

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLMOUCI

FILOZOFICKÁ FAKULTA

**DOPADY EXISTENCE ÚČETNÍCH A DAŇOVÝCH ODPISŮ NA ÚČETNÍ
VÝKAZNICTVÍ A HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK PODNIKATELSKÉHO SUBJEKTU**

Bakalářská práce

Autor: Václav Hordějčuk

Vedoucí práce: Ing. Zdeněk Puchinger

Olomouc 2012

Podklad pro zadání BAKALÁŘSKÉ práce studenta

PŘEDKLÁDÁ:	ADRESA	OSOBNÍ ČÍSLO
HORDĚJČUK Václav	Husova 420, Česká Třebová - Pamík	F09692

TÉMA ČESKY:

Dopady existence účetních a daňových odpisů na účetní výkaznictví a hospodářský výsledek podnikatelského subjektu.

NÁZEV ANGLICKY:

Impacts of the existence of accounting and fiscal depreciation charges on financial reporting and on the economical result of an entrepreneurial subject.

VEDOUcí PRÁCE:

Ing. Zdeněk Puchinger - KAE

ZÁSADY PRO VYPRACOVÁNÍ:

1. Úvod 2. Vymezení účetních a daňových dopisů a jejich vzájemné vazby v rovině legislativní 3. Vymezení metod pro možné hodnocení dopadů existence dvou druhů odpisování. 4. Projevy v účetním vykazování a v hospodářském výsledku 5. Závěr

SEZNAM DOPORUČENÉ LITERATURY:

Zákon č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů
Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví
Účetní a daňové odpisy 2011 Ing. Petr Valouch, Ph.D., vydal: GRADA Publishing, a.s.,
České účetní standardy

Podpis studenta:

Václav Hordějčuk

Datum:

20. květen 2011

Podpis vedoucího práce:

23.5.11

Datum:

23.5.11

Prohlášení

Místopřísežně prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma: Dopady existence účetních a daňových odpisů na účetní výkaznictví a hospodářský výsledek podnikatelského subjektu vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce a uvedl jsem všechny použité podklady a literaturu.

V Olomouci dne

Podpis

Na tomto místě bych rád poděkoval Ing. Zdeňku Puchingerovi za všestrannou a obětavou pomoc, cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce.

Obsah:

1 ÚVOD	2
2 VYMEZENÍ ÚČETNÍCH A DAŇOVÝCH ODPISŮ A JEJICH VAZEB	4
2.1 ÚČETNÍ ODPISY.....	4
2.1.1 Účetně odpisovaný a neodpisovaný majetek.....	4
2.1.2 Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	6
2.1.3 Způsoby účetního odpisování majetku.....	7
2.1.4 Účtování odpisů a jejich projev ve výkaznictví	9
2.2 DAŇOVÉ ODPISY	10
2.2.1 Daňově odpisovaný a neodpisovaný majetek.....	10
2.2.2 Oceňování hmotného a nehmotného majetku	13
2.2.3 Způsoby daňového odpisování hmotného a nehmotného majetku	13
2.3 ZÁKLAD DANĚ A ODLOŽENÁ DAŇ	19
2.4 PROJEVY ÚČETNÍCH A DAŇOVÝCH ODPISŮ A ODLOŽENÉ DANĚ V ÚČETNÍCH VÝKAZECH.....	21
3 VYMEZENÍ METOD PRO HODNOCENÍ DOPADŮ EXISTENCE DVOU DRUHŮ ODPISOVÁNÍ	24
3.1 CÍLE HODNOCENÍ	24
3.2 VÝBĚR SPOLEČNOSTÍ.....	24
3.3 ZPŮSOBY ANALÝZY ÚČETNÍCH VÝKAZŮ	25
3.3.1 Vliv rozdílu účetních a daňových odpisů na hospodářský výsledek před zdaněním	26
4 PROJEVY V ÚČETNÍM VYKAZOVÁNÍ A V HOSPODÁŘSKÉM VÝSLEDKU	29
4.1 FOREZ S.R.O.	29
4.1.1 Analýza účetních výkazů	29
4.1.2 Porovnání daňových a účetních odpisů.....	32
4.1.3 Způsob odepisování DM firmy Forez s.r.o.	33
4.1.4 Shrnutí výsledků analýzy výkazů firmy Forez s.r.o.	34
4.2 SOR LIBCHAVY SPOL. S R.O.	35
4.2.1 Analýza účetních výkazů	35
4.2.2 Způsob odepisování DM firmy SOR Libchavy s r.o.	38
4.2.3 Porovnání daňových a účetních odpisů.....	39
4.2.4 Shrnutí výsledků analýzy výkazů firmy SOR Libchavy s r.o.....	41
5 ZÁVĚR.....	42
6 SUMMARY	44
SEZNAM UŽITÝCH ZDROJŮ.....	46
SEZNAM ZKRATEK	48
SEZNAM TABULEK	49
SEZNAM GRAFŮ	50

1 ÚVOD

V České republice existují souběžně dva druhy odpisů majetku a to účetní odpisy a odpisy daňové. Povinnost podnikatelských subjektů účtovat o odpisech je upravena zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví a prováděcí vyhláškou č.500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č.563/1991 Sb., zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Metodická doporučení účtování o odpisech jsou uvedena v českém účetním standardu č. 13. Účetní odpisy by měly vyjadřovat skutečný stav opotřebení majetku. Účetní jednotka si sama určuje způsob odpisování a to podle skutečného využití majetku. Konkrétní způsob odpisování si účetní jednotka stanoví ve svém odpisovém plánu uvedeném ve vnitropodnikové směrnici. *Účetní odpisy jsou účetním nákladem a snižují účetní hospodářský výsledek,*¹ zatímco daňové odpisy jsou přímo upraveny zákonem o dani z příjmů. Podle zákona o dani z příjmů *představují tyto odpisy výši odpisů nezbytně nutných k udržení příjmů*². *„Daňové odpisy tedy musí být ve shodě s daňovými zákony“*³. Daňové odpisy ovlivňují základ daně pro výpočet daně z příjmů. *Ovšem tato daň je účetním nákladem a ovlivňuje výši účetního hospodářského výsledku.*⁴

Z důvodu odlišných pohledů na způsoby a povinnost odpisování mezi daňovými a účetními odpisy vznikají rozdíly. Buď jsou účetní odpisy větší než daňové, nebo naopak daňové odpisy větší než účetní. Tyto rozdíly mohou být trvalé, způsobené neuznatelností účetního odpisu zákonem o dani z příjmů, nebo přechodné, tzn. vyplývající z rozdílné metody odpisování. Účetnictví na přechodné rozdíly reaguje účtováním o odložené dani.

Cílem této práce je shrnout působení rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy, ukázat jejich vzájemné vazby a projevy ve výkaznictví podnikatelských subjektů a následně vyjádřit, jaký dopad má na hospodaření těchto subjektů existence účetních a daňových odpisů. V této práci chci ověřit, zda má existence daňových odpisů konkrétní vliv na hospodaření podnikatelských subjektů a jejich investiční rozhodování.

¹ VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2012*. Praha: Grada, 2012, s. 10.

² Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

³ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. Praha: Polygon, 1997, s.115.

⁴ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. Praha: Polygon, 1997, s.117.

Dále se chci zabývat otázkou, zda by bylo výhodnější sloučit daňové odpisy s odpisy účetními a jak by se toto sloučení projevilo na hospodaření daného subjektu.

V první části práce definuji účetní a daňové odpisy, co jsou, co vyjadřují, čeho se týkají, jak se počítají a vykazují, kdo má povinnost je vykazovat, jakým způsobem oceňujeme majetek podle zákona o účetnictví a zákona o dani z příjmů. Poté popíši jednotlivé vazby mezi účetními a daňovými odpisy a konkrétní projevy účetních a daňových odpisů v účetním výkaznictví a hospodářském výsledku. V této části se též budu zabývat odloženou daní, která se týká účetních odpisů v návaznosti na rozdíly způsobené odlišnou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku a která má vliv na účetní hospodářský výsledek. V další části práce popíši jednotlivé metody hodnocení, výběr vzorových společností a jejich účetních výkazů pro konkrétní hodnocení rozdílů způsobených odpisy. Pro tuto práci použiji účetní výkazy za minulá účetní období přístupné v internetové sbírce listin obchodního rejstříku a vyjadřující hospodářskou činnost několika posledních let daných společností. Pro porovnání rozdílů a možných odchylek vyplývajících z rozdílných struktur majetku vyberu společnosti s podobnou velikostí dlouhodobého majetku. Všechny vybrané společnosti by měly účtovat o odložené dani. V časové řadě porovnáám rozdíly daňových odpisů oproti účetním, provedu analýzu výkazů vybraných společností a zhodnotím konkrétní vliv daňových a účetních odpisů na hospodaření vybraných společností.

2 VYMEZENÍ ÚČETNÍCH A DAŇOVÝCH ODPISŮ A JEJICH VAZEB

V této kapitole považuji za nezbytné uvést základní informace o účetních a daňových odpisech, odložené dani, základu daně a daňové evidenci. Ve velké míře vycházím z aktuálních právních předpisů.

2.1 Účetní odpisy

Podle § 26 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZÚ) vyjadřují účetní odpisy trvalé snížení hodnoty majetku. Účelem účetních odpisů je vyjádření skutečné míry opotřebení majetku. *Jedná se o peněžní odhad částky, o níž se určité dlouhodobé aktivum v daném účetním období opotřebovalo. Rozeznáváme fyzické opotřebení, které je způsobené jeho používáním, a morální opotřebení, které je způsobeno např. zastaráním daného majetku v důsledku vývoje, ač k fyzickému opotřebení nedošlo. Účetní odpisy postupně rozkládají náklady vyvolané opotřebením majetku do řady účetních období podle předpokládané doby používání majetku.*⁵ „Účetnictví se dívá na odpisy jako na proces alokace pořizovacích výdajů dlouhodobého majetku do odpovídajících období či výrobků, k nimž mají používaná aktiva vztah.“⁶

Povinnost odpisovat majetek mají podle zákona o účetnictví účetní jednotky, které mají povinnost vést účetnictví v plném rozsahu, a též účetní jednotky, které vedou účetnictví v rozsahu zjednodušeném. Tyto účetní jednotky jsou podle § 28 odst. 6 ZÚ povinny sestavit odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování daného majetku. Uvedený majetek odpisují jen do výše jeho ocenění v účetnictví.

2.1.1 Účetně odpisovaný a neodpisovaný majetek

ZÚ v § 19 odst. 7 rozděluje majetek na dlouhodobý a krátkodobý. *„Dlouhodobým majetkem se rozumí takový majetek, kde doba jeho použitelnosti je delší než 1 rok. Ostatní majetek je považován za krátkodobý. Pokud s ohledem na charakter majetku nelze použít uvedené členění, je rozhodující záměr účetní jednotky projevený při pořízení majetku.“*⁷ Ze smyslu odpisů vyplývá, že se odpisuje pouze

⁵ KOVANICOVÁ, Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje. Praha, 1997, s. 97

⁶ KOVANICOVÁ, Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje. Praha, 1997, s. 98

⁷ VALOUCH, P. Účetní a daňové odpisy 2012. Praha: Grada, 2012, s. 10.

dlouhodobý majetek (dále jen DM). Krátkodobý majetek se přenáší přímo do účetních nákladů daného roku. Ovšem ne všechen DM je možné účetně odpisovat, proto je důležité určit, který majetek se účetně odpisuje a který nikoliv.

Prováděcí vyhláška ZÚ č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví (dále jen VZÚ), člení DM na:

- a) dlouhodobý nehmotný majetek
- b) dlouhodobý hmotný majetek
- c) dlouhodobý finanční majetek

Za dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen DNM) VZÚ považuje zejména zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou.

Dle VZÚ se za dlouhodobý hmotný majetek (dále jen DHM) považují zejména pozemky, bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím. Dále bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti stavby, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zákona o vlastnění bytů. Předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění, samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok a do výše ocenění určené účetní jednotkou.

Dlouhodobý finanční majetek se účetně neodpisuje. Odpisovat tento majetek zakazuje § 56 odst. 10 VZÚ⁸.

Podle § 28 ZÚ se neodepisují pozemky a jiný majetek vymezený zvláštními právními předpisy nebo prováděcími vyhláškami.⁹ Dále se neodpisují umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy. Též nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání, finanční majetek, zásoby, najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem

⁸ VALOUCH, Účetní a daňové odpisy 2012. Praha, 2012, s. 11

⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 28 odst. 1

nebo touto vyhláškou stanoveno jinak, pohledávky a preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo podle výkonů, a povolenky na emise.¹⁰

Přímo z § 28 ZÚ vyplývá, že účetní jednotky odpisují a účtují o majetku, ke kterému mají vlastnické právo.¹¹

2.1.2 Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Pro výpočet účetních odpisů je důležité správně určit hodnotu majetku a okamžik, od kterého se stává skutečně dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem.¹² Podle ZÚ jsou účetní jednotky povinny oceňovat majetek k okamžiku uskutečnění účetního případu podle § 25 ZÚ. Dále jsou účetní jednotky povinny oceňovat majetek ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, a to podle § 27 ZÚ.¹³ Hodnotu majetku lze stanovit několika způsoby. Tyto způsoby jsou stanoveny § 25 odst. 1 ZÚ. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se oceňuje pořizovací cenou. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady. Majetek nabytý bezúplatně, případně majetek, u kterého nelze zjistit vlastní náklady na jeho vytvoření, se oceňuje reprodukční pořizovací cenou.¹⁴ Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. Reprodukční pořizovací cena je rovna ceně, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Vlastními náklady se rozumí náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady vztahující se k výrobě nebo jiné činnosti vymezené v souladu s účetními metodami.¹⁵

VZÚ v § 47 stanoví, které náklady jsou součástí ocenění dlouhodobého majetku a které nikoliv.

