalkulačním účtu 041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku. Na příslušný majetkový účet je přeúčtován až v okamžiku předání protokolu.

O hmotném dlouhodobém majetku se účtuje stejně, pouze se změnou kalkulačního účtu, který u v tomto případě představuje účet 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

Z dlouhodobého majetku, který činil v roce 2007 v netto částce 195 372 tisíc Kč (dlouhodobý nehmotný majetek 5 518 tisíc Kč, dlouhodobý hmotný majetek 169 421 tisíc Kč a dlouhodobý finanční majetek 20 433 tisíc Kč), jsem si vybrala dva dlouhodobé hmotné majetky - měřicí zařízení elektrických veličin a kontejner na keramické suroviny.

Účtování o pořízení a zařazení měřicího zařízení elektrických veličin do užívání by vypadalo následovně:

Tabulka 24: Účtování nákupu a zařazení do užívání měřicího zařízení elektrických veličin

Účetní případ	MD	Dal
Faktura přijatá na nákup měřicího zařízení elektrických veličin	042	321
Zaplacena faktura z bankovního účtu	321	221
Zařazení měřicího zařízení elektrických veličin do užívání	022	042

Zdroj: zpracováno autorkou

Samozřejmě účetní jednotka pro svou potřebu využívá analytickou evidenci, jelikož nemusí pořizovat v danou chvíli pouze jeden majetek, nemá jen jednoho dodavatele, nemusí mít jen jeden bankovní účet a samostatných movitých věcí má také více.

Naprosto stejných účtů by bylo využito v případě nakoupení kontejneru na keramické suroviny. V případě pořízení vlastní činností by mohlo účtování vypadat takto:

Tabulka 25: Účtování kontejneru na keramické suroviny vyrobeného vlastní činností a zařazení do užívání

Účetní případ	MD	Dal
Spotřeba materiálu na zhotovení kontejneru	501	112
Spotřebovaná energie na zhotovení kontejneru	502	379
Mzdy	521	331
Aktivace kontejneru	042	624
Uvedení kontejneru do užívání	022	042

Zdroj: zpracováno autorkou

Účetní odpisy jednotka účtuje ve prospěch účtu skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a účtové skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku a na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

Tabulka 26: Účtování odpisů měřicího zařízení a kontejneru

Účetní případ	MD	Dal
Odpis měřicího zařízení elektrických veličin	551	082
Odpis kontejneru na keramické suroviny	551	082

Zdroj: zpracováno autorkou

7. ZPŮSOBY ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU V KONKRÉTNÍM PODNIKU

7. 1. Účetní odpisy

Brisk Tábor a. s. zvolil používání odpisů účetních a daňových. Nejprve se budu věnovat odpisům účetním.

Majetek je proúčtován na patřičných majetkových účtech a v prvním roce odepisování zatřídí účetní jednotka nehmotný a hmotný majetek do odpisových skupin podle zákona o dani z příjmů a zvolí způsob odepisování.

Majetek z drahých kovů Brisk Tábor a. s. zařazuje do 4 odpisové skupiny (SKP 36.22.14 – ostatní výrobky z drahých kovů). U matric, forem a šablon, zařazených podle SKP pod kód 28.62.50, 29.52.40 a 29.56.24, se roční, resp. měsíční odpis stanoví podle doby použitelnosti, kterou určí vedoucí střediska, které investici vyrobilo příp. nakoupilo.

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek je odepisován od prvního dne následujícího měsíce po uvedení do provozu (po zaevidování do majetku). V případě vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (prodej, likvidace, apod.) je majetek odepisován až do konce měsíce, v němž k vyřazení došlo.

Účetní jednotka nevyužívá k účetním odpisům ani jednu z metod uvedených v teoretické části mé práce. Ve směrnici je doslova napsáno: výpočet měsíčního odpisu = setina součinu pořizovací ceny, resp. vstupní ceny a roční odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu při rovnoměrném odepisování podle zákona č. 586/1992 Sb. se vydělí dvanácti a zaokrouhlí na celé koruny směrem nahoru.

Měsíční odpis:

$$\text{odpis} = \frac{VC \times \text{odpisová sazba}}{\frac{100}{12}}$$

Tabulka 27: Odpisová sazba při zvýšené vstupní ceně

Odpisová skupina	Odpisová sazba při zvýšené vstupní ceně
1	33,3
2	20
3	10
4	5
5	3,4
6	2

Zdroj: § 31 zákona o dani z příjmů

Přejdeme tedy k praktickému příkladu - výpočtu účetních odpisů.

7. 2. Výpočet účetních odpisů

7. 2. 1. Měřicí zařízení elektrických veličin

Měřicí zařízení elektrických veličin bylo do užívání zařazení v prosinci 2007, první účetní odpis tedy bude zaznamenán v lednu roku 2008.

Pořizovací cena zařízení byla 541 931 Kč. Majetek byl zařazen do 1 odpisové skupiny. Z tabulky odpisových sazeb pro daňové rovnoměrné odpisy tedy zjistíme, že odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu je 33,3 %.

$$\text{Měsíční odpis bude vypadat takto: } \frac{541931 \times 33,3}{100} \times \frac{100}{12} = 15038,58$$

Zaokrouhleno na celé koruny nahoru = 15039 Kč

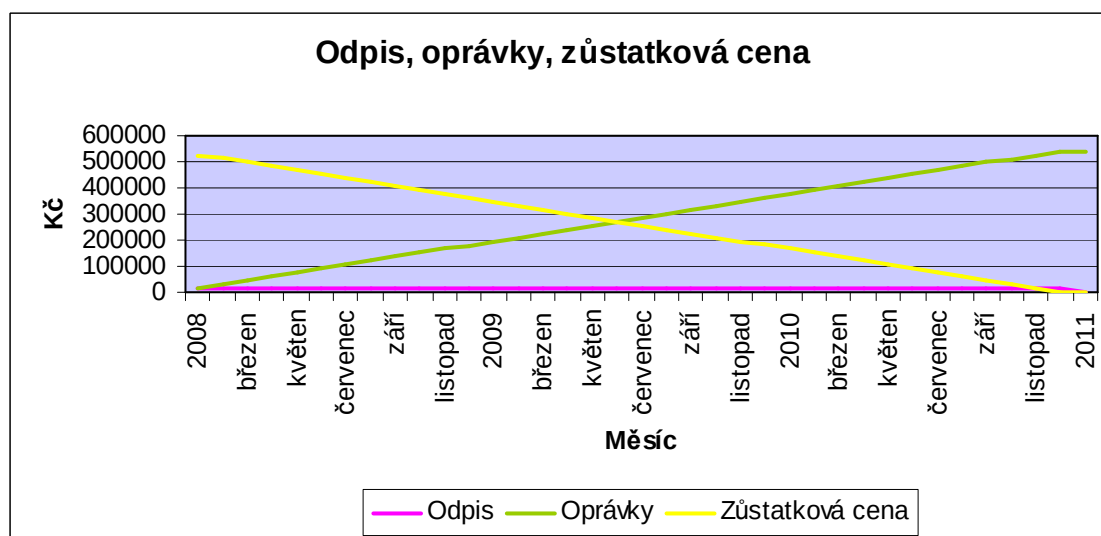
Tabulka 28: Měsíční účetní odpisy měřicího zařízení elektrických veličin

