

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Komparace odepisování dlouhodobého majetku  
zemědělského podniku z účetního a daňového hlediska  
dle ČÚS a IFRS**

**Bc. Kristýna Červenková**

© 2015 ČZU v Praze

# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí  
Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Kristýna Červenková

Podnikání a administrativa

Název práce

Komparace odepisování dlouhodobého majetku zemědělského podniku z účetního a daňového hlediska dle ČÚS a IFRS

Název anglicky

The Issue of Depreciation of Fixed Assets of the Holding of the Accounting and Tax Purposes in Accordance with CAS and IFSR

---

Cíle práce

Cílem diplomové práce je analýza problematiky odepisování dlouhodobého majetku v konkrétním zemědělském podniku z daňového i účetního hlediska z pohledu českých a mezinárodních předpisů.

Metodika

Po prostudování a sběru informací z tištěných i elektronických zdrojů příslušné odborné literatury a českých právních předpisů proběhne analýza těchto dat a jejich následná komparace. Teoretická východiska budou aplikována v následné diskusi.

**Doporučený rozsah práce**

80 stran

**Klíčová slova**

Dlouhodobý majetek, daňové a účetní odpisy, účetní standardy, zemědělství.

**Doporučené zdroje informací**

- BLECHOVÁ, B. – JANOUŠKOVÁ, J. Podvojně účetnictví v příkladech 2013. Praha: GRADA Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4185-7.  
Internetové odborné zdroje.  
KOL. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2012. Praha: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-726-3.  
Odborné časopisy:  
PELC, V. Daňové odpisy. Strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů. C. H. Beck, s.r.o. 2011. ISBN 978-80-7400-387-5.  
PORADCE. ISSN 1211-2437.  
PRUDKÝ, P. – LOŠŤÁK, M. Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2012. Praha: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-733-1.  
SKÁLOVÁ, J. a kol. Podvojně účetnictví 2012. GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4256-4.  
Účetnictví. ISSN 00139-5661.  
Účetnictví v praxi. ISSN 1211-7307.  
VALOUCH, P. Účetní a daňové odpisy 2012. vyd. 7. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4114-7.

**Předběžný termín obhajoby**

2015/06 (červen)

**Vedoucí práce**

Ing. Ivana Kuchařová

Elektronicky schváleno dne 29. 9. 2014

**Ing. Helena Čermáková, Ph.D.**

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2014

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 27. 03. 2015

### Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Komparace odepisování dlouhodobého majetku zemědělského podniku z účetního a daňového hlediska dle ČÚS a IFRS " jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucí diplomové práce Ing. Ivany Kuchařové a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 30.3.2015 \_\_\_\_\_

### Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Ivaně Kuchařové za cenné rady a připomínky při zpracování této diplomové práce. Dále bych chtěla poděkovat Zemědělské společnosti Nalžovice, a.s. za poskytnutí informací a své rodině a blízkým za podporu při studiu.

# **Komparace odepisování dlouhodobého majetku zemědělského podniku z účetního a daňového hlediska dle ČÚS a IFRS**

---

## **The Issue of Depreciation of Fixed Assets of the Holding of the Accounting and Tax Purposes in Accordance with CAS and IFSR**

### **Souhrn**

Tato diplomová práce pojednává o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku z daňového a účetního hlediska. O účetních a daňových odpisech a jejich odlišnostech. Popisuje rozdělení dlouhodobého majetku, možnosti pořízení a vyřazení majetku z evidence. Analyzuje odepisování dlouhodobého majetku podle účetních a daňových odpisů a jejich vzájemné porovnání, v souladu s daňovými zákony. Dále popisuje způsoby odepisování dle Mezinárodních účetních standardů a srovnání s odpisy podle českých účetních standardů. Tato práce zachycuje i ukázkou účtování u vybraných účetních případů.

Praktická část této práce je zaměřena na vybraný podnik. Nejdříve je podnik analyzován z hlediska údajů vycházejících z Rozvahy a Výkazu zisku a ztráty z vybraných let. Dále je zkoumán všechen majetek podniku. V praktické části jsou vypočteny odpisy vybraného majetku. Jsou porovnány rozdíly u účetních a daňových odpisů a ty jsou uvedeny číselně i graficky. Následně je vybraný majetek odepisován i dle IFRS a jsou zde popsány výhody a nevýhody těchto odpisů. V závěru práce jsou navrženy doporučení pro lepší evidenci dlouhodobého majetku.

### **Summary**

This dissertation is about long-term material and immaterial property from taxation and accounting point of view. It is also about taxation and accounting write-off and their differences. The dissertation describes allocation of property, possibilities of getting property and removing property from register. It analyses depreciation of long-term property according to taxation and accounting write-off and their comparison in

conformity with taxation laws. Next it describes ways of depreciation according to IFRS and compare it with depreciation according to Czech accounting standards. This dissertation contains also example of chosen accounting cases.