Ocenění jednotlivého dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se zvyšuje o technické hodnocení, ke kterému je oprávněna účetní jednotka. Též se ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a technického zhodnocení

¹⁰ Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 58 odst. 10

¹¹ Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 56 odst. 2

¹² VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2012*. Praha: Grada, 2012, s. 20

¹³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 24 odst. 2

¹⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25

¹⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25

sníží o dotaci na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku.¹⁶

2.1.3 Způsoby účetního odpisování majetku

Odpisovaný hmotný a nehmotný DM se odepisuje z ocenění, stanoveného podle VZÚ. Účetní odpisy jsou uplatněny podle skutečné doby používání dlouhodobého majetku. Průběh použití může být vyjádřen i jinak než ve vazbě na čas, například výkony.¹⁷ Výběr metody pro výpočet účetních odpisů se řídí konkrétním použitím daného majetku. Je ovšem důležité, aby zvolené metody vystihovaly a nenarušovaly věrný a poctivý obraz majetku dané společnosti. Požaduje se jen to, aby se dané odpisy co nejvíce přibližovaly ekonomickému opotřebení majetku.¹⁸ Konkrétní způsoby odpisování jsou uvedeny ve vnitropodnikové účtové směrnici v odpisovém plánu.

Aby bylo možné správně odhadnout výši odpisů, potřebuje daný subjekt znát různé veličiny, mezi něž patří pořizovací výdaje odpisovaného majetku (popř. ocenění, které je nahrazuje), odhad jeho zbytkové hodnoty a odhad doby jeho užitečnosti. Původní účetní hodnota odpisovaného majetku snižená o zbytkovou hodnotu představuje odpisovou základnu. Tato základna je postupně alokována do nákladů řady účetních období. Hlavní roli pro určení roční/měsíční odpisované částky je odhad doby používání aktiva. Odhad doby užitečnosti může významně ovlivnit výši odpisů a tím i zisk nebo ztrátu účetního období.¹⁹ Mezi nejběžnější způsoby účetního odpisování majetku řadíme lineární odpisy, odpisy založené na výkonu, zrychlené odpisy a zpomalené odpisy, ale můžeme se setkat i s jinými druhy odpisů v závislosti na způsobu použití daného majetku.

Lineární odpisy – Majetek se pomocí těchto odpisů odpisuje rovnoměrně po celou dobu odpisování. Tento způsob je vhodný pro majetek, u kterého bude docházet k rovnoměrnému opotřebení v průběhu jeho používání.²⁰ Výpočet odpisu je podílem vstupní ceny (rozdíl pořizovací ceny a zbytkové hodnoty) a doby odpisování. Pro výpočet ročního odpisu můžeme použít následující vzorec:

¹⁶ Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 47 odst. 4

¹⁷ Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 46 odst. 1

¹⁸ KOVANICOVÁ, Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje. Praha, 1997, s. 116

¹⁹ KOVANICOVÁ, Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje. Praha, 1997, s. 98 – 99

²⁰ VALOUCH, P. Účetní a daňové odpisy 2012. Praha: Grada, 2012, s. 45

$$\text{Odpis} = \frac{\text{Pořizovací výdaje} - \text{zbytková hodnota}}{\text{Užitečnost v letech}}$$

Odpisy založené na výkonu - Tyto odpisy jsou přímo závislé na využívání daného majetku. Dané odpisy jsou tedy měřeny množstvím výkonů, které odpovídají opotřebením majetku. *Na tomto způsobu jsou založeny i odpisy přírodních zdrojů.*²¹ *Tuto metodu je vhodné používat u majetku, který se opotřebovává v závislosti na skutečné míře využití majetku,*²² např. u automobilů nebo strojů. Výpočet odpisů založených na výkonu proběhne tímto způsobem:

$$\text{Odpis} = \frac{\text{Vstupní cena (pořizovací výdaje} - \text{zbytková hodnota)}}{\text{Počet jednotek výkonu deklarovaného výrobcem}}$$

Zrychlené odpisy - Tyto odpisy umožňují daný majetek odpisovat v prvních letech odpisování rychleji než při použití lineární metody. *Využití tohoto způsobu je vhodné pro majetek, který ztrácí hodnotu především v prvních letech odpisování.*²³ Pro jejich výpočet lze použít mnoho různých vzorců. *„Mezi nejpoužívanější metody je řazena metoda zrychlených odpisů DDB (double-declining-balance method) a metoda SYD (sum-of-the-years-digits). Metoda DDB je založena na konstantní odpisové sazbě a klesající základně. Zatímco metoda SYD je založena na klesající odpisové sazbě a konstantní odpisové základně.“*²⁴

$$\text{DDB odpis} = 2 \times \text{Zůstatková cena} / \text{Počet let}$$

$$\text{SYD odpis} = \frac{\text{Zbývající počet let životnosti}}{\text{Suma roků životnosti}} \times \text{Vstupní cena}$$

²¹ KOVANICOVÁ, Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje. Praha, 1997, s. 103

²² VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2012*. Praha: Grada, 2012, s. 50

²³ VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2012*. Praha: Grada, 2012, s. 47

²⁴ KOVANICOVÁ, Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje. Praha, 1997, s. 101 - 102

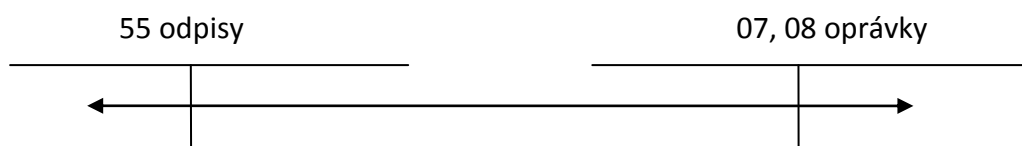
Zpomalené odpisy – Využití těchto odpisů umožňuje v prvních letech odpisování menší částky než v letech následujících. *Tento způsob se využívá u majetku, který ztrácí svoji hodnotu hlavně ke konci své životnosti, např. budovy.*²⁵ Pro tento odpis můžeme použít následující vzorec:

$$\text{Odpis} = \frac{2 \times \text{Vstupní cena} \times \text{rok odpisování}}{\text{doba odpisování} \times (\text{doba odpisování} + 1)}$$

Metoda komponentního odpisování – Touto metodou se rozumí samostatné odpisování komponenty majetku nebo souboru majetku. *Komponentou je určitá část majetku, nebo soubor majetku, u které je její výše ocenění významná v poměru k výši celého majetku, a jejíž doba použitelnosti se výrazně liší od doby použitelnosti majetku nebo souboru majetku. Určení komponenty se provádí k okamžiku uvedení majetku do užívání*²⁶.

2.1.4 Účtování odpisů a jejich projev ve výkaznictví

Účetní jednotky tedy sestavují odpisový plán, kde stanovují jednotlivé způsoby účetního odpisování majetku. Odpisování se řídí § 28 ZÚ a § 56 VZÚ. Odpisy jsou nákladem a účtují se na stranu má dáti (MD) do účtové skupiny 55 odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti. Souvztažně se zaúčtují na stranu dal (D) jako oprávky do účtové skupiny 07 v případě dlouhodobého nehmotného majetku a 08 v případě dlouhodobého majetku. Schéma účtování odpisů vypadá následovně:



*Odpisy jsou nákladem běžného období.*²⁷ Zobrazí se tedy ve výsledovce daného období mezi náklady a tím ovlivní (sníží) výsledek hospodaření. DM se vykazuje mezi aktivy v rozvaze. Trvalé snížení hodnoty odepisovaných aktiv vyjadřují oprávky

²⁵ VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2012*. Praha: Grada, 2012, s. 49

²⁶ Vyhláška č. 500/2002 Sb., §56a

²⁷ KOVANICOVÁ, Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje. Praha, 1997, s. 98

k dlouhodobému majetku. Pokud od vstupní ceny dlouhodobého majetku odečteme celkovou výši oprávek, zjistíme zůstatkovou cenu majetku.

2.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy určují, jakou částku může poplatník uplatnit z ocenění HM pro snížení základu daně. Prostřednictvím základu daně se daňové odpisy používají ke stanovení výše daně z příjmů. Daňové odpisy ovlivňují velikost základu daně daného období, a tudíž i velikost daně z příjmů, která je účetním nákladem a má vliv na hospodářský výsledek.

Dle § 26 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) *se odpisováním rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu.*²⁸ Ovšem daňové odpisy není poplatník povinen uplatnit, odpisování lze i přerušit (neplatí pro nehmotný majetek). Odpisy HM představují výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

2.2.1 Daňově odpisovaný a neodpisovaný majetek

Podle § 26 ZDP se hmotným majetkem rozumí:

- a) samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- b) budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním právním předpisem,
- c) stavby, s výjimkou provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5m, oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,
- d) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou použitelnosti delší než tři roky,
- e) dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč,

²⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 26, odst. 5

f) jiný majetek:

- a. technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku (s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 1 písm. f),
- b. technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,
- c. výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí hmotného majetku a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.²⁹

Podle § 32a ZDP lze odepisovat zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako NM vymezený ZÚ pokud:

- a) byl nabyt úplatně vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo pokud byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a
- b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a
- c) doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.³⁰

„Nehmotný majetek, který lze daňově odpisovat definuje tedy § 32a ZDP. Z hlediska daňového odpisování nehmotného majetku je však v současnosti důležité, že se toto odpisování týká pouze poplatníků, kteří vedou účetnictví.“³¹

²⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 26

³⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 32a, odst. 1

³¹ VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2012*. Praha: Grada, 2012, s. 61

„V zásadě platí, že daňově lze odpisovat hmotný i nehmotný majetek, který není podle ZDP z daňového odpisování vyloučen, resp. u kterého ze ZDP nevyplývá, že by odpisován být nemohl. Z hlediska vyloučeného majetku z daňového odpisování je nutno respektovat zejména ustanovení § 27 ZDP. Podle tohoto ustanovení je z odpisování vyloučen následující majetek:“³²

- 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 HM 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 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
- i) Najatý hmotný majetek včetně hmotného majetku, který je předmětem daně darovací a byl v době nabytí od daně darovací osvobozen³³

³² VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2012*. Praha: Grada, 2012, s. 58 – 59

³³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 26 odst. 2

2.2.2 Oceňování hmotného a nehmotného majetku

Oceňování dlouhodobého majetku pro daňové účely je uvedeno v § 29 ZDP, kde se vstupní cenou rozumí:

- a) pořizovací cena, je-li majetek pořízen úplatně,
- b) vlastní náklady, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii,
- c) hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva, a to u hmotného nemovitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele,
- d) reprodukční pořizovací cena v ostatních případech zjištěná podle zvláštního právního předpisu,
- e) při nabytí majetku zděděním nebo darováním cena stanovená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí,
- f) hodnota technického zhodnocení podle § 33 odst. 1 ZDP, dokončeného počínaje 1. lednem 2001 na hmotném majetku,
- g) přepočtená zahraniční cena.³⁴

2.2.3 Způsoby daňového odpisování hmotného a nehmotného majetku

V prvním roce odpisování zatřídí poplatník majetek do odpisových skupin uvedených v příloze č. 1 ZDP. V této příloze je roztržiděn majetek podle Standardní klasifikace produkce³⁵ (dále jen SKP), do odpisových skupin. K jednotlivým skupinám je přiřazena doba odpisování. Dobu odpisování podle daných skupin můžeme členit do následující tabulky:

Tabulka 1: Minimální doba odpisování

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

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

³⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 29

³⁵ Standardní klasifikaci produkce vede Český statistický úřad

Stanovená doba odpisování se nevztahuje na hmotný majetek, u kterého došlo k prodloužení doby odpisování. Stavební dílo (dům, budova, stavba) se zařazuje do odpisové skupiny podle jeho hlavního užívání v souladu se zákonem č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu. Při užívání budovy k několika účelům je pro zařazení do odpisové skupiny rozhodující převažující podíl užívání na celkové využitelné podlahové ploše. HM, který nelze zařadit do odpisových skupin podle přílohy č. 1 ZDP, zaříděný podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem se zařadí do odpisové skupiny 5 a ostatní majetek zaříděný podle SKP se zařadí do odpisové skupiny 2.³⁶

Výpočet daňového odpisu HM lze provést buď rovnoměrným, nebo zrychleným daňovým odpisem. Způsob odpisování si stanoví pro každý nově pořízený HM i NM vlastník, tento způsob nelze během odpisování měnit. V případě HM lze odpisování přerušit, případně uplatnit i odpis nižší, než je maximálně možný. HM a NM se odpisuje nejvýše do vstupní ceny (případně do zvýšené vstupní ceny).

Odpisování HM a NM se řídí odpisovou sazbou stanovenou v § 31 a 32 ZDP. Poplatník si zvolí mezi zrychlenými a rovnoměrnými odpisy. Následně vstupní cenu majetku násobí příslušnou sazbou pro daný rok náležící dané odpisové skupině.

Pro rovnoměrné odpisování HM jsou daným odpisovým skupinám přiřazeny maximální roční odpisové sazby pro první rok odpisování, pro další roky odpisování a pro zvýšenou vstupní cenu, která se využívá v případě navýšení původní vstupní ceny, tedy při technickém zhodnocení HM.