Rok a měsíc	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena	Rok a měsíc	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2008 leden	15039	15039	526892	srpen	15039	300780	241151
únor	15039	30078	511853	září	15039	315819	226112
březen	15039	45117	496814	říjen	15039	330858	211073
duben	15039	60156	481775	listopad	15039	345897	196034
květen	15039	75195	466736	prosinec	15039	360936	180995
červen	15039	90234	451697	2010 leden	15039	375975	165956
červenec	15039	105273	436658	únor	15039	391014	150917
srpen	15039	120312	421619	březen	15039	406053	135878
září	15039	135351	406580	duben	15039	421092	120839
říjen	15039	150390	391541	květen	15039	436131	105800
listopad	15039	165429	376502	červen	15039	451170	90761

prosinec	15039	180468	361463	červenec	15039	466209	75722
2009 leden	15039	195507	346424	srpen	15039	481248	60683
únor	15039	210546	331385	září	15039	496287	45644
březen	15039	225585	316346	říjen	15039	511326	30605
duben	15039	240624	301307	listopad	15039	526365	15566
květen	15039	255663	286268	prosinec	15039	541404	527
červen	15039	270702	271229	2011 leden	527	541931	0
červenec	15039	285741	256190				

Zdroj: zpracováno autorkou

Graf 5: Odpis, oprávky a zůstatková cena při účetním odpisování měřicího zařízení elektrických veličin



Zdroj: zpracováno autorkou

7. 2. 2. Kontejner na keramické suroviny

Kontejner na keramické suroviny byl do užívání zařazen v červenci 2007. O prvním účetním odpisu tedy bude účtováno v srpnu 2007.

Vstupní cena kontejneru je 41 847 Kč a je zařazen do 3 odpisové skupiny. Z tabulky odpisových sazeb pro daňové rovnoměrné odpisy tedy zjistíme, že odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu je 10 %.

$$\text{Měsíční odpis bude vypadat takto: } \frac{41847 \times 10}{\frac{100}{12}} = 348,72$$

Zaokrouhleno na celé koruny nahoru = 349 Kč

Tabulka 29: Měsíční účetní odpisy kontejneru na keramické suroviny

Rok a měsíc	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena	Rok a měsíc	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2007 srpen	349	349	41498	srpen	349	21289	20558
září	349	698	41149	září	349	21638	20209
říjen	349	1047	40800	říjen	349	21987	19860
listopad	349	1396	40451	listopad	349	22336	19511
prosinec	349	1745	40102	prosinec	349	22685	19162
2008 leden	349	2094	39753	2013 leden	349	23034	18813
únor	349	2443	39404	únor	349	23383	18464
březen	349	2792	39055	březen	349	23732	18115
duben	349	3141	38706	duben	349	24081	17766
květen	349	3490	38357	květen	349	24430	17417
červen	349	3839	38008	červen	349	24779	17068
červenec	349	4188	37659	červenec	349	25128	16719
srpen	349	4537	37310	srpen	349	25477	16370
září	349	4886	36961	září	349	25826	16021
říjen	349	5235	36612	říjen	349	26175	15672
listopad	349	5584	36263	listopad	349	26524	15323
prosinec	349	5933	35914	prosinec	349	26873	14974
2009 leden	349	6282	35565	2014 leden	349	27222	14625
únor	349	6631	35216	únor	349	27571	14276
březen	349	6980	34867	březen	349	27920	13927
duben	349	7329	34518	duben	349	28269	13578
květen	349	7678	34169	květen	349	28618	13229
červen	349	8027	33820	červen	349	28967	12880
červenec	349	8376	33471	červenec	349	29316	12531
srpen	349	8725	33122	srpen	349	29665	12182
září	349	9074	32773	září	349	30014	11833
říjen	349	9423	32424	říjen	349	30363	11484
listopad	349	9772	32075	listopad	349	30712	11135
prosinec	349	10121	31726	prosinec	349	31061	10786
2010 leden	349	10470	31377	2015 leden	349	31410	10437
únor	349	10819	31028	únor	349	31759	10088
březen	349	11168	30679	březen	349	32108	9739
duben	349	11517	30330	duben	349	32457	9390
květen	349	11866	29981	květen	349	32806	9041
červen	349	12215	29632	červen	349	33155	8692
červenec	349	12564	29283	červenec	349	33504	8343
srpen	349	12913	28934	srpen	349	33853	7994
září	349	13262	28585	září	349	34202	7645
říjen	349	13611	28236	říjen	349	34551	7296
listopad	349	13960	27887	listopad	349	34900	6947
prosinec	349	14309	27538	prosinec	349	35249	6598
2011 leden	349	14658	27189	2016 leden	349	35598	6249
únor	349	15007	26840	únor	349	35947	5900
březen	349	15356	26491	březen	349	36296	5551
duben	349	15705	26142	duben	349	36645	5202
květen	349	16054	25793	květen	349	36994	4853
červen	349	16403	25444	červen	349	37343	4504
červenec	349	16752	25095	červenec	349	37692	4155
srpen	349	17101	24746	srpen	349	38041	3806
září	349	17450	24397	září	349	38390	3457

říjen	349	17799	24048	říjen	349	38739	3108
listopad	349	18148	23699	listopad	349	39088	2759
prosinec	349	18497	23350	prosinec	349	39437	2410
2012 leden	349	18846	23001	2017 leden	349	39786	2061
únor	349	19195	22652	únor	349	40135	1712
březen	349	19544	22303	březen	349	40484	1363
duben	349	19893	21954	duben	349	40833	1014
květen	349	20242	21605	květen	349	41182	665
červen	349	20591	21256	červen	349	41531	316
červenec	349	20940	20907	červenec	316	41847	0

Zdroj: zpracováno autorkou

7. 3. Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou vypočítávány jedenkrát ročně podle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

Daňové odpisy pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu uplatňuje firma z hmotného majetku, který evidovala v majetku na počátku příslušného zdaňovacího období a v průběhu zdaňovacího období došlo k vyřazení tohoto majetku.

Účetní jednotka Brisk Tábor a. s. využívá pro daňové odpisování odpisů rovnoměrných se zvýšením prvního odpisu o 10 % (u majetku v 1., 2. a 3. odpisové skupině). To platí v případě, že Brisk Tábor a. s. je prvním vlastníkem daného aktiva.

Odpisové sazby při zvýšeném prvním odpisu o 10 %:

Tabulka 30: Odpisová sazba při zvýšeném prvním odpisu o 10 %

Odpisová skupina	Odpisová sazba		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	při zvýšené vstupní ceně
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: § 31 zákona o dani z příjmů

Jestliže není prvním vlastníkem majetku, používá odpisové sazby pro rovnoměrné daňové odpisování, totéž platí i pro auta a pro majetek zařazený ve 4., 5. a 6. odpisové skupině (bez ohledu na tom, zda je podnik prvním majitelem).