The practical part of dissertation is focused on chosen company. Firstly is company analysed from data coming out of balance sheet and profit and loss statement from chosen years. Next is investigated all property of company. In practical part are also calculated write-off from chosen property. Differences between taxation and accounting write-off are compared and they are written there in numbers and in graphic. Chosen property is depreciated according to IFRS and there are described advantages and disadvantages of this write-off. In conclusion of dissertation are suggested recommendations for better register of long-term property.

**Klíčová slova:** Dlouhodobý majetek, účetní odpisy, daňové odpisy, ČSÚ, IFRS, zemědělství, odpisový plán, zbytková hodnota, zařazení DM

**Keywords:** Fixed assets, accounting depreciation, tax depreciation, CAS, IFRS, agriculture, depreciation schedule, residual value, inclusion of fixed assets

## Osnova

1 Úvod.....	10
2 Cíl práce a metodika .....	12
2.1 Cíl práce.....	12
2.2 Metodika .....	12
3 Teoretická část .....	14
3.1 Dlouhodobý majetek z hlediska českých účetních předpisů .....	14
3.1.1 Dlouhodobý majetek nehmotný.....	14
3.1.2 Dlouhodobý majetek hmotný.....	15
3.1.3 Dlouhodobý majetek finanční.....	17
3.2 Dlouhodobý majetek z hlediska českých daňových předpisů .....	17
3.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	17
3.2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	18
3.3 Pořízení dlouhodobého majetku .....	18
3.3.1 Účtování o pořízení dlouhodobého majetku .....	19
3.4 Odpisování dlouhodobého majetku .....	22
3.4.1 Účetní odpisy .....	24
3.4.2 Daňové odpisy .....	30
3.5 Technické zhodnocení .....	38
3.6 Vyřazení dlouhodobého majetku z evidence .....	39
3.7 Porovnání ČÚS a IFRS .....	41
3.7.1 Standardy dle IFRS .....	41
3.7.2 Odpisy dle IFRS.....	44
4 Vlastní práce .....	48
4.1 Zemědělská společnost Nalžovice, a.s.....	48
4.1.1 Hospodaření podniku.....	50
4.1.2 Majetek podniku .....	52
4.2 Odpisy dlouhodobého majetku .....	55
4.3 Porovnání odpisů zemědělské společnosti Nalžovice, a.s. dle ČÚS a IFRS .....	68
4.4 Lineární odpisování .....	69
4.4.1 Rovnoměrné účetní odpisy ČÚS.....	70
4.4.2 Rovnoměrné účetní odpisy dle IFRS .....	71



4.4.3 Komponentní odpisování.....	74
4.4.4 Metoda SYD .....	77
4.4.5 Metoda DDB.....	77
5 Závěr .....	79
6 Zdroje literatury .....	82
7 Seznam tabulek, grafů a obrázků .....	85
8 Přílohy.....	87

## 1 Úvod

Dlouhodobý majetek vlastní v podstatě každý podnik od živnostníka k obchodním korporacím. Pro podniky je velmi důležitý, ať se jedná o výrobní podnik, podniky poskytující služby nebo podnik, který prodává zboží.

Problematika spojená s dlouhodobým majetkem je velmi složitá a je potřeba aby ji účetní nebo daňový poradci výborně ovládali a dokázali správně jednat při zařazování, evidenci, odpisování a vyřazování dlouhodobého majetku z majetku podniku.

Vedle zákonů, které upravují tuto problematiku, může účetní jednotka ještě využít možnost úpravy přesně na míru vnitropodnikovou směrnici.

Dlouhodobý majetek se ve společnosti spotřebovává dlouhodobě s pomocí účetních a daňových odpisů. Každá ze soustav odpisování má jiné poslání a jinou funkci, nijak se neprolínají ani nedoplňují. Obě soustavy jsou pro podnik stejně důležité.

Podle zákona o Účetnictví č.563/1991 musí každá účetní jednotka vykazovat zvlášť účetní a zvlášť daňové odpisy. Účetní odpisy dlouhodobého majetku postupně přenášejí pořizovací cenu dlouhodobého majetku do nákladů. Účetní odpisy představují pouze účetní náklad, který vyjadřuje skutečné opotřebení majetku, nespotebovávají se najednou a snižují hospodářský výsledek. Daňové odpisy ovlivňují základ daně z příjmu, jsou počítané dle Zákona o daních z příjmů. Do daňového přiznání se zapisují jako daňový náklad za dané zdaňovací období. Popřípadě může poplatník, pokud je to pro něj výhodné daňové odpisy přerušit a v daňovém přiznání je vůbec neuplatní, dovoluje mu to zákon o daních z příjmů.