Tabulka 2: Roční odpisová sazba pro HM

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

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

Poplatník, zabývající se převážně zemědělskou a lesní výrobou, podle zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, který je prvním vlastníkem stroje pro zemědělství

³⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 30, odst. 1

a lesnictví, označeného ve SKP kódem 29.3, může použít roční sazbu uvedenou v tabulce č. 3. Za poplatníka se v tomto případě rozumí poplatník, u něhož příjmy z této činnosti v předcházejícím zdaňovacím období činily více než 50 % z celkových příjmů. U poplatníka, jemuž vznikla daňová povinnost v průběhu zdaňovacího období, je rozhodný poměr skutečně dosažených příjmů.³⁷

Tabulka 3: roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

Poplatník, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod označeného v SKP kódem 29.24.1 využívaného ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem (dále jen ČSÚ) do podtříd 125113, může použít následující roční odpisové sazby.³⁸

Tabulka 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

Poplatník, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zatříděného podle ZDP v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou HM, který umožňuje roční odpisovou sazbu při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 a 15 %, může použít následující roční odpisovou sazbu.³⁹

Tabulka 5: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10%

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

Roční odpisovou sazbu podle tabulky 3, 4 a 5 nelze uplatnit u letadel, pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě vydané

³⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, odst. 2

³⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, odst. 3

³⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, odst. 4

koncese a provozovateli leteckých škol, u motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby na základě vydané koncese a provozovateli autoškol nebo pokud se nejedná o osobní automobily v provedení speciální vozidlo podskupiny sanitní a pohřební podle vyhlášky č. 102/1995, HM označeného v SKP kódem 29.7 (přístroje pro domácnost, jinde neuvedené) a 35.12 (rekreační a sportovní čluny).⁴⁰

ZDP definuje prvního vlastníka movitého majetku jako poplatníka, který si jako první pořídil nový hmotný movitý majetek, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl zbožím. Za prvního vlastníka movitého majetku se považuje i poplatník, který tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii.⁴¹

Samotný výpočet rovnoměrných odpisů je stanoven ve výši jedné setiny součinu jeho vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby. Poplatník může na základě svého rozhodnutí použít i sazby nižší než maximální. Sazby nižší nemohou použít fyzické osoby, které uplatňují výdaje procentem z příjmů a jsou povinny vést odpisy pouze evidenčně podle § 26 odst. 8 ZDP a nebo používají majetek pouze zčásti k zajištění zdanitelného příjmu a do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnují poměrnou část odpisů podle § 28 odst. 6 ZDP.⁴² Tento vzorec můžeme zapsat takto:

$$\text{Rovnoměrný daňový odpis} = \frac{\text{Vstupní cena} \times \text{Daná roční odpisová sazba}}{100}$$

Výpočet rovnoměrných odpisů ze zvýšené vstupní ceny se provede podobným způsobem. Jedná se o jednu setinu zvýšené ceny a přiřazené roční sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu.⁴³ Roční daňový odpis pro zvýšenou cenu vypočteme:

$$RDO = \frac{\text{Zvýšená vstupní cena} \times \text{Roční odpisová sazba pro zvýšenou cenu}}{100}$$

⁴⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, odst. 5

⁴¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, odst. 6

⁴² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, odst. 7

⁴³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, odst. 8

RDO = roční daňový odpis pro zvýšenou cenu

Zrychlené daňové odpisování HM je upraveno § 32 ZDP. Tyto zrychlené odpisy umožňují odepsat v prvních letech vyšší částku oproti odpisům lineárním. Pro výpočet jsou odpisovým skupinám přiřazeny následující koeficienty pro zrychlené odpisování:

Tabulka 6: koeficienty pro zrychlené odpisování

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

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

Vzorec pro výpočet zrychlených odpisů je rozdílný pro první a následující roky odpisování. V prvním roce odpisování se jedná o podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného v prvním roce odpisování. V dalších letech odpisování se jedná o podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které byl již odpisován.⁴⁴ Vzorec je možno zapsat takto:

$$\text{Zrychlený daňový odpis pro první rok} = \frac{\text{Vstupní cena}}{\text{Koeficient pro první rok odpisování}}$$

$$\text{Zrychlený daňový odpis pro následující roky} = \frac{2 \times \text{Zůstatková cena}}{K - n}$$

K = koeficient pro zrychlené odpisování v dalších letech

n = počet let, po které byl již majetek odpisován

V prvním roce odpisování, za stejných podmínek jako u rovnoměrných odpisů, může poplatník zvýšit daný odpis o 20 %, 15% a 10%. Při zrychleném odpisování

⁴⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 32, odst. 2

majetku zvýšeného o jeho technické zhodnocení se odpisy stanoví podle dvou výše uvedených vzorců, ale za použití koeficientu přiřazeného pro zvýšenou zůstatkovou cenu a zvýšené zůstatkové ceny namísto vstupní ceny.

Daňové odpisy nehmotného majetku – *NM může kromě vlastníka odpisovat poplatník, který k němu nabyt právo užívání za úplatu. NM se odpisuje rovnoměrně bez přerušení, a to u audiovizuálního díla 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a ostatní majetek 72 měsíců. Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce (poplatník s právem na užívání NM sjednané smlouvou na dobu určitou má právo stanovit odpisy s přesností na dny). Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu majetku, pokud po ukončení jednotlivého NM převyšuje částku 40 000 Kč. Za technické zhodnocení se považují i výdaje, které nepřesahují stanovenou částku, pokud je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 ZDP. V případě zvýšené vstupní ceny poplatník pokračuje v odpisování ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy, a to rovnoměrně bez přerušení po dobu odpisování stanovenou ZDP pro NM, nejméně však 9 měsíců pro audiovizuální díla, 18 měsíců pro software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Dojde-li po ukončení technického zhodnocení NM s pořizovací cenou nižší než 60 000 Kč, jehož účetní odpisy byly uplatňovány jako výdaj k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, ke zvýšení ceny na částku převyšující 60 000 Kč, pak se tento NM odpisuje ze vstupní ceny jako nově pořízený NM.⁴⁵*

Mimořádné odpisy tvoří jednu z výjimek daňového odpisování HM. Mimořádné odpisy může uplatnit poplatník, který v době od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 pořídil HM začleněný v odpisové skupině 1 nebo 2. *HM začleněný v odpisové skupině 1 se v případě mimořádných odpisů odpisuje rovnoměrně bez přerušení do 100% vstupní ceny za 12 měsíců. HM zařazený do odpisové skupiny 2 se odpisuje do 100% vstupní ceny za 24 měsíců, přitom za prvních 12 měsíců se uplatní 60% vstupní ceny a za zbylých 12 měsíců se uplatní 40% vstupní ceny. Poplatník musí být jeho prvním vlastníkem. Tyto odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce. Technické zhodnocení nezvyšuje jeho vstupní cenu. Ukončené technické zhodnocení se zatřídí do odpisové*

⁴⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 32a

skupiny, kde je technické zhodnocení provedeno, následně se odpisuje jako hmotný majetek podle § 26 až 30 a 31 až 33 ZDP.⁴⁶

Odpisy hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření tvoří speciální skupinu odpisů. Do této skupiny řadíme majetek označený v SKP kódem skupiny 31.10, 31.20 nebo 32.10 využívaný k výrobě elektřiny ze zařízení pro výrobu elektřiny ze slunečního záření. Tento majetek se odpisuje rovnoměrně bez přerušení po dobu 240 měsíců do 100% vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny. Tyto odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce. Technické zhodnocení se odpisuje též rovnoměrně avšak po dobu nejméně 120 měsíců.⁴⁷

2.3 Základ daně a odložená daň

Základem daně je podle ZDP rozuměn rozdíl, o který příjmy (s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně) převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Zároveň musí být tento rozdíl upravený podle ZDP. Pro výpočet základu daně se vychází z výsledku hospodaření poplatníků, kteří vedou účetnictví. Pro poplatníky, kteří nevedou účetnictví, se vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji.⁴⁸ Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se zvyšuje, snižuje nebo případně lze snížit o částky uvedené v § 23 ZDP, kde jsou zároveň uvedeny položky, které se do základu daně nezahrnují.

Odpisy majetku mají vliv na určení základu daně. Mohou nastat tři situace se třemi důsledky. V první situaci, kdy se účetní odpisy rovnají odpisům daňovým, není nutné provádět další úpravy, ovšem tato skutečnost většinou značí chybné vedení účetnictví, kdy si účetní jednotky ulehčují situaci tím, že účetní odpisy přizpůsobí daňovým odpisům. V případě, že účetní odpisy jsou menší než daňové odpisy, může poplatník o tento rozdíl snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji sloužící k výpočtu základu daně. Třetím případem je situace, kdy účetní odpisy jsou větší než odpisy daňové. V tomto případě poplatník musí o tento rozdíl zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji sloužící k výpočtu základu daně.

⁴⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 30a

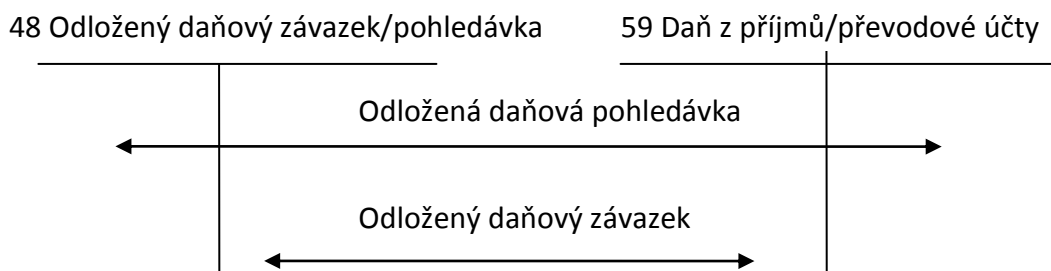
⁴⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 30b

⁴⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 32

Jelikož z účetních a daňových odpisů vyplývají rozdíly, dochází často k tomu, že daňové odpisy jsou větší nebo menší než účetní odpisy, proto je nutné, aby na tento stav účetnictví reagovalo. Aby byla dodržena účetní zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti a zásada opatrnosti, je nutné zúčtovat tyto rozdíly pomocí odložené daně (dále jen OD). OD neovlivňuje základ daně z příjmu, ovlivňuje ovšem účetní hospodářský výsledek.

OD pomáhá vyřešit časové rozdíly a koriguje dopady daňových odpisů v budoucnosti (dopady vyplývající z rozdílné výše základu daně). OD se účtuje z přechodných rozdílů (rozdíly mohou být i trvalé, tzn. takové, které účetní jednotka nemůže podle ZDP daňově uplatnit). Odložená daňová pohledávka nebo závazek se zjistí jako součin výsledného rozdílu a sazby daně z příjmů, která je stanovena zákonem o daních z příjmů (pokud se změní, je třeba zaúčtovat tento rozdíl prostřednictvím účtu v účtové skupině 59). O odloženém daňovém závazku se účtuje vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti. Povinně OD vykazují účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu a jednotky, které tvoří konsolidační celek. Ostatní jednotky OD mohou účtovat.⁴⁹

OD v případě rozdílů vzniklých odlišným způsobem odpisování odpisovaného majetku zjistíme přechodný rozdíl jako rozdíl účetní hodnoty odpisovaného aktiva a daňové hodnoty odpisovaného aktiva. Pokud bude hodnota kladná, jedná se o daňový závazek, jestliže vypočítáme hodnotu zápornou, jedná se o daňovou pohledávku. Odložená daň je v rozvaze vykazována odděleně. Ve výsledovce je nákladem či výnosem daného období. Schéma účtování o odložené dani v běžném období vypadá následovně:



⁴⁹ Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 59

V případě zahájení účtování OD se účtuje OD vztahující se k předchozímu období na účet 42 (nerozdělený zisk/nerozdělená ztráta z minulých let). Dále je důležité uvést, že v případě účtování o odložené dani neplatí zákaz kompenzace, tzn., že se jednotlivé položky na účtu 48 mohou vzájemně zúčtovat.

2.4 Projevy účetních a daňových odpisů a odložené daně v účetních výkazech

V následující části bych rád popsal a za pomoci jednoduchého příkladu vysvětlil projevy účetních a daňových odpisů a odložené daně v účetních výkazech. V tomto příkladu bude užitá účetní jednotka, která vlastní DM – stroj o hodnotě 100 - a která účtuje o účetních odpisech a odpisech daňových. Sazba daně z příjmů právnických osob bude pro zjednodušení v každém roce 20%. Majetek bude začleněn do druhé odpisové skupiny a bude se pomocí daňových odpisů odepisovat lineárně.

Tato účetní jednotka musí po pořízení stroje určit účetní a daňové odpisy. Skutečné opotřebení majetku účetní jednotky by měly vyjadřovat účetní odpisy. Tyto odpisy jsou nákladem běžného účetního období a až na výjimky stanovené ZÚ je jejich konkrétní způsob odpisování stanoven účetní jednotkou podle předpokládaného způsobu a doby použití. V tomto případě se předpokládá rovnoměrné používání stroje na dobu pěti let. Účetní jednotka tudíž zvolila lineární odpisy. Tedy každý rok bude výše odpisů o hodnotě 20, to znamená, že pět let po sobě bude účetní hospodářský výsledek snížen o hodnotu 20. Účetní odpisy snižují účetní hospodářský výsledek, ovšem ke skutečnému úbytku finančních prostředků nedochází. Tyto odpisy se tak stávají zdrojem financování účetní jednotky pro další investice. Každý rok navíc dochází ke kumulaci odpisů, tedy k vytváření opravek. Hodnota opravek tedy snižuje hodnotu DM. Rozdíl mezi hodnotou majetku a opravkami tvoří ZC majetku. Hodnota opravek figuruje v Rozvaze u opravné položky k DM. Průběh účetního odpisování znázorňuje tabulka č. 7.