Tabulka 31: Odpisová sazba při rovnoměrném daňovém odpisování

Odpisová skupina	Odpisová sazba		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	při zvýšené vstupní ceně
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: § 31 zákona o dani z příjmů

7. 4. Výpočet daňových odpisů

7. 4. 1. Měřicí zařízení elektrických veličin

Daňové rovnoměrné odpisy, zvýšený první odpis o 10 % - využívá Brisk Tábor a . s.

Zopakuji, že měřicí zařízení elektrických veličin bylo zařazeno do užívání v prosinci 2007.

Pořizovací cena zařízení byla 541 931 Kč. Majetek byl zařazen do 1 odpisové skupiny. Z tabulky pro daňové odpisy rovnoměrné se zvýšeným prvním odpisem o 10 % si zjistíme, že v prvním roce je odpisová sazba 30 a v dalších letech 35.

Výpočet odpisu v prvním roce bude vypadat takto: $541931 \times \frac{30}{100} = 162579,3$

Po zaokrouhlení na koruny nahoru = 162 580 Kč

Výpočet odpisu v dalších letech: $541931 \times \frac{35}{100} = 189675,85$

Po zaokrouhlení na koruny nahoru = 189676

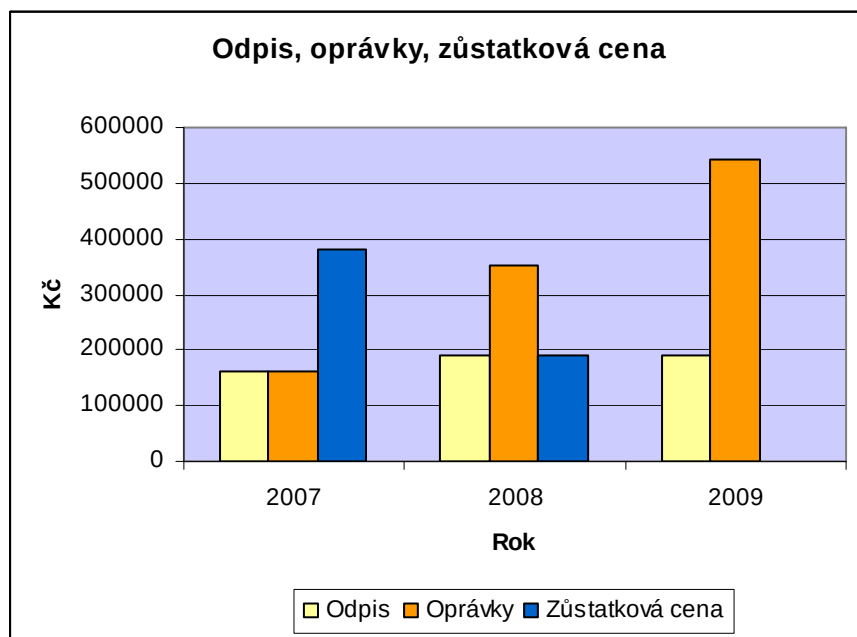
Tabulka 32: Roční odpisy u rovnoměrného daňového odpisování měřicího zařízení, první odpis zvýšený o 10 %

Rok	Odpis	Oprávk	Zůstatková cena
2007	162580	162580	379351
2008	189676	352256	189675
2009	189675	541931	0

Zdroj: zpracováno autorkou

Poslední odpis vyjde dle vzorečku 189676, ale jelikož účetní jednotka může odepsat majetek pouze do výše jeho vstupní ceny, musíme poslední odpis vypočítat jako rozdíl oprávek a zůstatkové ceny. V případě, že bychom odpis v roce 2009 uvedli 189 676 Kč, byla by zůstatková cena – 1 Kč. K této situaci dochází v důsledku zaokrouhlování na celé koruny nahoru.

Graf 6: Odpis, oprávky a zůstatková cena při rovnoměrném daňovém odpisování měřícího zařízení, první odpis zvýšený o 10 %



Zdroj: zpracováno autorkou

Nyní uvedu výpočty, jak by to vypadalo, kdyby účetní jednotka používala rovnoměrné daňové odpisy bez zvýšeného prvního odpisu a poté vypočítám zrychlené odpisy.

Daňové odpisy rovnoměrné

V případě použití lineárních odpisů jsou sazby pro první odpisovou skupinu 20 a v dalších letech 40.

$$\text{Odpis v prvním roce: } 541931 \times \frac{20}{100} = 108386,2$$

Po zaokrouhlení na celé koruny nahoru = 108387 Kč

$$\text{Odpis v dalších letech: } 541931 \times \frac{40}{100} = 216772,4$$

Po zaokrouhlení = 216773 Kč

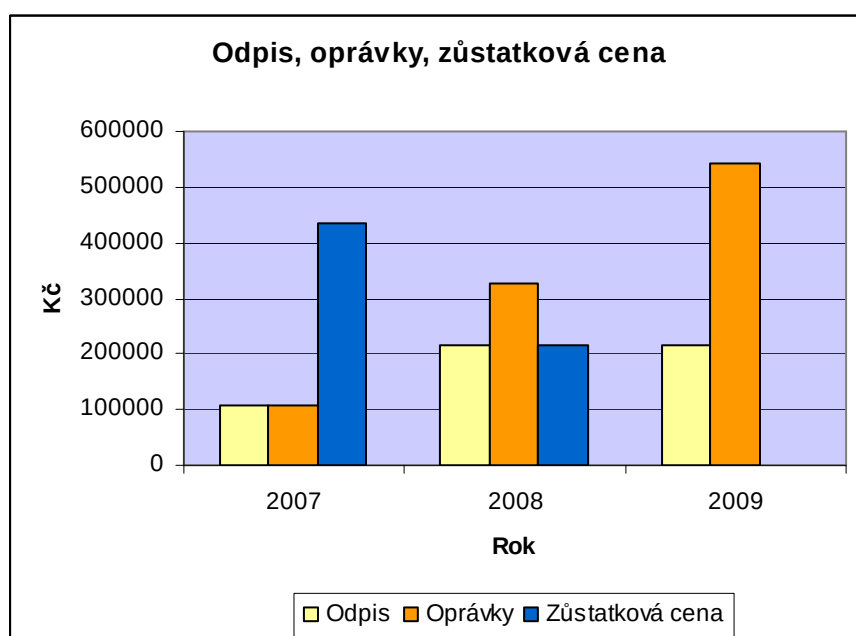
Tabulka 33: Roční odpisy u rovnoměrného daňového odpisování měřicího zařízení

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2007	108387	108387	433544
2008	216773	325160	216771
2009	216771	541931	0

Zdroj: zpracováno autorkou

Opět jsme museli odpis v roce 2009 o 2 Kč snížit, aby vyšla správně zůstatková cena.