Zákon o dani z příjmů rozděluje dlouhodobý majetek do skupin, kde je uvedenou jak dlouho se který majetek bude odpisovat. Správné zařazení je velmi složité a je třeba mu věnovat pozornost. Pokud by účetní jednotka zařadila majetek do špatné odpisové skupiny zvýšila by si buď zbytečně náklady a nebo neprošla finanční kontrolou.

IFRS používají v ČR především firmy, s jejichž cennými papíry se obchoduje na burze. Důvodem je porovnání výkonnosti jejich ekonomické síly a dalších ukazatelů s ostatními společnostmi. Zatímco české účetní standardy jsou pevně svázány, IFRS umožňují společnostem při vedení účetnictví větší volnost. Účetní jednotky si tak mohou vedení

účetnictví přizpůsobit svým požadavkům. Nutné je však dodržet pravidla, které se týkají úpravy účetních výstupů.

Praktická část je věnována hospodaření Zemědělské společnosti Nalžovice, a.s., která poskytla informace pro zpracování účetních a daňových odpisů vybraného dlouhodobého majetku. Bude provedena komparace jednotlivých metod odepisování. Vedle ČÚS bude provedena také analýza IFRS a následné porovnání účetních standardů. V závěru práce budou uvedena doporučení pro analyzovanou společnost.

Problematika odepisování dlouhodobého majetku je poměrně obsáhlá a v některých případech se mohou výklady odborníků lišit. Pro účetní jednotky je důležité, aby se v oboru odepisování dlouhodobého majetku neustále vzdělávaly a měly neustálý přehled o změnách a novinkách v oboru. Pokud se podniky budou řídit platnými zákony pro stanovení účetních a daňových odpisů, můžou vyloučit rizika spojená s odhalením nesprávných postupů finančními orgány a následné sankce.

## **2 Cíl práce a metodika**

### **2.1 Cíl práce**

Hlavním cílem této diplomové práce je zhodnocení a porovnání účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku podle Českých účetních standardů a Mezinárodních účetních standardů zemědělského podniku. Hlavního cíle bude dosaženo pomocí jednotlivých dílčích cílů.

Mezi dílčí cíle patří analýza problematiky podle autorů jednotlivých odborných publikací a analýza zákonů, vyhlášek a předpisů týkající se dané tematiky. Jedná se o sestavení systematického přehledu zvolené problematiky od pořízení majetku, jeho zařazení a zvolení možných metod účetního a daňového odpisování jak podle ČÚS a IFRS.

Dalším dílčím cílem je analýza odpisování dlouhodobého majetku konkrétního zemědělského podniku podle Výkazu zisku a ztráty a Účetní uzávěrky. Analýza vybraného dlouhodobého majetku, prověřením stávajícího zařazení do odpisových skupin a porovnání možnosti odpisování podle dalších možných metod. Uvedením rozdílů mezi jednotlivými metodami. Prostudování odpisových skupin v daňových zákonech, podle jakých kritérií se určuje odpisová skupina u dlouhodobého majetku.

Mezi dílčí cíle, které jsou zachyceny v praktické části, patří ukázka výpočtu odpisů dlouhodobého majetku, který byl pořízený mezi lety 2009 až 2013 a je odpisován různou dobu. Na tyto výpočty navazuje komparace ČÚS a IFRS a z toho vyplývající výhody a nevýhody. V závěru práce je uvedeno doporučení pro zemědělskou společnost.

### **2.2 Metodika**

Teoretická část diplomové práce je zpracována na základě analýzy odborné literatury a přístupu jednotlivých autorů odborné literatury. Došlo k prostudování účetních zákonů a vyhlášek.

Na základě poznatků získaných během studia byla analyzována problematika pořizování a zařazování dlouhodobého majetku, účetních a daňových odpisů a následného porovnávání odpisů podle ČÚS a IFRS.

Ve vlastní práci byly analyzovány informace získané ve společnosti a údaje ve vnitropodnikové směrnici, které se týkají evidence majetku a odpisování. Na základě zpracovaných informací byl vybrán majetek z každé odpisové skupiny, ke kterému byl sestaven odpisový plán. Majetek, který je analyzován v práci je typický pro zemědělskou společnost, od chovných zvířat, zemědělských strojů po odpisy bioplynové stanice.

U vybraného dlouhodobého majetku byl sestaven odpisový plán a byly vypočítány účetní a daňové odpisy metodou rovnoměrného odpisování a pak byly vzájemně porovnány. Odpisy byly vyjádřeny číselně i graficky. Následně byly vypočítány u stejného majetku odpisy podle mezinárodních standardů. Na základě výpočtů byly jednotlivé metody komparovány a kriticky zhodnoceny.