Tabulka 7: Účetní odpisy - vzorový příklad

Rok	1	2	3	4	5
Účetní odpis	20	20	20	20	20
Účetní oprávky	20	40	60	80	100
ZC = hodnota stroje – oprávky daného roku	80	60	40	20	0

Zdroj: Vlastní úprava

Pro účely ZDP může účetní jednotka uplatnit odpisy pouze do maximální možné výše stanovené v ZDP. Stroj, který vlastní tato účetní jednotka bude začleněn do druhé odpisové skupiny, tudíž se bude odepisovat též 5 let. Účetní jednotka si zvolila rovnoměrné daňové odpisy. Způsob daňového odepisování je stanovený ZDP. Průběh lineárního odepisování je uveden v tabulce č. 8.

Tabulka 8: Daňové odpisy - vzorový příklad

Rok	1	2	3	4	5
Daňový odpis	11	22,25	22,25	22,25	22,25
Daňové oprávky	11	33,25	55,5	77,75	100
ZC = hodnota stroje – oprávky daného roku	89	66,75	44,5	22,25	0

Zdroj: Vlastní úprava

Daňové odpisy slouží pro stanovení základu daně, ze kterého se následně vypočítá výše daně z příjmů. Pro stanovení základu daně se vychází z výsledku hospodaření před zdaněním, který zahrnuje účetní odpisy. Tento výsledek je upravován o rozdíl, který vzniká mezi účetními a daňovými odpisy.

Jelikož se daňová a účetní ZC liší, vzniká rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou. Z tohoto rozdílu je následně počítána odložená daň. V našem případě tyto rozdíly ukazuje č. Tabulka 9 9.

Tabulka 9: Rozdíl mezi ZC a odložená daň - vzorový příklad

Rok	1	2	3	4	5
Účetní ZC	80	60	40	20	0
Daňová ZC	89	66,75	44,5	22,25	0
Rozdíl mezi účetní a daňovou ZC	-9	-6,75	-4,5	-2,25	0
Odložená daň = rozdíl mezi daňovou a účetní ZC × sazba daně z příjmů (v tomto příkladě 20%)	-1,8	-1,35	-0,9	-0,45	0

Zdroj: Vlastní úprava

Odložená daň se dá vypočítat i tzv. výsledkovou metodou a to součinem rozdílu mezi daňovým odpisem a účetním opisem a sazbou daně z příjmů. Tento příklad, uvedený v tabulce č. 10, lépe demonstruje působení odložené daně v čase, kdy součet odložené daně každého roku je roven nule.

Tabulka 10: Výsledková metoda a odložená daň - vzorový příklad

Daňový odpis	Účetní odpis	Rozdíl	sazba daně v %	odl. daň
11	20	-9	20	-1,8
22,25	20	2,25	20	0,45
22,25	20	2,25	20	0,45
22,25	20	2,25	20	0,45
22,25	20	2,25	20	0,45

Zdroj: Vlastní úprava

Odložená daň je prostředkem, kterým je zachována zásada opatrnosti. V případě rozdílu mezi účetní a daňovou ZC proto, aby účetnictví eliminovalo budoucí vliv rozdílů předčasným rozdělením, nebo zbytečným zadržením finančních prostředků ve výši zdaněného rozdílu účetních a daňových odpisů. Odložená daň zvyšuje nebo snižuje hospodářský výsledek podle toho, zda byl vypočítán odložený daňový závazek (snižuje výsledek hospodaření), nebo odložená daňová pohledávka (zvyšuje výsledek hospodaření). V případě vzorového příkladu byl v prvních čtyřech letech vypočítán záporný rozdíl. Záporný rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou značí, že si daný subjekt bude moci uplatnit větší část daňových nákladů až v budoucnu a tudíž bude více snižovat svůj základ daně v následujících letech. Vznikla tedy odložená daňová pohledávka. Pokud by firma zvolila jiné odpisy, mohlo by dojít i k opačné situaci, tedy ke vzniku odloženého daňového závazku. Tímto způsobem firma zachová zásadu opatrnosti, tedy pozdrží, nebo naopak využije danou část HV.

3 VYMEZENÍ METOD PRO HODNOCENÍ DOPADŮ EXISTENCE DVOU DRUHŮ ODPISOVÁNÍ

V této části práce se budu zabývat vymezením metod a postupů pro následující hodnocení dopadů existence dvou druhů odpisů. Nejdříve popíši výběr společností, následně to, jakým způsobem budu zpracovávat jejich účetní výkazy a na co se zaměřím.

3.1 Cíle hodnocení

Na příkladu několika společností chci zjistit, jaké dopady mají rozdíly účetních a daňových odpisů, jak se projevují v čase, pro koho je daný systém výhodnější, zda pro stát či pro vybraný podnik, a zda se u společnosti s rozdílným podnikatelským zaměřením, tedy jinou majetkovou strukturou, rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy liší. Následně chci zjistit, co by znamenala pro podnik skutečnost, že by se daňové odpisy rovnaly odpisům účetním.

3.2 Výběr společností

Pro účely této práce jsem měl v úmyslu vybrat společnosti, které mají rozdílnou strukturu odepisovaného majetku, ideálně dvě společnosti z průmyslové oblasti, využívající DM s delší dobou odpisování, a třetí společnost, u které je větší potřeba rychlé obnovy DM jako například u softwarové firmy. Tyto společnosti měly mít podobný podíl dlouhodobého odepisovaného majetku a celkových aktiv a zároveň účtují o odložené dani a své účetní výkazy uveřejňují ve sbírce listin obchodního zákoníku na internetu. Ve výběru společností jsem se zaměřil na firmy působící v Pardubickém kraji, z něhož pocházím.

Při samotném výběru potřebných dat a hledání vhodných společností jsem narazil na skutečnost, že potřebná data v obchodním rejstříku nejsou dostupná, nebo s velkými obtížemi a jen za krátký časový úsek. Mnohdy firmy vůbec nevystavily své účetní výkazy nebo výkazy z některých let chybí, případně ještě nebyly převedeny do elektronické podoby a vystaveny v Obchodním rejstříku. Setkal jsem se i s takovými případy, že výkazy sice byly přístupny, ale data byla nečitelná nebo začerněna, např. u společnosti LDM, spol. s r.o.

Skutečnost, že firmy neuveřejňují účetní výkazy, potvrzuje tisková zpráva Komory certifikovaných účetních ze dne 18. června 2012. Podle této zprávy až 63% firem a zkoumaných subjektů nezveřejnilo účetní závěrku. Navíc se podle této zprávy každý rok disciplína firem ve výkaznictví zhoršuje a to hlavně u společností s ručením omezeným.⁵⁰ K tomu je nutno přidat, že téměř jedna pětina účetních byla požádána o vylepšení zisku či jiných ekonomických ukazatelů.⁵¹

Pro vlastní hodnocení firem jsem vybral následující společnosti: SOR Libchavy spol. s r.o. a Forez s.r.o., u kterých budu omezen pouze na výkazy let 2002 až 2011. Tyto firmy mají průměrnou velikost poměru odpisovaného kapitálu vůči celkovým aktivům v rozmezí 31% pro firmu SOR Libchavy spol. s r.o. a 52% u firmy Forez s.r.o. Průměrná velikost poměru odpisovaného kapitálu vůči celkovým aktivům byla počítána jako průměr poměru odpisovaného kapitálu vůči celkovým aktivům všech hodnocených období.

3.3 Způsoby analýzy účetních výkazů

U vybraných společností budu analyzovat vybrané údaje z rozvahy, z výkazu zisků a ztrát a z přílohy výroční zprávy uveřejněných v období 2002 - 2011. Využiji analýzu absolutních ukazatelů a horizontální a vertikální analýzu pro sledování změn vybraných položek rozvahy.

Vertikální analýza neboli procentní rozbor komponent vyjadřuje procentní podíly položek (komponent) vůči jedné z těchto položek. Při této technice se pracuje v jednotlivých letech odshora dolů.⁵² Horizontální analýza neboli analýza trendů porovnává jednotlivé položky výkazů v čase, provádí se po řádcích. Poměruje vybraný údaj ze sledovaného roku k výchozímu roku. Sleduje se jak procentní vyjádření, tak absolutní změna.⁵³ Absolutní změna je rovna rozdílu hodnoty sledovaného období a hodnoty předchozího období. Procentní vyjádření změny získám pomocí následujícího vzorce:

⁵⁰ Přístupné online: http://www.komora-ucetnich.cz/files/useruploads/kcu_tz_zaverka.pdf

⁵¹ Přístupné online: http://www.komora-ucetnich.cz/files/useruploads/kcu_tz_zaverka.pdf

⁵² KOVANICOVÁ, D. KOVANIC, P. *Poklady skryté v účetnictví. Díl II.* Praha: Polygon, 1995, s. 253.

⁵³ KOVANICOVÁ, D. KOVANIC, P. *Poklady skryté v účetnictví. Díl II.* Praha: Polygon, 1995, s. 249.

$$\text{Změna} = \frac{(\text{hodnota sledovaného období} - \text{hodnota předchozího období}) \times 100}{\text{hodnota sledovaného období}}$$

Při rozboru rozvah vybraných společností během sledovaného období použiji za základ pro procentní vyjádření aktiva celkem brutto.

Nejdříve vyhodnotím celková odepisovaná aktiva netto, brutto a oprávky. Hodnotu odepisovaných aktiv brutto, stejně jako hodnotu oprávek, budu čerpat z rozvah daných společností během zkoumaných let. Tyto hodnoty jsou upraveny o neodepisovaný dlouhodobý majetek, jako jsou například pozemky. Hodnota odepisovaného majetku netto je vypočítána jako rozdíl hodnoty brutto a hodnoty oprávek. Pomocí sestrojeného grafu dostanu přehled o vývoji odepisovaného dlouhodobého majetku netto, brutto a stupni odepsanosti majetku.

Následně provedu vertikální analýzu DM odepisovaného brutto, DM odepisovaného netto a oprávek, vše propojím a porovnáím s horizontální analýzou těchto položek. Poté se zaměřím na analýzu odložené daně (odložené daňové pohledávky či závazku). Vývoj odložené daně znázorním graficky, použiji též vertikální a horizontální analýzy pro hodnocení této položky.

3.3.1 Vliv rozdílu účetních a daňových odpisů na hospodářský výsledek před zdaněním

Ve sledovaném období vyzkouším, zda by bylo pro firmu výhodnější používat daňové odpisy o stejné hodnotě jako odpisy účetní, nebo odepisovat stávajícím způsobem, kdy se daňové a účetní odpisy liší. Tím zjistím, pro koho je aktuální situace výhodnější a co by se stalo, kdyby se daňové odpisy rovnaly s účetními odpisy.

Tohoto cíle dosáhnu porovnáním sumy hospodářských výsledků před zdaněním, ovlivněných účetními odpisy, a sumy hospodářských výsledků před zdaněním, ovlivněných daňovými odpisy v letech 2002 až 2011.

Sumu hospodářských výsledků před zdaněním obsahujících účetní odpisy získám přímo z výkazů zisku a ztrát sledovaných let. Sumu hospodářských výsledků před zdaněním obsahujících daňové odpisy získám úpravou hospodářských výsledků před zdaněním se zahrnutými účetními odpisy. Výsledek hospodaření před zdaněním s vlivem daňových odpisů získám pomocí vzorce:

VH před zdaněním s vlivem daňových odpisů

= VH před zdaněním + účetní odpisy daného roku

- daňové odpisy daného roku

Daňové odpisy pro dané období vypočítám odečtením oprávek minulého roku od oprávek roku současného. Oprávky současného roku získám odečtením hodnoty dlouhodobého daňově odepisovaného majetku netto od hodnoty dlouhodobého daňově odepisovaného majetku brutto. Hodnotu dlouhodobého daňově odepisovaného majetku netto zjistím přičtením rozdílu mezi účetní a daňovou ZC k hodnotě dlouhodobého účetně odepisovaného majetku netto. Hodnotu rozdílu mezi účetní a daňovou ZC daňově odepisovaného majetku zjistím podílem odloženého daňového závazku či odložené daňové pohledávky a příslušné sazby daně z příjmů právnických osob. Příslušné sazby daně z příjmů právnických osob pro každý hodnocený rok jsou uvedeny v tabulce č. 11.

Tabulka 11: Vývoj daně z příjmů právnických osob

Rok	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Daň z příjmů	31%	31%	28%	26%	24%	24%	21%	20%	19%	19%	19%

Zdroj: zákon č. 586/1992 o daních z příjmů a vlastní úprava

Hodnota dlouhodobého účetně odepisovaného majetku brutto je počítána přímo z rozvahy. Kroky k získání daňového odpisu současného roku se dají rozepsat následujícím způsobem:

1. Odložená daň x sazba daně z příjmů pro současný rok = rozdíl mezi ZC daňovou a účetní
2. Rozdíl mezi ZC daňovou a účetní + účetní ZC = Zůstatková hodnota majetku daňová
3. Brutto hodnota majetku – zůstatková hodnota majetku daňová = daňové oprávky současného roku.
4. Hodnota majetku brutto minulého roku – oprávky daňové minulého roku = daňové oprávky minulého roku.