Graf 7: Odpis, oprávky a zůstatková cena při rovnoměrném daňovém odpisování měřicího zařízení



Zdroj: zpracováno autorkou

Daňové odpisy zrychlené

Přejdeme k výpočtu zrychlených daňových odpisů. Koeficienty pro první skupinu jsou 3 a 4 v dalších letech odpisování.

Odpis v prvním roce: $\frac{541931}{3} = 180643,67$

Po zaokrouhlení = 180644 Kč.

Nyní je zůstatková cena rovna 361 287 Kč (541931 – 180644).

Odpis ve druhém roce odpisování: $\frac{2 \times 361287}{4 - 1} = 240858$

Zůstatková cena je 120 429 Kč.

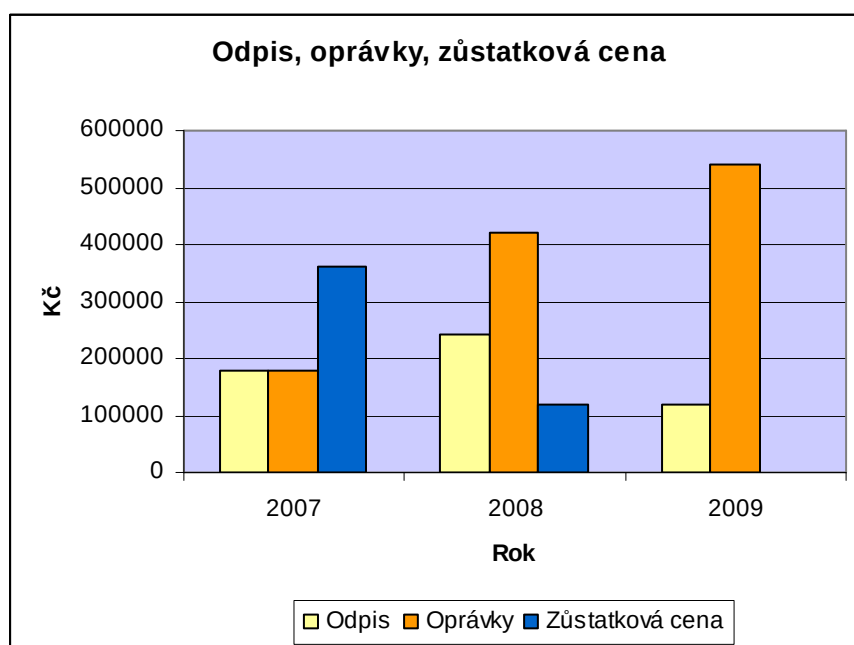
$$\text{Odpis ve třetím roce: } \frac{2 \times 120429}{4 - 2} = 120429$$

Tabulka 34: Roční odpisy u zrychleného daňového odpisování měřicího zařízení

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2007	180644	180644	361287
2008	240858	421502	120429
2009	120429	541931	0

Zdroj: zpracováno autorkou

Graf 8: Odpis, oprávky a zůstatková cena při zrychleném daňovém odpisování měřicího zařízení



Zdroj: zpracováno autorkou

Porovnáním jednotlivých odpisů se budu zabývat v kapitole 8 – Vliv způsobů odpisování dlouhodobého majetku na výsledek hospodaření v konkrétním podniku.

7. 4. 2. Kontejner na keramické suroviny

Daňové rovnoměrné odpisy, zvýšený první odpis o 10 % - využívá Brisk Tábor a . s.

Kontejner na keramické suroviny byl do užívání zařazen v červenci 2007. Pořizovací cena kontejneru je 41 847 Kč a je zařazen do 3 odpisové skupiny. Z tabulky odpisových sazeb pro

daňové rovnoměrné odpisy zjistíme, že odpisová sazba při zvýšeném prvním odpisu o 10 % je 15,4 a v dalších letech 9,4.

$$\text{Odpis v prvním roce: } 41847 \times \frac{15,4}{100} = 6444,44$$

Po zaokrouhlení = 6445 Kč.

$$\text{Odpis v dalších letech: } 41847 \times \frac{9,4}{100} = 3933,62$$

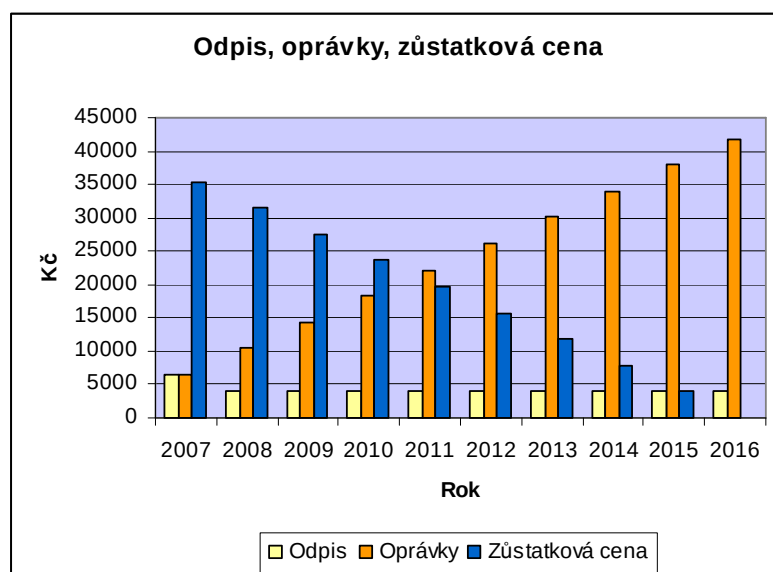
Po zaokrouhlení na celé koruny nahoru = 3934 Kč.

Tabulka 35: Roční odpisy u rovnoměrného daňového odpisování kontejneru, první odpis zvýšeno o 10 %

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2007	6445	6445	35402
2008	3934	10379	31468
2009	3934	14313	27534
2010	3934	18247	23600
2011	3934	22181	19666
2012	3934	26115	15732
2013	3934	30049	11798
2014	3934	33983	7864
2015	3934	37917	3930
2016	3930	41847	0

Zdroj: zpracováno autorkou

Graf 9: Odpis, oprávky a zůstatková cena při rovnoměrném daňovém odpisování kontejneru, první odpis zvýšen o 10 %



Zdroj: zpracováno autorkou

Daňové odpisy rovnoměrné

Z tabulky zjistíme, že rovnoměrné daňové odpisy mají sazbu ve 3. odpisové skupině 5,5 a 10,5.

$$\text{Odpis v prvním roce: } 41847 \times \frac{5,5}{100} = 2301,16$$

Po zaokrouhlení = 2302 Kč.

$$\text{Odpis v dalších letech: } 41847 \times \frac{10,5}{100} = 4393,94$$

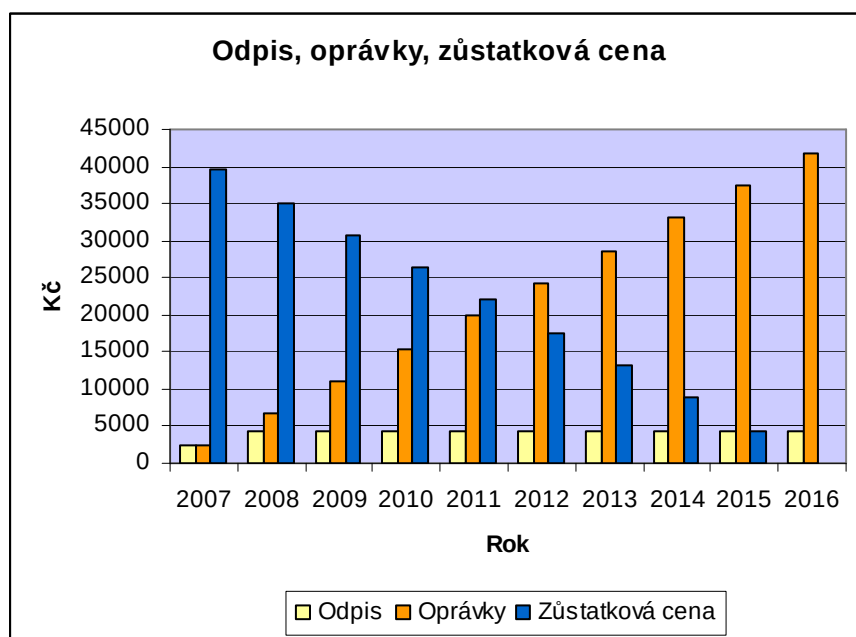
Po zaokrouhlení = 4394 Kč.

Tabulka 36: Roční odpisy u rovnoměrného daňového odpisování kontejneru

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2007	2302	2302	39545
2008	4394	6696	35151
2009	4394	11090	30757
2010	4394	15484	26363
2011	4394	19878	21969
2012	4394	24272	17575
2013	4394	28666	13181
2014	4394	33060	8787
2015	4394	37454	4393
2016	4393	41847	0

Zdroj: zpracováno autorkou

Graf 10: Odpis, oprávky a zůstatková cena při rovnoměrném daňovém odpisování kontejneru



Zdroj: zpracováno autorkou

Daňové odpisy zrychlené

Koeficienty pro 3. odpisovou skupinu jsou 10 a 11.

$$\text{Odpis v prvním roce: } \frac{41847}{10} = 4184,7$$

Zaokrouhleno = 4 185 Kč

Zůstatková cena je 37 662 Kč.

$$\text{Odpis ve druhém roce: } \frac{2 \times 37662}{11 - 1} = 7532,4$$

Zaokrouhleno = 7 533 Kč.

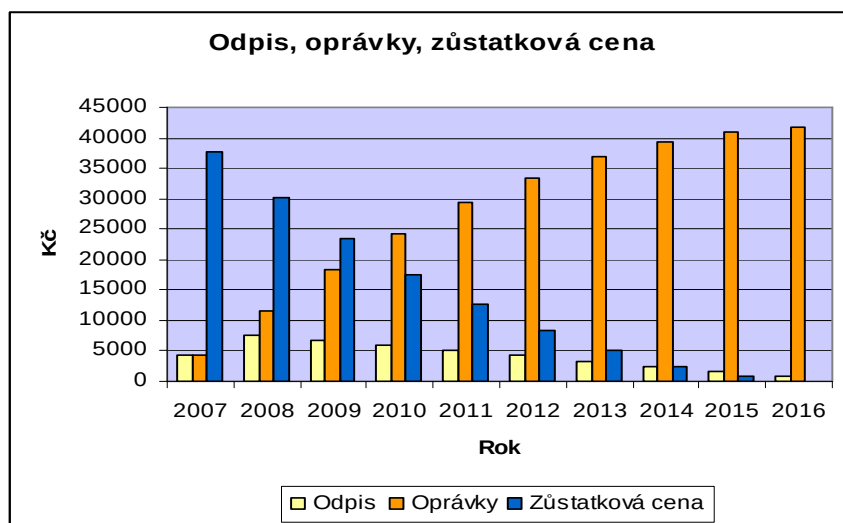
Stejným principem postupujeme dále, až získáme následující odpisy, oprávky, zůstatkové ceny.

Tabulka 37: Roční odpisy u zrychleného daňového odpisování kontejneru

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2007	4185	4185	37662
2008	7533	11718	30129
2009	6696	18414	23433
2010	5859	24273	17574
2011	5022	29295	12552
2012	4184	33479	8368
2013	3348	36827	5020
2014	2510	39337	2510
2015	1674	41011	836
2016	836	41847	0

Zdroj: zpracováno autorkou

Graf 11: Odpis, oprávky a zůstatková cena při zrychleném daňovém odpisování kontejneru



Zdroj: zpracováno autorkou

8. VLIV ZPŮSOBŮ ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ V KONKRÉTNÍM PODNIKU

8. 1. Vliv odpisů na daň z příjmů

Jak již jsem zmiňovala v teoretické části, účetní odpisy slouží k věrnému zobrazení opotřebení majetku, kdežto pro základ daně z příjmů musíme brát v úvahu odpisy daňové. Je tedy nutné zjištění účetní výsledek hospodaření dále upravovat o nedaňové náklady, o které musíme základ daně zvýšit a nedaňové výnosy, které od základu daně odečítáme.

Jedním z nedaňových nákladů jsou právě účetní odpisy. Tudíž si účetní jednotka na konci zdaňovacího období zjistí daňové odpisy, které porovná s odpisy účetními a o zjištěný rozdíl upraví základ daně.

Metoda výpočtu odložené daně vychází z rozdílů mezi daňovou základnou aktiv (popř. pasiv) a jejich účetní hodnotou v rozvaze. K zjištění odložené daně tedy potřebujeme znát zůstatkovou účetní a daňovou cenu aktiv. Výše odloženého daňového závazku nebo odložené daňové povinnosti se zjistí součinem přechodného daňového rozdílu a sazby daně z příjmů. Jako sazbu daně z příjmů využíváme sazeb platných v daném období, tedy v období, kdy bude odložená daňová povinnost uplatněna.