5. Daňové oprávký současného roku – daňové oprávký minulého roku = daňový odpis současného roku.

Slabým místem výpočtu daňového odpisu může být hodnota majetku brutto. V celém výpočtu bude hodnota brutto daňově odepisovatelného majetku shodná s hodnotou brutto majetku účetně odepisovatelného. Ovšem tato hodnota brutto daňově odepisovatelného majetku může být z důvodu neznatelností hmotného majetku pro daňové odpisování podle ZDP mírně odlišná, proto je nutno přihlížet k tomuto stavu při interpretaci výsledků.

4 PROJEVY V ÚČETNÍM VYKAZOVÁNÍ A V HOSPODÁŘSKÉM VÝSLEDKU

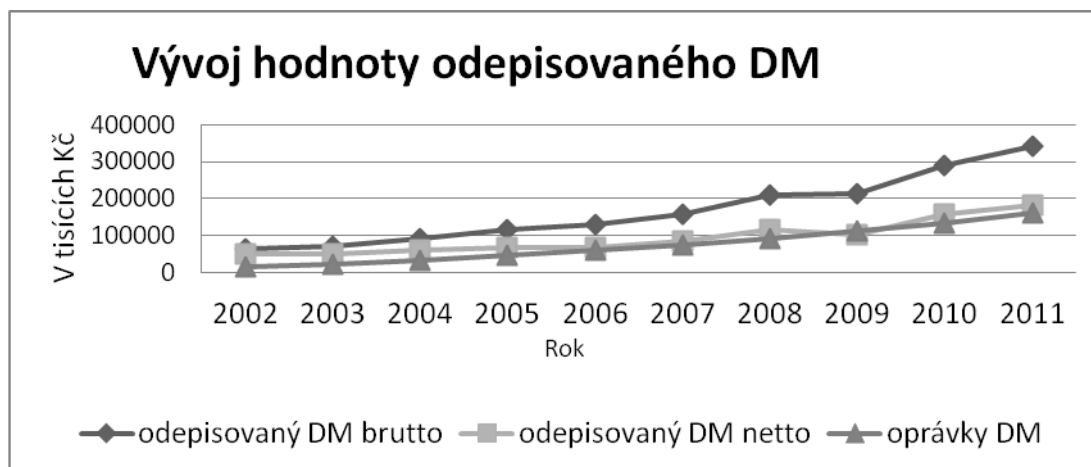
4.1 Forez s.r.o.

Společnost Forez s.r.o. působí v oblasti strojní výroby, spojené s konstrukční kanceláří. Se svými 192 zaměstnanci patří mezi nástrojárny střední velikosti, ovšem počtem konstrukčních kapacit konkuruje největším nástrojárnám v České republice.⁵⁴ Tato firma se již od svého vzniku v roce 1996 snaží o neustálé inovace ve výrobě a ve všech procesech uvnitř firmy i navenek. Společnost sídlí v Ostrově u Lanškrouna.

4.1.1 Analýza účetních výkazů

Při sledování vývoje odepisovaného DM (viz graf č. 1) lze odhadnout, že firma Forez s.r.o. pravidelně investuje do odepisovaného DM. Za povšimnutí stojí rozdíl v letech 2008 a 2009, kdy byly investice do nového DM oproti ostatním rokům minimální. V tomto roce též převýšila hodnota opravek DM hodnotu odepisovaného DM netto. Dochází pouze k mírnému zastarávání odepisovaného DM. Hodnota opravek DM převýšila hodnotu odepisovaného DM netto pouze v roce 2009 a to z důvodu minimálních investic v daném roce.

Graf 1 – Vývoj odepisovaného DM



Zdroj: Vlastní úprava, rozvaha firmy Forez z let 2002 – 2011

Z provedené vertikální analýzy (viz tabulka č. 12) je patrné, že hodnoty podílu DM odepisovaného brutto a netto na celkovém majetku jsou v průběhu hodnocených

⁵⁴ Forez s.r.o. [online]. [cit. 2013-04-17]. Dostupné z: <http://www.forez.cz/page.php?a=historie&i=historie&l=cz>

let vyrovnané. Hodnoty DM odepisovaného brutto se pohybují v rozmezí 45 – 53% a hodnoty DM odepisovaného netto v rozmezí 24 – 41%. V letech 2006 a 2007 jsou hodnoty DM odepisovaného brutto a netto dokonce totožné. Největší rozdíl těchto dvou hodnot nacházíme v roce 2009, kdy DM odepisovaný brutto dosahuje hodnoty 51% a hodnota DM odepisovaného netto je 24%, v tomto roce je logicky nejvyšší hodnota oprávek, která od roku 2002 do tohoto zmiňovaného roku 2009 stále rostla, v letech následujících (2010 a 2011) je pak totožná – 24%.

Tabulka 12 - Vertikální analýza odepisovaného majetku firmy Forez s.r.o.

Rok	2002	%	2003	%	2004	%	2005	%	2006	%
Aktiva celkem brutto	117513	100	147137	100	203980	100	240169	100	283145	100
DM odepisovaný brutto	62457	50	71405	49	92322	45	114017	47	128499	45
DM odepisovaný netto	48068	41	48458	33	58665	29	68496	29	68302	24
Odložená daň	3906	3,3	4390	3	4918	2,5	5671	2,4	5346	1,9
Oprávký	14389	12	22947	16	33657	17	45521	19	60197	21
Rok	2007	%	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%
Aktiva celkem brutto	348346	100	392604	100	412101	100	559533	100	660989	100
DM odepisovaný brutto	158402	45	207848	53	211588	51	291017	52	342084	52
DM odepisovaný netto	83910	24	116397	30	100712	24	158662	28	181253	27
Odložená daň	5346	1,5	5964	1,5	6056	1,5	6582	1,2	8117	1,2
Oprávký	74492	21	91451	23	110876	27	132355	24	160831	24

Uvedené hodnoty pro každý rok jsou v celých tisících Kč.

Zdroj: Vlastní úprava, rozvaha a VZZ firmy Forez s.r.o. z let 2002 – 2011

Horizontální analýzu odepisovaného majetku firmy Forez s.r.o. v letech 2002 až 2011 zobrazují tabulky č. 13 a 14.

Hodnota aktiv od roku 2002, kdy dosahovala částky 117 513 000 Kč, k roku 2011, kdy už dosahovala částky 660 989 000 Kč, vzrostla téměř šestkrát. Obdobný nárůst v průběhu analyzovaných let sledujeme i v případě dlouhodobého odepisovaného majetku brutto. Odlišnost nacházíme při pozorování změn hodnot DM odepisovaného netto, jehož hodnota v letech 2002 a 2003 je téměř totožná, v letech 2004 až 2008 má vzrůstající charakter, ale v roce 2009 klesá o 13%, což je způsobeno minimálními investicemi. V letech 2010 a 2011 pak opět dochází k nárůstu odepisovaného DM netto. Poslední analyzovanou hodnotou jsou oprávký, jejichž hodnota se v průběhu sledovaných let téměř zdvojnásobila.

Firma Forez s.r.o. během hodnoceného období vykazuje zápornou odloženou daň. V tomto případě se jedná o odložený daňový závazek. Absolutní hodnota tohoto

odloženého daňového závazku roste. Pokud tuto hodnotu vydělíme sazbou daně platné pro příslušný rok, získáme přibližnou velikost rozdílu mezi zůstatkovou účetní a daňovou cenou DM. Při sledování tohoto rozdílu je ještě razantněji vidět růst rozdílu mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou. Je to též způsobeno vývojem sazby daně z příjmu právnických osob.

Tabulka 13 - Horizontální analýza odepisovaného majetku firmy Forez s.r.o. v letech 2002 - 2005

Forez s.r.o.	2002	abs.	%	2003	abs.	%	2004	abs.	%	2005	abs.	%
Aktiva celkem brutto	117513	21484	22	147137	29624	25	203980	56843	39	240169	36189	18
DM odepisovaný brutto	62457	13415	27	71405	8948	14	92322	20917	29	114017	21695	23
DM odepisovaný netto	48068	10800	29	48458	390	1	58665	10207	21	68496	9831	17
Odložená daň	3906	-	3,3	4390	484	12	4918	528	12	5671	753	15
Oprávký	14389	2615	22	22947	8558	59	33657	10710	47	45521	11864	35

Uvedené hodnoty u jednotlivých let jsou v celých tisících Kč.

Zdroj: Vlastní úprava, rozvaha a VZZ firmy Forez s.r.o. z let 2002 – 2005

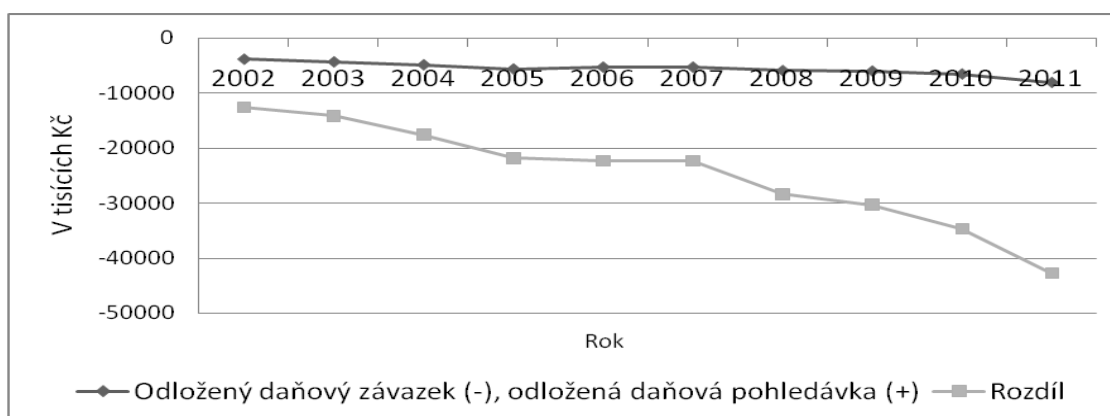
Tabulka 14 - Horizontální analýza odepisovaného majetku firmy Forez s.r.o. v letech 2006 – 2011

Forez s.r.o.	2006	abs.	%	2007	abs.	%	2008	abs.	%
Aktiva celkem brutto	283145	42976	18	348346	65201	23	392604	44258	13
DM odepisovaný brutto	128499	14482	13	158402	29903	23	207848	49446	31
DM odepisovaný netto	68302	-194	0	83910	15608	23	116397	32487	39
Odložená daň	5346	-325	-6	52346	0	0	5964	618	12
Oprávký	60197	14676	32	74492	14295	24	91451	16959	23
Forez s.r.o.	2009	abs.	%	2010	abs.	%	2011	abs.	%
Aktiva celkem brutto	412101	19497	5	559533	147432	36	660989	101456	18
DM odepisovaný brutto	211588	3740	2	291017	79429	38	342084	51067	18
DM odepisovaný netto	100712	-15685	-13	158662	57950	58	181253	22591	14
Odložená daň	6056	92	1,5	6582	526	9	8117	1535	23
Oprávký	110876	19425	21	132355	21479	19	160831	28476	22

Uvedené hodnoty u jednotlivých let jsou v celých tisících Kč.

Zdroj: Vlastní úprava, rozvaha a VZZ firmy Forez s.r.o. z let 2006 – 2011

Graf 2 – Vývoj odložené daně a rozdílu mezi účetní a daňovou ZC



Zdroj: Vlastní úprava, rozvaha firmy Forez z let 2002 – 2011

Jiný pohled na důležitost odložené daně poskytuje vertikální a horizontální analýza odložené daně a oprávek. Hodnota odložené daně na celkových aktivech či pasivech brutto se podle tabulky č. 12 pohybuje mezi 3,3 a 1,2 %. Během celého zkoumaného období má tato hodnota klesající tendenci. Naopak hodnota oprávek se pohybuje mezi 12 až 27 % v poměru k celkovým aktivům brutto. Dle tabulek č.

Tabulka 13 a 14 Tabulka 14 sice absolutní velikost roste, ale tento růst je zanedbatelný vůči růstu oprávek a celkovým aktivům brutto. Z toho se dá usuzovat, že odložená daň nemá na hospodaření společnosti velké dopady.

4.1.2 Porovnání daňových a účetních odpisů

Při zjišťování sumy výsledků hospodaření s vlivem účetních odpisů a sumy výsledků hospodaření ovlivněných daňovými odpisy (viz tabulka č. 15) jsem zjistil, že hodnota účetních odpisů je ve sledovaných letech nižší, než hodnota daňových odpisů, výjimku tvoří pouze rok 2007, kdy nastala opačná situace, tedy hodnota účetních odpisů převýšila hodnotu odpisů daňových.

Tabulka 15 - Výpočet daňových a účetních odpisů firmy Forez s.r.o.

Rok	2002	2003	2004	2005	2006
DM brutto	62457	71405	92322	114017	128499
Rozdíl mezi účetní a daňovou ZC	-12600	-14161	-17564	-21812	-22275
Účetní ZC	48068	48458	58665	68496	68302
DM daňově odepisovaný brutto	62457	71405	92322	114017	128499
Daňová ZC DM	35468	34297	41101	46684	46027
Daňové oprávk	26989	37108	51221	67333	82472
účetní odpisy	7597	8659	10710	13323	15722
daňové odpisy	15215	10119	14113	16111	15140
VH před zdaněním s ÚO	7166	7659	13800	27693	32799
VH před zdaněním s DO	-452	6199	10397	24905	33382
Rok	2007	2008	2009	2010	2011
DM brutto	158402	207848	211588	291017	342084
Rozdíl mezi účetní a daňovou ZC	-22275	-28400	-30280	-34642	-42721
Účetní ZC	83910	116397	100712	158662	181253
DM daňově odepisovaný brutto	158402	207848	211588	291017	342084
Daňová ZC DM	61635	87997	70432	124020	138532
Daňové oprávk	96767	119851	141156	166997	203552
účetní odpisy	16286	17926	20441	22441	29373
daňové odpisy	14295	23084	21305	25841	36555
VH před zdaněním s ÚO	38785	23532	18607	73276	46638
VH před zdaněním s DO	40776	18374	17743	69876	39456

Uvedené hodnoty u jednotlivých let jsou v celých tisících Kč.