Tabulka 38: Vliv odpisů na daň z příjmů

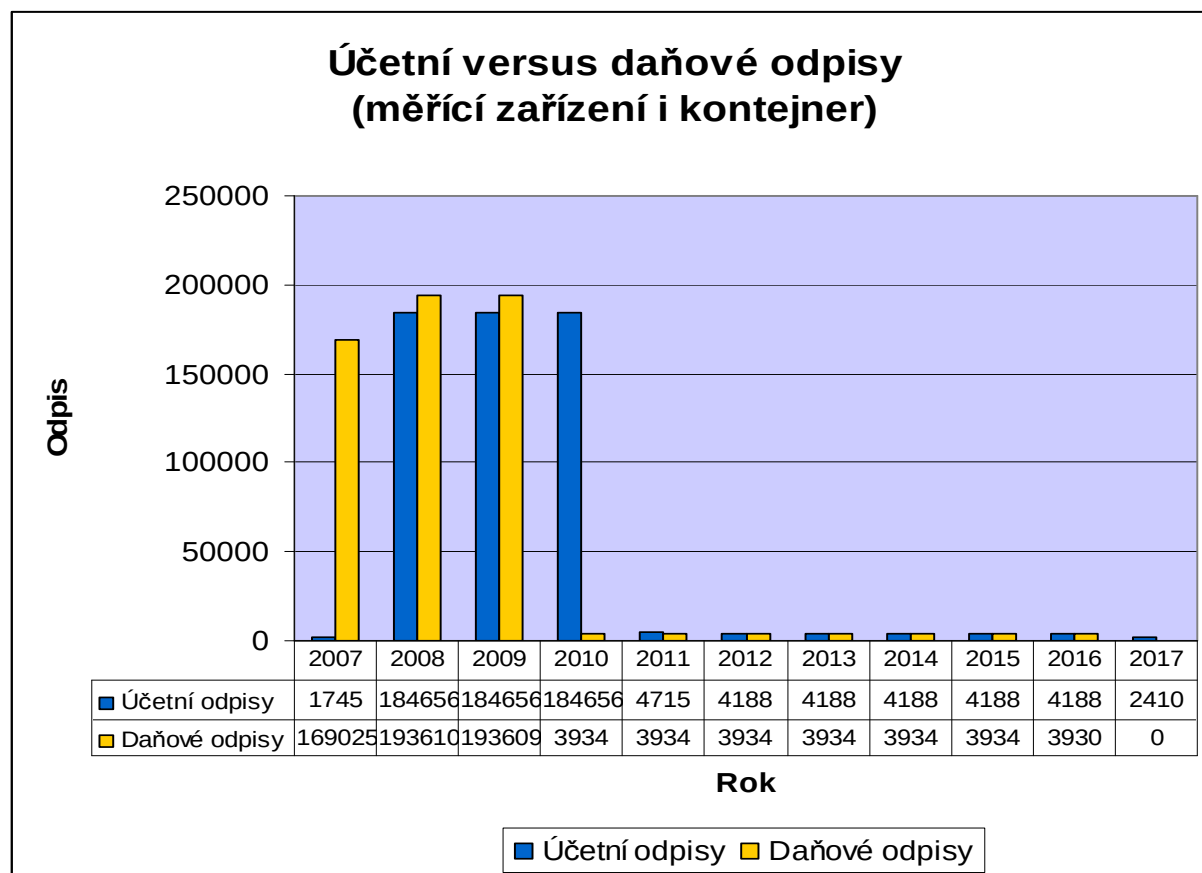
Rok	Účetní odpisy			Daňové odpisy			Rozdíl	Vliv na daň z příjmů
	měřicí zařízení	kontejner	celkem	měřicí zařízení	kontejner	celkem		
2007	0	1745	1745	162580	6445	169025	167280	40148
2008	180468	4188	184656	189676	3934	193610	8954	1881
2009	180468	4188	184656	189675	3934	193609	8953	1791
2010	180468	4188	184656	0	3934	3934	-180722	-34337
2011	527	4188	4715	0	3934	3934	-781	-148
2012	0	4188	4188	0	3934	3934	-254	-48
2013	0	4188	4188	0	3934	3934	-254	-48
2014	0	4188	4188	0	3934	3934	-254	-48
2015	0	4188	4188	0	3934	3934	-254	-48
2016	0	4188	4188	0	3930	3930	-258	-49
2017	0	2410	2410	0	0	0	-2410	-457

Zdroj: zpracováno autorkou

Do tabulky jsem zaznamenala výši účetních a daňových odpisů u jednotlivého vybraného majetku a částky odpisů za rok sečetla. Ve sloupci Rozdíl jsou porovnané celkové roční částky daňových a účetních odpisů. Jelikož jsem od daňových odečítala účetní odpisy, tak částka kladná znamená, že daňové jsou větší a o rozdíl je třeba od základu daně odečíst. Je-li ve

sloupci Rozdíl uvedena částka záporná, znamená to, že účetní odpisy jsou větší než odpisy daňové a o zjištěný rozdíl se bude základ daně zvětšovat. V posledním sloupečku Vliv na daň z příjmů je vynásoben sloupec Rozdíl se sazbou v jednotlivých letech. Tento výsledek nám udává o kolik se nám v důsledku použité odpisové politiky zvýší nebo naopak sníží daň z příjmů v jednotlivých letech odpisování uvedeného majetku. Jako sazby daně jsou použity v roce 2007 24 %, 2008 21 %, v roce 2009 20 % a v následujících letech 19 %. V případě, že jednotlivé roční vlivy na daň z příjmů sečteme, dostaneme částku 8 637 Kč. To znamená, že o 8 637 Kč se nám v letech 2007 až 2017 sníží daň z příjmů v důsledku odpisů zmíněných dvou aktiv (samozřejmě společnost neodpisuje pouze tyto dva majetky). To je způsobeno tím, že sazby daně klesají a v letech, kdy si podnik daňový základ snižuje o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy, je sazba daně nejvyšší (podnik si v důsledku vybrané odpisové politiky sníží základ daně v letech, kdy je vyšší sazba daně). Totéž platí i obráceně – v tomto ilustrativním případě, kdy po prvních třech letech se základ pro výpočet daně zvyšuje je nižší sazba pro daň (společnost si zvýší základ daně v letech, kdy je nižší sazba daně).

Graf 12: Účetní versus daňové odpisy



Zdroj: zpracováno autorkou

Z grafu můžeme vidět, že daňové odpisy jsou větší než odpisy účetní pouze v prvních třech letech.

8. 2. Odložená daňová povinnost

Z důvodu rozdílnosti účetních a daňových odpisů, musíme na konci účetního období upravit základ pro stanovení daně tak, že do tohoto základu zahrneme odpisy pouze do výše odpisů daňových. Zjednodušeně tedy lze říci, že výpočet odložené daně provádíme na základě zjištěného rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy, který násobíme sazbou stanovenou pro výpočet daně.

Nerovná-li se účetní odpisy daňovým můžou nastat následující dvě situace:

1. zvýšení základu daně, odložená daňová pohledávka

účetní odpisy > daňové odpisy

účetní zůstatková cena < daňová zůstatková cena

2. snížení základu daně, odložený daňový závazek

účetní odpisy < daňové odpisy

účetní zůstatková cena > daňová zůstatková cena

Odloženou daň podnik neplatí, pouze si s její pomocí upravuje disponibilní výsledek hospodaření.

Měřicí zařízení elektrických veličin

Tabulka 39: Odložená daň v důsledku odpisování měřicího zařízení

Rok	Účetní odpisy	Daňové odpisy	Účetní ZC	Daňová ZC	Účetní ZC - daňová ZC	Sazba daně	Odložená daň
2007	0	162580	541931	379351	162580	24%	39020
2008	180468	189676	361463	189675	171788	21%	36076
2009	180468	189675	180995	0	180995	20%	36199
2010	180468	0	527	0	527	19%	101
2011	527	0	0	0	0	19%	0

Zdroj: zpracováno autorkou

Z tabulky lze vyčíst, že v prvních třech letech odpisování vzniká odložený daňový závazek, v důsledku vyšších daňových odpisů. A v roce 2010 a 2011 je odložená daň ve formě odložené daňové pohledávky, jelikož účetní odpisy převyšují daňové a v posledním roce se odpisuje už jen účetně.

Kontejner na keramické suroviny

Tabulka 40: Odložená daň v důsledku odpisování kontejneru

Rok	Účetní odpisy	Daňové odpisy	Účetní ZC	Daňová ZC	Účetní ZC - daňová ZC	Sazba daně	Odložená daň
2007	1745	6445	40102	35402	4700	24%	1128
2008	4188	3934	35914	31468	4446	21%	934
2009	4188	3934	31726	27534	4192	20%	839
2010	4188	3934	27538	23600	3938	19%	749
2011	4188	3934	23350	19666	3684	19%	700
2012	4188	3934	19162	15732	3430	19%	652
2013	4188	3934	14974	11798	3176	19%	604
2014	4188	3934	10786	7864	2922	19%	556
2015	4188	3934	6598	3930	2668	19%	507
2016	4188	3930	2410	0	2410	19%	458
2017	2410	0	0	0	0	19%	0

Zdroj: zpracováno autorkou

V roce 2007 byly účetní odpisy nižší než daňové, proto o odložené dani mluvíme jako o odloženém daňovém závazku. V následujících letech jsou vždy odpisy účetní vyšší než daňové a v posledním roce účetní jednotka odpisuje jen účetně, jedná se tedy o odloženou daňovou pohledávku.

9. ZÁVĚR

Ve své bakalářskou práci jsem se věnovala problematice odpisové politiky a vlivu způsobu odpisování majetku na výsledek hospodaření konkrétního podniku, dále jsem vysvětlila s tím spojenou daň a daň odloženou.

Odpisy lze chápat jako peněžní vyjádření opotřebení majetku, které umožňuje postupné přenesení pořizovací ceny majetku do nákladů. Samozřejmě, že jako každý náklad, se i odpisy projeví v ceně výrobků a služeb. Cena výrobků či služeb může být tedy výrazně ovlivňována zvolenou odpisovou politikou, od které se odvíjí výše odpisů v jednotlivých letech, v jednotlivých měsících. Odpisy lze považovat za interní zdroj financování, jelikož se nám výdaje spojené s pořízením dlouhodobého majetku vrátí v podobě tržeb.

Odpisový systém České republiky spočívá v existenci dvou druhů odpisů. Prvním druhem jsou odpisy účetní, které se řídí zákonem o účetnictví a jejich cílem je zachycovat skutečné opotřebení majetku tak, aby byla dodržena zásada věrného a poctivého obrazu účetnictví. Výběr způsobu odpisování záleží pouze na účetní jednotce, je zcela v její kompetenci pro který způsob účetních odpisů se rozhodne, ale zvolená metoda by neměla porušovat zmíněnou zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví. Druhým druhem jsou odpisy daňové, které jsou upraveny zákonem o dani z příjmů. Při výběru metod daňového odpisování má účetní jednotka na výběr ze dvou metod a to buď odpisy zrychlené či rovnoměrné.

V praktické části jsem sledovala účetní a daňové odpisy a jejich vliv na výsledek hospodaření a na základ daně u společnosti Brisk Tábor a. s. Jedná se o podnik, který má ve svém vlastnictví velké množství dlouhodobého majetku, které je podnik povinen odpisovat. Pro uvedení příkladů jsem si uvedla dva druhy majetku. Prvním majetkem je měřicí zařízení elektrických veličin, které je zařazeno v první odpisové skupině. Jako druhý jsem vybrala kontejner na keramické suroviny, který spadá do třetí odpisové skupiny.

V případě účetních odpisů podnik nepoužívá ani jednu z metod, které jsem uváděla v teoretické části. Výpočty účetních odpisů jsou tedy uvedeny v části teoretické a v praktické části jsem vypočetla účetní odpisy tak, jak je vykazuje společnost Brisk a. s. Tábor. Firma k účetním odpisům využívá odpisové skupiny, do které je majetek podle zákona o dani

z příjmů zařazen a příslušných odpisových sazeb pro zvýšenou vstupní cenu při rovnoměrném odpisování. Tato metoda účetních odpisů se týká veškerého odpisovaného majetku.

Pro všechny odpisovaný majetek platí zároveň daňové odpisy lineární, kdy v případě, že to zákon umožňuje (nový majetek, nesmí být po dobu 3 let prodán), využívá podnik prvního zvýšeného odpisu o 10 %. Důvodem je snížení základu daně v prvním roce odpisování konkrétního majetku.

Zhodnotíme-li účetní a daňové odpisy u každého majetku zvlášť, dojdeme k závěru, že v prvním roce odpisování měřicího zařízení elektrických veličin (rok 2007) jsou účetní odpisy nulové (jelikož byl majetek pořízen až v prosinci roku 2007 a účetně se odpisuje až v měsíci následujícím po zařazení do užívání – leden 2008), oproti tomu daňové jsou rovny 162 580 Kč. Daňové odpisy jsou tedy vyšší než účetní a pro stanovení základu daně je potřeba rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy od výsledku hospodaření odečíst. A zase obráceně – v roce 2010 daňové odpisy u měřicího zařízení vůbec nejsou, kdežto účetní odpisy jsou 180 468 Kč. Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy se bude tedy k výsledku hospodaření přičítat.

U odpisování kontejneru na keramické suroviny je daňový odpis vyšší pouze v prvním roce, kdy je roven 6 445 Kč. Ve zbývajících letech odpisování je vždy vyšší odpis účetní a v posledním roce účetního odpisování (rok 2017) je daňový odpis nulový.

Odpis je tedy fiktivním výdajem (nákladem), který slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Je vyjádřením fyzického a morálního opotřebení majetku využívaného k podnikání. Odpisy snižují daňový základ podnikatele a vzniká tak daňová úspora, která by měla sloužit k zajištění peněžních prostředků k nahrazení opotřebovaného majetku.

Daňová úspora u měřicího zařízení elektrických veličin za celou dobu odpisování při metodách, které využívá společnost Brisk Tábor a. s., je rovna 8 405 Kč. A u kontejneru na keramické veličiny je daňová úspora v částce 232 Kč. Sečtením jednotlivých daňových úspor dostaneme 8 637 Kč.

Ovšem daňová úspora se neodvíjí pouze od způsobu odpisování, ale je závislá také na daňové sazbě pro daný rok. Doposud se sazby daně z příjmů právnických osob postupně snižovaly a tento trend je předpokládán až do roku 2010. Brisk Tábor a. s. je podnikem, který je povinen

účtovat o odložené dani. Odložená daň významně ovlivňuje disponibilní výsledek hospodaření daného podniku.