Zdroj: Vlastní úprava, rozvaha a vzz firmy Forez s.r.o. z let 2002 – 2011

Vypočítal jsem, že suma VH před zdaněním s vlivem účetních odpisů je vyšší než suma VH před zdaněním s vlivem daňových odpisů, viz tabulka č. 16. Rozdíl těchto hodnot je 29 300 000 Kč.

Tabulka 16 – VH s účetními a daňovými odpisy

Suma VH před zdaněním s účetními odpisy	289955
Suma VH před zdaněním s daňovými odpisy	260655
Rozdíl	29300
Suma daňových odpisů	191778
Suma účetních odpisů	162478

Uvedené hodnoty jsou v celých tisících Kč.

Zdroj: Vlastní úprava a VZZ firmy Forez s.r.o.

Z této situace vyplývá, že aktuální systém odepisování je pro firmu Forez s.r.o. z daňového hlediska výhodný. O vypočítanou hodnotu rozdílu firma snížila základ pro výpočet daně z příjmů právnických osob. Pro stát je tedy tato situace méně výhodná, než kdyby daňové odpisy odpovídaly účetním odpisům.

U firmy Forez s.r.o. může být chybovost, způsobená odlišnou hodnotou daňově nebo účetně odepisovaného DM brutto, minimální. Firma se totiž snaží nastavit podobné podmínky zařazení majetku do odepisování, jako jsou podmínky daňové.

4.1.3 Způsob odepisování DM firmy Forez s.r.o.

Z příloh tvořících součást účetní závěrky lze zjistit, že firma mezi lety 2001 - 2004 drobný nehmotný investiční majetek do 60 tis. Kč účetně odepisovala jednorázově přímo do nákladů. Mezi lety 2002 - 2011 odepisovala přímo do nákladů drobný nehmotný investiční majetek do 40 tis. Kč. Účetní odpisy hmotného investičního majetku jsou vypočteny jako podíl vstupní ceny a počtu měsíců odepisování podle zatřídění do odpisových skupin dle přílohy k zákonu o dani z příjmů. Firma Forez s.r.o. uvádí ve svých Přílohách, že mezi lety 2001 - 2004 odepisuje hmotný investiční majetek rovnoměrným způsobem a od roku 2005 do roku 2011 odepisuje hmotný investiční majetek zrychleným způsobem.⁵⁵

Přesnější určení účetních odpisů není možné z důvodu chybovosti dat uvedených v Přílohách účetních závěrek firmy Forez s.r.o., dle uvedených údajů není možné zjistit přesné hodnoty majetku v jednotlivých skupinách majetku, jako jsou

⁵⁵ Příloha k účetní závěrce firmy Forez s.r.o., dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=i-sor%3a209076&klic=6199oc>

počítače a software, stavby, stroje a drobný majetek. Dále v jednotlivých letech chybí konkrétní údaje o výši odpisů pro dané skupiny.

Způsob daňového odepisování není možné z dostupných podkladů zjistit, lze pouze konstatovat, že účetní odpisy firmy Forez s.r.o. byly pomalejší než odpisy daňové.

4.1.4 Shrnutí výsledků analýzy výkazů firmy Forez s.r.o.

Firma Forez s.r.o. je firmou, která pravidelně investuje do svého DM. Pouze v roce 2009 nepřekročily investice do tohoto majetku 1 %, což mělo vliv na snížení DM netto o 13 %, tato skutečnost na vývoj odložené daně neměla patrný vliv. Při vyčíslení hodnoty daňových odpisů jsem zjistil, že účetní odpisy jsou pomalejší než odpisy daňové. Vyčíslením sumy výsledků hospodaření před zdaněním za použití hodnot účetních odpisů, v druhém případě za použití pouze hodnot daňových jsem dospěl k závěru, že výsledek hospodaření s vlivem účetních odpisů je vyšší než výsledek hospodaření s vlivem daňových odpisů. Tato situace je pro firmu příznivá tím, že rozdíl těchto hodnot je součástí zdrojů financování majetku, a to ve výši odloženého daňového závazku. Též se dá tato situace interpretovat tak, že pro stát je nastavení těchto odpisů nevýhodné. Dalo by se spekulovat nad tím, zda by se mohlo jednat o cílenou „pobídku“ sloužící pro rozvoj průmyslové oblasti, tudíž i pro rychlejší obnovu DM průmyslových firem a větší konkurenceschopnost. Konkrétní způsoby odepisování se mi u firmy Forez s.r.o. nepodařily stanovit, jelikož doplňující údaje z Příloh účetní závěrky obsahovaly již zmíněné chyby a nepřesnosti. Lze jen konstatovat, že do roku 2004 firma odepisovala hmotný investiční majetek lineárně a od roku 2005 začala tento majetek odepisovat zrychleně.

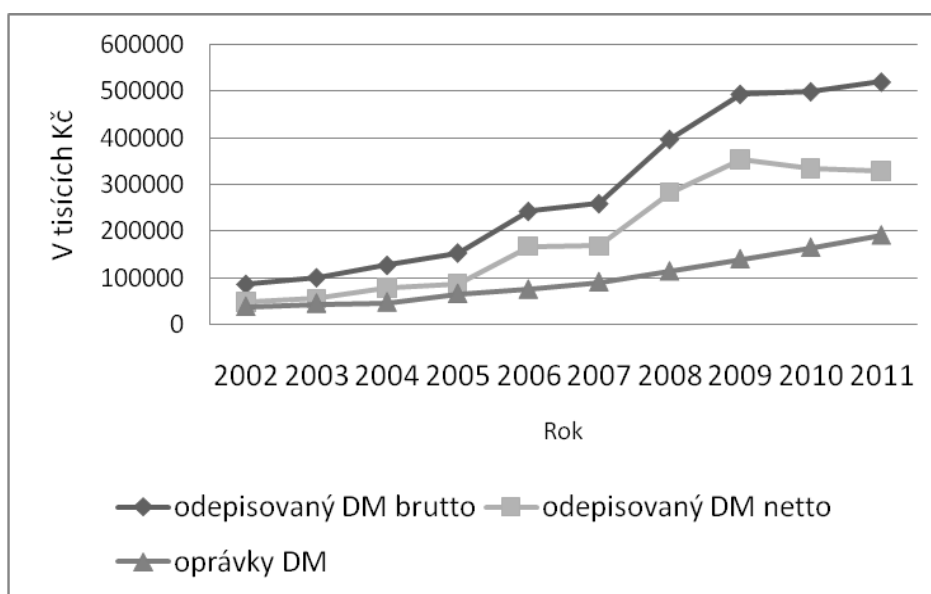
4.2 SOR Libchavy spol. s r.o.

Firma SOR Libchavy spol. s r.o. patří mezi významné výrobce autobusů. Společnost je v současné době druhým největším výrobcem autobusů v České republice. Mimo výrobu autobusů firma zajišťuje i servis, opravu a prodej náhradních dílů. Cílem společnosti je vybudovat ze SOR předního evropského výrobce autobusů.⁵⁶ Sídlo firmy je v Libchavách, nedaleko Ústí nad Orlicí.

4.2.1 Analýza účetních výkazů

Společnost SOR Libchavy spol. s r.o. neustále investuje do odepisovaného DM. Sice v roce 2007, 2010 a 2011 můžeme vidět minimální růst hodnoty odepisovaného DM, ovšem během let 2008 a 2009 dochází k razantním investicím, čemuž odpovídá i vývoj hodnoty odepisovaného DM netto.

Graf 3 - Vývoj hodnoty odepisovaného DM



Zdroj: Vlastní úprava a rozvaha firmy SOR Libchavy spol. s r.o. z let 2002 – 2011.

Vertikální analýza hodnot DM odepisovaného netto, DM odepisovaného brutto a opravek je názorně zobrazena pomocí tabulky č. 17. Z této analýzy lze zjistit, že podíl DM odepisovaného netto vůči aktivům celkem brutto se pohybuje v rozmezí 13 – 23 %, přičemž vrcholu 23 % dosahuje v roce 2008 a hodnoty 20 % dosahuje v letech 2006 a 2009, což odpovídá vývoji znázorněnému předcházejícím grafem č. Graf 3. Hodnota DM odepisovaného brutto se pohybuje v rozmezí 21 – 32%, maximální hodnota 32% je

⁵⁶ SOR Libchavy. [online]. [cit. 2013-04-17]. Dostupné z: <http://www.sor.cz/site/predstaveni-spolecnosti>

dosažena v roce 2008. Minimální hodnoty DM odepisovaného brutto jsou dosaženy v letech 2010 a to 22% a v roce 2011 %, což značí, že firma SOR Libchavy s r.o. musela v těchto letech investovat do jiných položek aktiv, než je odepisovaný DM. Oprávky se ve sledovaném období pohybují mezi 12 - 8 % celkových aktiv brutto.

Tabulka 17 - Vertikální analýza odepisovaného majetku firmy SOR Libchavy s r.o.

Rok	2002	%	2003	%	2004	%	2005	%	2006	%
Aktiva celkem brutto	353154	100	409578	100	524813	100	553656	100	827730	100
DM odepisovaný netto	47928	14	55244	13	79170	15	87256	16	167662	20
DM odepisovaný brutto	86174	24	100352	25	126943	24	153521	28	243140	29
Odložená daň	0	0	0	0	190	0	605	0,1	-7991	1
Oprávky	38246	11	45108	11	47773	9	66265	12	75478	9
Rok	2007	%	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%
Aktiva celkem brutto	930768	100	1253218	100	1738576	100	2264016	100	2439394	100
DM odepisovaný brutto	259650	28	397880	32	495026	28	500583	22	521250	21
DM odepisovaný netto	168086	18	283155	23	353743	20	334489	15	328719	13
Odložená daň	-2887	0,3	-2533	0,2	-1391	0,1	495	0	5422	0,2
Oprávky	91564	10	114725	9	141283	8	166094	7	192531	8

Uvedené hodnoty u jednotlivých let jsou v celých tisících Kč.

Zdroj: Vlastní úprava, rozvaha a VZZ firmy SOR Libchavy s.r.o. z let 2002 – 2011

Vertikální analýza ukazuje na vyrovnané hodnoty podílu DM odepisovaného brutto na celkovém majetku brutto. Tyto podíly se pohybují v rozmezí 21 – 32 %. Podobnou vyrovnanost vykazuje i DM odepisovaný netto, kde se hodnoty podílu pohybují v rozmezí 13 – 23 %. Největší rozdíl poměrů byl v roce 2003.

Tabulky č. 18 a 19 zobrazují horizontální analýzu podniku v rozmezí let 2002 až 2011. Rozdělení do tabulek je stejné jako u analýzy předchozí firmy. První tabulka obsahuje údaje z let 2002 až 2005, druhá tabulka zahrnuje roky 2006 až 2011.

Stejně jako v případě předchozí firmy, i zde docházím ke zjištění, že u celkových aktiv brutto došlo v průběhu sledovaných let k výraznému nárůstu. Konkrétně došlo k téměř sedminásobnému zvýšení hodnoty aktiv, porovnááme-li hodnotu v roce 2002 s hodnotou v roce 2011. Za povšimnutí pak stojí rok 2006, kdy je nárůst oproti roku předchozímu nejvýraznější – 274 074 000 Kč a tvoří 50 % celkového nárůstu ve sledovaných letech. V roce 2006 jsou analogicky nejvyšší i hodnoty DM odepisovaného brutto (58 %) a DM odepisovaného netto (92 %).

Tabulka 18 - Horizontální analýza odepisovaného majetku firmy SOR Libchavy s.r.o.

SOR Libchavy	2002	abs.	%	2003	abs.	%	2004	abs.	%	2005	abs.	%
Aktiva celkem brutto	353154	88895	34	409578	56424	16	524813	115235	28	553656	28843	5
DM odepisovaný brutto	86174	8089	10	100352	14178	16	126943	26591	26	153521	26578	21
DM odepisovaný netto	47928	4104	9	55244	7316	15	79170	23926	43	87256	8086	10
Odložená daň	0	0	0	0	0	0	190	190	∞	605	415	218
Oprávky	38246	3985	12	45108	6862	18	47773	2665	6	66265	18492	39

Zdroj: Vlastní úprava, rozvaha a VZZ firmy SOR Libchavy s.r.o. z let 2002 – 2011

Tabulka 19 - Horizontální analýza odepisovaného majetku firmy SOR Libchavy s.r.o.