Za předpokladu snižování sazby daně z příjmů právnických osob, je pro podniky výhodnější si snižovat základ daně v letech s vyšší sazbou, tzn. snižovat si základ daně v současných letech. Právě proto většina účetních jednotek (ne Brisk Tábor a. s.) používají pro daňové odpisy metodu zrychlenou (degresivní) nebo alespoň navyšují o příslušná procenta první daňový odpis. Částky, které podnik ušetří na dani z příjmů právnických osob v důsledku nižšího daňového základu v období s vyšší sazbou daně než bude v budoucnu, využívají k nákupu dokonalejší strojů, které firma potřebuje k neustálému zdokonalování technologie pro výrobu.

Došla jsem tedy k závěru, ve kterém bych společnosti Brisk Tábor a. s. doporučila využívání zrychlených (degresivních) odpisů, které by jí umožnili snížit si základ daně v období, kdy je vyšší sazba daně než se předpokládá v budoucnu.

V důsledku zvyšování si současných nákladů právě díky rozdílnosti účetních a daňových odpisů (resp. snižování výsledku hospodaření při transformaci na základ daně), se můžeme setkat s tím, že podnik vykazuje zisk, ovšem může být v platební neschopnosti. Jedním z důvodů může být právě rozdílnost účetních a daňových odpisů (nákladů). Situace je samozřejmě možná i opačně. Podnik s dostatečnými prostředky k placení svých závazků může vykazovat ztrátu. Jak si podnik stojí co se týče peněz a peněžních prostředků zjistíme v Cash-flow (výkaz o peněžních tocích, kde nejsou rozhodující náklady a výnosy, ale příjmy a výdaje).

10. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

PELC, V. Odpisy 2004. 6.vyd. Praha: Grada Publishing, 2004. ISBN 80-247-0750-0.

PROCHÁZKOVÁ, D. Odpisy hmotného, nehmotného a jiného majetku: nově z daňového i účetního pohledu. 7.vyd. Ostrava: Mirago, 1997. ISBN 80-85922-42-8.

RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2006: zákon o účetnictví. 6.vyd. Olomouc: Anag, 2006. ISBN 80-7263-313-9.

ŠTOHL, P., KLIČKA, V. Maturitní okruhy z účetnictví. Znojmo: Štohl, vzdělávací středisko Znojmo, 2008. ISBN 978-80-903915-8-1.

Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Zákon o daních z příjmu č. 586/1992 Sb.

Zákon o účetnictví č.593/1991 Sb.

11. SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Účtování dlouhodobého majetku – pořízení dodavatelským způsobem	16
Tabulka 2: Účtování dlouhodobého majetku – vytvoření vlastní činností	16
Tabulka 3: Účtování dlouhodobého majetku – bezúplatné nabytí	17
Tabulka 4: Účtování dlouhodobého majetku – vklad od jiné osoby	17
Tabulka 5: Účtování dlouhodobého majetku – přearazení z osobního užívání do podnikání .	17
Tabulka 6: Pořízení dlouhodobého finančního majetku – nákupem	18
Tabulka 7: Pořízení dlouhodobého finančního majetku – upsáním	18
Tabulka 8: Účtování technického zhodnocení přesahujícího 40 000 Kč	19
Tabulka 9: Účtování technického zhodnocení nepřesahujícího 40 000 Kč	19
Tabulka 10: Účtování odpisů	19
Tabulka 11: Účtování vyřazení dlouhodobého majetku který byl zcela odepsán	20
Tabulka 12: Účtování vyřazení dlouhodobého majetku, který je odepsán jen z části	20
Tabulka 13: Účtování vyřazení dlouhodobého majetku, který se neodpisuje	20
Tabulka 14: Výpočet účetních rovnoměrných odpisů	26
Tabulka 15: Výpočet účetních zrychlených odpisů	27
Tabulka 16: Výpočet účetních zpomalených odpisů	28
Tabulka 17: Výpočet účetních výkonových odpisů	29
Tabulka 18: Doba odpisování v jednotlivých odpisových skupinách	33
Tabulka 19: Odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů	34
Tabulka 20: Odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů – zvýšený první odpis o 20 %	35
Tabulka 21: Odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů – zvýšený první odpis o 15 %	35
Tabulka 22: Odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů – zvýšený první odpis o 10 %	35
Tabulka 23: Koeficient pro zrychlené daňové odpisy	36
Tabulka 24: Účtování nákupu a zařazení do užívání měřicího zařízení elektrických veličin .	44
Tabulka 25: Účtování kontejneru na keramické suroviny vyrobeného vlastní činností a zařazení do užívání	44
Tabulka 26: Účtování odpisů měřicího zařízení a kontejneru	44
Tabulka 27: Odpisová sazba při zvýšené vstupní ceně	46
Tabulka 28: Měsíční účetní odpisy měřicího zařízení elektrických veličin	46
Tabulka 29: Měsíční účetní odpisy kontejneru na keramické suroviny	48

Tabulka 30: Odpisová sazba při zvýšeném prvním odpisu o 10 %	49
Tabulka 31: Odpisová sazba při rovnoměrném daňovém odpisování	50
Tabulka 32: Roční odpisy u rovnoměrného daňového odpisování měřicího zařízení, první odpis zvýšený o 10 %	50
Tabulka 33: Roční odpisy u rovnoměrného daňového odpisování měřicího zařízení	52
Tabulka 34: Roční odpisy u zrychleného daňového odpisování měřicího zařízení	53
Tabulka 35: Roční odpisy u rovnoměrného daňového odpisování kontejneru, první odpis zvýšeno o 10 %	54
Tabulka 36: Roční odpisy u rovnoměrného daňového odpisování kontejneru	55
Tabulka 37: Roční odpisy u zrychleného daňového odpisování kontejneru	56
Tabulka 38: Vliv odpisů na daň z příjmů	57
Tabulka 39: Odložená daň v důsledku odpisování měřicího zařízení	59
Tabulka 40: Odložená daň v důsledku odpisování kontejneru	60

12. SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Oprávky versus zůstatková cena u účetních rovnoměrných odpisů	26
Graf 2: Oprávky versus zůstatková cena u účetních zrychlených odpisů	27
Graf 3: Oprávky versus zůstatková cena u účetních zpomalených odpisů	28
Graf 4: Oprávky versus zůstatková cena u účetních výkonových odpisů	30
Graf 5: Odpis, oprávky a zůstatková cena při účetním odpisování měřicího zařízení elektrických veličin	47
Graf 6: Odpis, oprávky a zůstatková cena při rovnoměrném daňovém odpisování měřicího zařízení, první odpis zvýšený o 10 %	51
Graf 7: Odpis, oprávky a zůstatková cena při rovnoměrném daňovém odpisování měřicího zařízení	52
Graf 8: Odpis, oprávky a zůstatková cena při zrychleném daňovém odpisování měřicího zařízení	53
Graf 9: Odpis, oprávky a zůstatková cena při rovnoměrném daňovém odpisování kontejneru, první odpis zvýšen o 10 %	54
Graf 10: Odpis, oprávky a zůstatková cena při rovnoměrném daňovém odpisování kontejneru	55
Graf 11: Odpis, oprávky a zůstatková cena při zrychleném daňovém odpisování kontejneru	56
Graf 12: Účetní versus daňové odpisy (měřicí zařízení i kontejner)	58