Rok	2006	abs.	%	2007	abs.	%	2008	abs.	%
Aktiva celkem brutto	827730	274074	50	930768	103038	12	1253218	322450	35
DM odepisovaný brutto	243140	89619	58	259650	16510	7	397880	138230	53
DM odepisovaný netto	167662	80406	92	168086	424	0	283155	115069	68
Odložená daň	-7991	-8596	-1420	-2887	5104	64	-2533	354	12
Oprávky	75478	9213	14	91564	16086	21	114725	23161	25
Rok	2009	abs.	%	2010	abs.	%	2011	abs.	%
Aktiva celkem brutto	1738576	485358	39	2264016	525440	30	2439394	175378	8
DM odepisovaný brutto	495026	97146	24	500583	5557	1	521250	20667	4
DM odepisovaný netto	353743	70588	25	334489	-19254	-5	328719	-5770	-2
Odložená daň	-1391	1142	45	495	1886	135	-5422	-5917	-1195
Oprávky	141283	26558	23	166094	24811	18	192531	26437	16

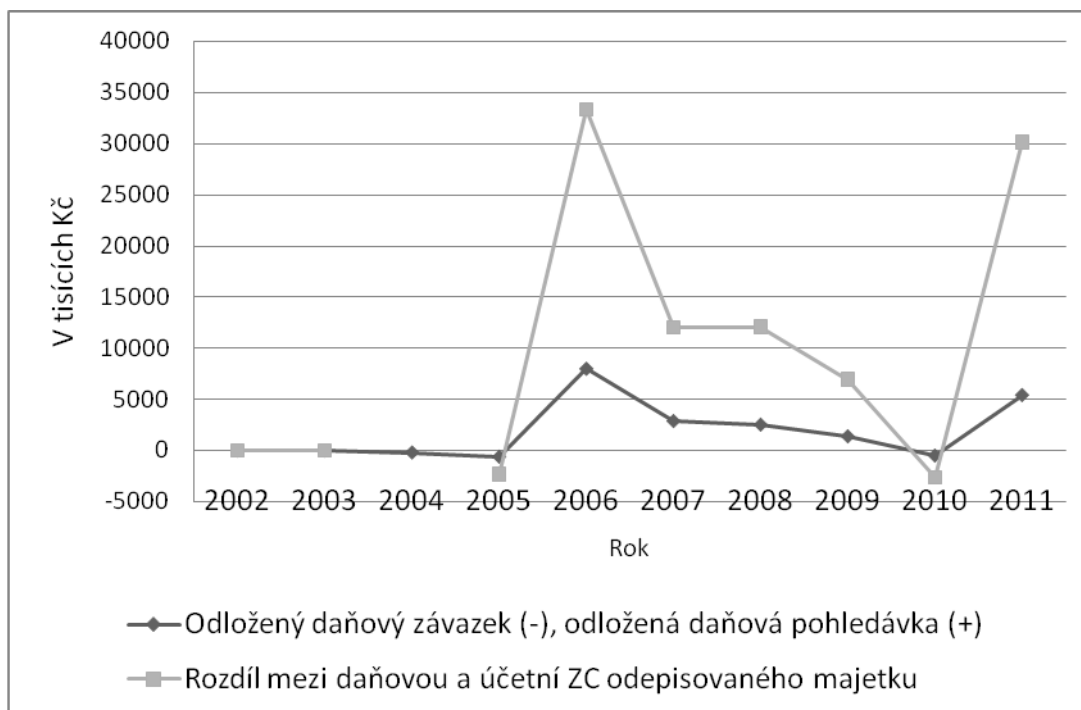
Zdroj: Vlastní úprava, rozvaha a VZZ firmy SOR Libchavy s.r.o. z let 2002 – 2011

Analogii s růstem hodnoty aktiv nacházím i při sledování vývoje hodnoty DM odepisovaného brutto ve sledovaném období, kdy dochází k šestinásobnému nárůstu. Při sledování DM odepisovaného netto dochází i k poklesu hodnoty, a to v letech 2010 a 2011, neboť hodnota DM odepisovaného brutto se oproti předchozímu roku zvýšila méně výrazně než hodnota oprávek. Hodnota oprávek zpočátku sledovaného období kolísá, od roku 2005 pak má stoupající tendenci.

Odložená daň v roce 2002 a 2003 nebyla vykázána. Podle Přílohy k roční účetní závěrce pro rok 2002 byla vypočtena odložená daňová pohledávka, ovšem z důvodu opatrnosti se o ni neúčtuje.⁵⁷ V roce 2004 a 2005 byla účtována jako odložený daňový závazek, v roce 2006 až 2006 jako odložená daňová pohledávka, v roce 2010 jako odložený daňový závazek a v posledním sledovaném roce jako odložená daňová pohledávka. Pokud porovnáím vývoj hodnoty DM brutto či netto s hodnotou odložené daně, docházím k závěru, že při větší investici dochází k razantnímu nárůstu odložené daňové pohledávky, jako tomu bylo v letech 2006 a 2011.

⁵⁷ Příloha k roční účetní závěrce pro rok 2002 firmy SOR Libchavy s.r.o., přístupné online z <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=isor%3a133826&dokumentId=C+1194%2fSL12%40KSHKl-ic=1n3cwq>

Graf 4 - Vývoj odložené daně a rozdílu mezi účetní a daňovou ZC



Zdroj: Vlastní úprava a rozvaha firmy SOR Libchavy s r.o. z let 2002 – 2011.

Hodnota odložené daně na celkových aktivech/pasivech brutto, se podle tabulky č. 17 pohybuje mezi 0 – 0,3 %. Naopak hodnota oprávek se pohybuje mezi 8 až 12 % v poměru k celkovým aktivům brutto. Z toho se dá soudit, že odložená daň, oproti hodnotě oprávek, i v případě firmy SOR Libchavy s r.o., nemá velké dopady na hospodaření této společnosti.

4.2.2 Způsob odepisování DM firmy SOR Libchavy s r.o.

Analýza hodnot souvisejících s dlouhodobým účetně odepisovaným majetkem za účelem získání jednotlivých metod a doby odepisování není možná a to z důvodu nejednoznačnosti popsaných způsobů odepisování uvedených v přílohách účetních závěrek během sledovaných let. Příkladem může být Příloha k roční účetní závěrce z roku 2002, kde je uvedeno „za základ pro výpočet odpisů je vzata metoda používaná při vyčíslování daňových odpisů. Účetní a daňové odpisy se rovnají,⁵⁸ následně je

⁵⁸Příloha k roční účetní závěrce za rok 2005 firmy SOR Libchavy s r.o. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=isor%3a133826&dokumentId=C+1194%2fSL12%40KSHK&-klic=8lleme>

uvedeno, že: „odepisování je převážně rovnoměrné“⁵⁹, ale přitom je vypočítána odložená daňová pohledávka, o které se sice z důvodu opatrnosti neúčtuje, ale tato skutečnost značí, že účetní a daňová hodnota se rozchází. V roce 2003 předchází konstatování zůstává platné, dochází ovšem ke změně účtování drobného hmotného majetku. Je uvedena doba ke konkrétním skupinám tohoto majetku a též to, že se bude tento majetek odepisovat lineárně. V roce 2005 se v Příloze k roční účetní závěrce vyskytuje následující formulace: „*Dodatkem č. 2. k vnitropodnikové Směrnici č.37/2002 bylo zrušeno ustanovení, podle kterého se daňové a účetní odpisy „velkého majetku“ rovnají.*“⁶⁰ a dále je uvedeno, že: „*počínaje dnem 1. 1. 2005 se přešlo na kombinaci individuálního stanovení životnosti podle inventárních čísel a to u významných budov, staveb, strojů a dopravních prostředků a skupinovým stanovením životnosti podle významných skupin majetku ve společnosti s vazbou na SKP, číselník skupin a podskupin majetku.*“⁶¹ Z uvedených konstatování není možné přesně vyvodit, zda všechen majetek, především majetek již vedený v účetnictví, se od roku 2005 začal odepisovat lineárně a zda se změnila doba odepisování. Z výše uvedeného lze vyvodit jen to, že od roku 2005 nově pořízený majetek bude účetně odepisován lineárním způsobem a že se doba životnosti daného majetku bude převážně řídit standardní klasifikací produkce.

4.2.3 Porovnání daňových a účetních odpisů

Pro zjištění sumy výsledků hospodaření s vlivem účetních odpisů a sumy výsledků hospodaření ovlivněných daňovými odpisy jsem postupoval pomocí metody uvedené v kapitole 3.3. Dílčí výsledky výpočtu daňových odpisů, spolu s hodnotami daňových a účetních odpisů, VH před zdaněním s ÚO a s DO, jsou uvedeny v tabulce č. 20. Daňové odpisy jsou kromě roku 2007 a 2010 menší než odpisy účetní. Ovšem v roce 2006 a 2011 vyšly daňové odpisy záporně, což značí, že hodnota DM brutto,

⁵⁹ Příloha k roční účetní závěrce za rok 2005 firmy SOR Libchavy s r.o. Dostupné z <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a133826&dokumentId=C+1194%2fSL17%40KSHK&partnum=0&variant=1&klic=8lleme>

⁶⁰ Příloha k roční účetní závěrce za rok 2005 firmy SOR Libchavy s r.o. Dostupné z <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a133826&dokumentId=C+1194%2fSL17%40KSHK&partnum=0&variant=1&klic=8lleme>

⁶¹ Příloha k roční účetní závěrce za rok 2005 firmy SOR Libchavy s r.o. Dostupné z <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a133826&dokumentId=C+1194%2fSL17%40KSHK&partnum=0&variant=1&klic=8lleme>

kteřá se odepisuje daňově, je pravděpodobně menší než účetní hodnota DM brutto. Na tuto situaci jsem již poukázal při stanovování postupu výpočtu daňových odpisů. Z uvedeného důvodu je nutno interpretovat získané výsledky s opatrností.

Tabulka 20 - Výpočet daňových a účetních odpisů

Rok	2002	2003	2004	2005	2006
DM brutto	86174	100352	126943	153521	243140
Rozdíl mezi účetní a daňovou ZC	0	0	0	-2327	33296
Účetní ZC	47928	55244	79170	87256	167662
DM daňově odepisovaný brutto	86174	100352	126943	153521	243140
Daňová ZC DM	47928	55244	79170	84929	200958
Daňové oprávkvy	38246	45108	47773	68592	42182,2
účetní odpisy	7350	8659	6762	13407	14903
daňové odpisy	3985	6862	2665	20819	-26410
VH před zdaněním s ÚO	141548	159937	180452	143679	253638
VH před zdaněním s DO	144913	161734	184549	136267	294951
Rok	2007	2008	2009	2010	2011
DM brutto	259650	397880	495026	500583	521250
Rozdíl mezi účetní a daňovou ZC	12029	12062	6955	-2605	28537
Účetní ZC	168086	283155	353743	334489	328719
DM daňově odepisovaný brutto	259650	397880	495026	500583	521250
Daňová ZC DM	180115	295217	360698	331884	357256
Daňové oprávkvy	79535	102663	134328	168699	163994
účetní odpisy	20098	24819	32081	33546	31299
daňové odpisy	373523	23128	31665	34371	-4705
VH před zdaněním s ÚO	303789	261816	308936	304612	319598
VH před zdaněním s DO	286534	263507	309352	303787	355602

Uvedené hodnoty u jednotlivých let jsou v celých tisících Kč.

Zdroj: Vlastní úprava, rozvaha a VZZ firmy SOR Libchavy s.r.o. z let 2002 – 2011

Suma výsledků hospodaření před zdaněním s vlivem účetních odpisů je nižší než suma výsledků hospodaření před zdaněním s vlivem daňových odpisů a to o 63 190 000 Kč, což značí, že stávající situace, kdy se účetní a daňové odpisy nerovnají je méně výhodná pro firmu SOR Libchavy s.r.o. a výhodná pro stát. Pokud by nastala situace, kdy by se daňové odpisy rovnaly účetním odpisům, tak by si firma SOR Libchavy s.r.o. mohla snížit základ pro výpočet daně z příjmů o vyšší hodnotu než je tomu během sledovaného období. Konkrétní hodnoty jsou uvedeny v tabulce č. 21.

Tabulka 21 - VH s účetními a daňovými odpisy

Suma VH před zdaněním s účetními odpisy	2378005
Suma VH před zdaněním s daňovými odpisy	2441196
Rozdíl	-63190
Suma daňových odpisů	129733
Suma účetních odpisů	192924

Uvedené hodnoty jsou v celých tisících Kč.

Zdroj: Vlastní úprava a VZZ firmy SOR Libchavy s.r.o.

4.2.4 Shrnutí výsledků analýzy výkazů firmy SOR Libchavy s r.o.

Firma SOR Libchavy s r.o. každý rok sledovaného období investuje do pořízení nového odepisovaného DM. Společnost vykazuje vyrovnané hodnoty podílu účetně odepisovaného DM brutto, netto a oprávek účetně odepisovaného DM na celkových aktivech brutto.

Vyčíslením sumy výsledků hospodaření před zdaněním za použití hodnot účetních odpisů a v druhém případě za použití pouze hodnot daňových odpisů jsem dospěl k závěru, že výsledek s vlivem účetních odpisů je nižší než výsledek hospodaření s vlivem daňových odpisů. Tato situace je pro firmu SOR Libchavy s r.o. nepříznivá tím, že rozdíl těchto hodnot je pohledávkou vůči státu, z pozice státu se tedy jedná o závazek. Dalo by se spekulovat nad tím, do jaké míry tato hodnota zbrzdí investice a konkurenceschopnost podniku. V každém případě samotná hodnota odložené daně se u této společnosti pohybuje v rozmezí 0 – 0,3 %, což se zdá být zanedbatelnou položkou. Konkrétní způsoby odepisování nebylo, podobně jako u firmy Forez s.r.o., možné stanovit. Pouze z Přílohy k účetním závěrkám lze vyvodit, že firma od roku 2005 účetně odepisuje lineárně. Do roku 2005 měla v těchto přílohách uvedeno, že se účetní odpisy rovnají daňovým a že firma odepisuje převážně lineárně, ovšem ve výkazech mezi hodnocenými roky 2002 – 2005 existuje několik nejasností a nelze s určitostí odvodit jakým způsobem firma konkrétní druhy majetku odepisuje.

5 ZÁVĚR

Každý druh odepisování dlouhodobého majetku si žádá otázku týkající se jeho smyslu. Účetní odpisy by měly vyjadřovat skutečné opotřebení dlouhodobého majetku. Otázkou ovšem zůstává smysl daňových odpisů. Jednou z možných odpovědí je, že smyslem daňových odpisů je zvýšit základ pro výpočet daně nebo určitým způsobem stimulovat investiční chování firem v českém prostředí. Existuje možnost, že v České republice panuje určitá obava zákonodárců, aby se firmy nesnažily odepsat majetek co nejrychleji, a tím si snížily základ pro výpočet daně na minimum.

Cílem této práce bylo ověřit, zda existence daňových odpisů má konkrétní vliv na hospodaření podnikatelských subjektů a jejich investiční rozhodování, též se jsem se zabýval otázkou, zda by bylo výhodnější sloučit daňové odpisy s odpisy účetními a jak by se toto sloučení projevilo na hospodaření daného subjektu. Základním předpokladem pro dosažení těchto cílů byla potřeba vhodného výběru vzorku firem, které uveřejňují své účetní výkazy v obchodním rejstříku dostupném na internetových stránkách obchodního rejstříku a to alespoň v řadě deseti let. Dalším předpokladem pro výběr vzorku bylo, aby tyto firmy účtovaly o odložené dani. Výběr vhodných společností byl komplikován tím, že uveřejněná data v internetovém obchodním rejstříku nebyla kompletní. Velká část firem taktéž vůbec nezveřejňuje své účetní výkazy, případně jsou uveřejněná data nepřístupná, nekompletní, či záměrně nečitelná. Malé firmy se mnohdy snažily ulehčit svoji práci tím, že si ve svých vnitropodnikových směrnících stanovily, že účetní odpisy jsou rovny daňovým odpisům. Neuveřejňování nebo záměrné zkreslování účetních výkazů potvrzují výzkumy provedené Komorou certifikovaných účetních.

Pro potřeby této práce jsem byl omezen na následující dvě firmy působící v Pardubickém kraji. Jedná se o firmy Forez s.r.o. a SOR Libchavy s.r.o. Obě firmy působí v průmyslové oblasti a snaží se o neustálé inovace. Obě firmy účetně odepisují svůj majetek zejména lineárním způsobem.

Firma Forez s.r.o. účetně odepisuje svůj majetek lineárním způsobem a tyto účetní odpisy jsou pomalejší než odpisy daňové. Tato skutečnost se projevila i na vývoji odložené daně. Firma Forez s.r.o. tvořila převážně odložený daňový závazek. Při vyčíslení sumy výsledků hospodaření před zdaněním za použití hodnot účetních

odpisů, v druhém případě za použití pouze hodnot daňových jsem dospěl k závěru, že výsledek hospodaření s vlivem účetních odpisů je vyšší než výsledek hospodaření s vlivem daňových odpisů. To by v případě rovnosti daňových odpisů s účetními odpisy znamenalo výhodnější situaci pro stát a méně výhodnou pro samotnou firmu a to v porovnání se stávajícím stavem. Podíl odložené daně na celkových aktivech brutto se ve sledovaném období pohyboval v rozmezí 3,3 – 1,2 %.

Firma SOR Libchavy s r.o. odepisuje svůj majetek převážně lineárním způsobem. Během sledovaného období však došlo k několika změnám v účetním odepisování. Vyčíslením sumy výsledků hospodaření před zdaněním za použití hodnot účetních odpisů a v druhém případě za použití pouze hodnot daňových odpisů jsem dospěl k závěru, že výsledek s vlivem účetních odpisů je nižší než výsledek hospodaření s vlivem daňových odpisů. To by, oproti firmě Forez, s.r.o., v případě rovnosti daňových odpisů s účetními odpisy, znamenalo situaci výhodnější pro firmu SOR Libchavy s r.o. a méně výhodnou pro stát. Podíl odložené daně na celkových aktivech brutto se u této společnosti pohybuje v rozmezí 0 – 0,3 % což se zdá být zanedbatelnou položkou.

U společnosti Forez s.r.o. se dá konstatovat, že neexistuje důvod, proč by měly existovat daňové odpisy, pokud tedy tyto odpisy nejsou používány jako určitá pomoc či stimulace daného sektoru. Existence daňových odpisů v případě firmy Forez s.r.o. je pro stát nevýhodná. Naopak u Firmy SOR Libchavy nastala opačná situace, kdy pro firmu převážně vzniká odložená daňová pohledávka. Celkový podíl odložené daně na celkových aktivech brutto je ovšem minimální, ve sledovaném období se tato hodnota pohybuje mezi 0 – 0,3 %. Z provedených analýz není možné učinit závěr, zda by v případě rovnosti daňových odpisů s účetními odpisy byla situace výhodnější pro firmy, nebo pro stát.

Při analýze vybraných firem nebyl zjištěn žádný významný dopad existence odložené daně vzniklé z rozdílných zůstatkových cen dlouhodobého majetku. Ovšem hlavní smysl odložené daně je zachování principu opatrnosti. Podíl odložené daně na výsledku hospodaření před zdaněním se pohybuje v rozmezí 8,6 % až 0,1 %. Díky odložené dani je zabráněno předčasnému rozdělení či zbytečnému zadržení HV po zdanění v čase, tedy dochází k přesunu použitelného HV v čase, což přispívá i k větší stabilitě v peněžních tocích.

6 SUMMARY

In the Czech Republic there exist side by side two forms of depreciation of assets: accounting depreciation charges and fiscal depreciation charges. The accounting entity decides on its own about the form of accounting depreciation with respect to the real usage of assets. Fiscal depreciation is, on the other hand, regulated directly by the income tax law. Because of the different views on the forms and the obligation of depreciation, differences arise between fiscal and accounting depreciation. These differences can be permanent (caused by the income tax law prohibiting accounting depreciation), or temporary (caused by the difference in the method of depreciation).

The goal of this thesis is to sum up the effect of the differences between accounting and fiscal depreciation; to show their mutual connections and their effect on the financial reporting of businesses; and eventually to express how the economic out-turn is affected by the existence of accounting and fiscal depreciation. I am further concerned with the question whether it would be advantageous to merge fiscal depreciation with accounting depreciation, and how this merger would affect the economic out-turn of the given businesses.

The biggest obstacle to the achieving the goals is that the relevant financial reports published in the Internet business register are often inaccessible, incomplete and incorrect. So for the purposes of this thesis I am limited to the following two firms: Forez s. r. o. and SOR Libchavy spol. s r. o. Both firms are active in the industry and they are striving for constant innovation. Both firms use predominantly linear depreciation.

For the firm Forez s. r. o. it can be observed that there are no reasons for the existence of fiscal depreciation, unless it is used as a kind of aid and stimulation to the given branch of industry. The existence of fiscal depreciation in the case of Forez s. r. o. is disadvantageous for the state. On the other hand, for the firm SOR Libchavy the situation is the opposite. The firm mostly acquires deferred tax assets. However, the overall share of the deferred tax on the overall gross assets is minimal. In the period under scrutiny, the share was in the range of 0–0.3 %. The analyses that have been carried out do not allow any conclusions whether the situation would be more

advantageous for the firms or for the state if fiscal depreciations were equal to accounting depreciations.

In the analyses of the chosen firms no significant effect was found of the existence of the deferred tax which arises from the different amortised cost of fixed assets. The main purpose of the deferred tax, however, is the adherence to the principle of caution. That means that it prevents the premature division and the needless detention of the economic out-turn after taxation, and so it prevents the transfer of the available economic out-turn, which also contributes to greater stability in the cash flows.

SEZNAM UŽITÝCH ZDROJŮ

Publikace

PELC, Vladimír. *Daňové odpisy: Strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů.*

1. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, 224s. ISBN 978-80-7400-387-5.

JANOŮŠKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů.* Praha: GRADA Publishing, a.s., 2007. ISBN 978-80-247-1852-1.

KOVANICOVÁ, D. KOVANIC, P. *Poklady skryté v účetnictví. Díl II.* Praha: Polygon, 1995, s. 253. 300s. ISBN 80-901778-4-0.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje.* Praha: Polygon, 1997, 433s. ISBN 80-85967-51-0.

Právní předpisy

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Ve znění zákona č. 188/2011 Sb.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Ve znění zákona č. 420/2011 Sb.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

Elektronické zdroje

VÝVOJ SAZBY DANĚ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB. [online]. [cit. 2012-11-03].

Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/sazby--vzory--tabulky/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-pravnicky-ch-osob/>

DAŇOVÁ EVIDENCE. [online]. [cit. 2012-11-03]. Dostupné z: <http://www.euroekonom.cz/podnikani-evidence.php>

SHRNUTÍ ZMĚN DANÍ Z PŘÍJMŮ V ROCE 2009. [online]. [cit. 2012-11-03]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d7893v10529-shrnuti-zmen-dani-z-prijmu-v-roce-2009/>

MIMORÁDNÉ ODPISY. [online]. [cit. 2012-11-03]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d5298v7347-mimoradne-odpisy/>

DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK. [online]. [cit. 2012-11-03]. Dostupné z:
<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d506v482-dlouhodoby-nehmotny-majetek/>

ČESKÝ ÚČETNÍ STANDARDY PRO ÚČETNÍ JEDNOTKY, KTERÉ ÚČTUJÍ PODLE VYHLÁŠKY Č. 500/2002 Sb.: Český účetní standard pro podnikatele č. 3. [online]. [cit. 2012-11-03]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/003.aspx>

ROZDÍL MEZI HOSPODÁŘSKÝM VÝSLEDKEM A ZÁKLADEM DANĚ. [online]. [cit. 2012-11-03]. Dostupné z: <http://www.accontes.cz/rozdil-mezi-hospodarskym-vysledkem-a-zakladem-dane>

SBÍRKA LISTIN FIRMY SOR LIBCHAVY S R.O. [online]. [cit. 2012-12-03]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=isor%3a133826&klic=1n3cwq>

SBÍRKA LISTIN FIRMY FOREZ S.R.O., [online]. [cit. 2012-12-03]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=i--sor%3a209076&klic=6199oc>

Článek *Takřka pětina účetních byla v souvislosti s účetní závěrkou 2011 požádána o vylepšení zisku*. Dostupný z: http://www.komora-ucetnich.cz/files/useruploads/kcu_t-z_zaverka.pdf [cit. 2013-03-25]

Článek *Představení společnosti*. [online]. [cit. 2013-03-20]. Dostupné z: [online]. <http://www.sor.cz/site/predstaveni-spolecnosti>

Článek *Historie společnosti*. [online]. [cit. 2013-03-20]. Dostupné z: [online]. <http://www.forez.cz/page.php?a=historie&i=historie&l=cz>

SOR Libchavy. [online]. [cit. 2013-04-17]. Dostupné z: <http://www.sor.cz/site/predstaveni-spolecnosti>

Forez s.r.o. [online]. [cit. 2013-04-17]. Dostupné z: <http://www.forez.cz/page.php?a=historie&i=historie&l=cz>

SEZNAM ZKRATEK

ZÚ – Zákon o účetnictví č.

VZÚ – Vyhláška k zákonu o účetnictví

ZDP – Zákon o dani z příjmů

HM – Hmotný majetek

NM – Nehmotný majetek

DHM – Dlouhodobý hmotný majetek

DNM – Dlouhodobý nehmotný majetek

SKP – Standardní klasifikace produkce

ČSÚ – Český statistický úřad

OD – Odložená daň

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Minimální doba odpisování.....	13
Tabulka 2: Roční odpisová sazba pro HM	14
Tabulka 3: roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %..	15
Tabulka 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 % .	15
Tabulka 5: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10% ..	15
Tabulka 6: koeficienty pro zrychlené odpisování	17
Tabulka 7: Účetní odpisy - vzorový příklad	21
Tabulka 8: Daňové odpisy - vzorový příklad	22
Tabulka 9: Rozdíl mezi ZC a odložená daň - vzorový příklad	22
Tabulka 10: Výsledková metoda a odložená daň - vzorový příklad.....	22
Tabulka 11: Vývoj daně z příjmů právnických osob.....	27
Tabulka 12 - Vertikální analýza odepisovaného majetku firmy Forez s.r.o.....	30
Tabulka 13 - Horizontální analýza odepisovaného majetku firmy Forez s.r.o. v letech 2002 - 2005	31
Tabulka 14 - Horizontální analýza odepisovaného majetku firmy Forez s.r.o. v letech 2006 – 2011	31
Tabulka 15 - Výpočet daňových a účetních odpisů firmy Forez s.r.o.	32
Tabulka 16 – VH s účetními a daňovými odpisy	33
Tabulka 17 - Vertikální analýza odepisovaného majetku firmy SOR Libchavy s r.o.	36
Tabulka 18 - Horizontální analýza odepisovaného majetku firmy SOR Libchavy s.r.o...	37
Tabulka 19 - Horizontální analýza odepisovaného majetku firmy SOR Libchavy s.r.o...	37
Tabulka 20 - Výpočet daňových a účetních odpisů	40
Tabulka 21 - VH s účetními a daňovými odpisy	40

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1 – Vývoj odepisovaného DM	29
Graf 2 – Vývoj odložené daně a rozdílu mezi účetní a daňovou ZC.....	31
Graf 3 - Vývoj hodnoty odepisovaného DM	35
Graf 4 - Vývoj odložené daně a rozdílu mezi účetní a daňovou ZC	38