Údaje v praktické části byly získány ze skutečného účetnictví podniku. Vybrané ekonomické ukazatele byly vybrány od roku 2009 do současnosti a byly čerpány z Výkazu zisku s ztráty a Rozvahy. Společnost má auditorovanou účetní závěrku.

## **3 Teoretická část**

### **3.1 Dlouhodobý majetek z hlediska českých účetních předpisů**

Dlouhodobým majetkem se dle zákona § 19 odst. 7 zákona č. 563/1991 sb., o účetnictví rozumí takový majetek, u kterého doba použitelnosti, popřípadě sjednaná doba splatnosti při vzniku účetního případu je delší než jeden rok, ostatní majetek je považován za krátkodobý. (Zákon č. 563/1991, v platném znění)

Zákon o účetnictví neupravuje minimální pořizovací cenu dlouhodobého majetku, toto rozhodnutí je na účetní jednotce, která si určí minimální cenu pro zařazení majetku do dlouhodobého.

Dle vyhlášky č. 4, Ministerstva financí 500/2002 Sb. se v účtovém rozvrhu o dlouhodobém majetku účtuje v účetní třídě 0. Vyhláška 500/2002 Sb. také rozděluje dlouhodobý majetek na tři skupiny:

- dlouhodobý majetek nehmotný
- dlouhodobý majetek hmotný
- dlouhodobý majetek finanční

#### **3.1.1 Dlouhodobý majetek nehmotný**

„Položka "Dlouhodobý nehmotný majetek" obsahuje 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, s výjimkou goodwillu. Při splnění podmínek dále stanovených a při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Dále obsahuje povolenky na emise a preferenční limity. Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.“ (Vyhláška MF 500/2002 Sb. v platném znění.)

Za dlouhodobý nehmotný majetek se také považuje technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku a to do výše ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku. Musí splňovat určité podmínky a to:

a) k účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku,

b) drobného nehmotného majetku, kterým se rozumí složky majetku vyjmenované v odstavci 1, pokud mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a účetní jednotka je neeviduje jako dlouhodobý majetek, ale v nákladech. (Skálová, 2012)

Do dlouhodobého nehmotného majetku nepatří znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje a další. O některých položkách jako jsou lesní hospodářské plány a plány povodí aj. se může účetní jednotka rozhodnout, zda budou či nebudou dlouhodobým nehmotným majetkem (Vyhláška 500/2002 Sb., v platném znění).

### **3.1.2 Dlouhodobý majetek hmotný**

Dlouhodobý majetek hmotný je upraven v § 7 Vyhlášky 500/2002 Sb. „Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu).” Podobně se postupuje také v případě technického zhodnocení.

Toto ustanovení se nepoužije v případě nabytých věcí, které před nabytím byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání a nevyžadují montáž u nabyvatele.

Dlouhodobý majetek hmotný se dá rozdělit na odpisovaný a neodpisovaný. Mezi odpisovaný dlouhodobý majetek patří například:

a) Stavby – na uvedený účet jsou bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti zachycovány:

- stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další,

- byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky,
- stavební díla podle zvláštních právních předpisů,
- právo stavby, pokud není záměrem účetní jednotky realizovat stavbu vyhovující, právu stavby, a proto není vykazováno jako součást ocenění stavby,
- otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
- technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak.

#### b) Samostatné movité věci a soubory hmotných movitých věcí

Do této skupiny patří:

- 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 od výše ocenění určené účetní jednotkou. Musí být respektován princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

#### c) Pěstitelské celky trvalých porostů

Za pěstitelské celky trvalých porostů jsou považovány:

- ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na jeden hektar,
- trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí. (vyhláška MF 500/2002 Sb., v platném znění)

#### d) Dospělá zvířata a jejich skupiny

Do této kategorie spadají dospělá zvířata a jejich skupiny (hejna nebo stáda) s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem. O dospělých zvířatech a jejich skupinách, které nejsou vykázány, jako dlouhodobý majetek se účtuje jako o zásobách. Podle daňových zákonů vstupují dospělá zvířata a jejich skupiny do hmotného majetku pokud jejich vstupní cena překročí 40 000 Kč. (Marková, 2015)



Do neodpisovaného majetku patří zejména:

a) Pozemky

Na tento účet se zachycují pozemky, bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím.

b) Umělecká díla a sbírky

Do této skupiny patří výtvarná díla a umělecké předměty, pokud nejsou součástí stavebních objektů. (Skálová, 2012)

### **3.1.3 Dlouhodobý majetek finanční**

Dlouhodobý finanční majetek tvoří

- ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly, které obsahují zejména podíly. Ovšem nepředstavují podíl v ovládaných osobách nebo podíl v účetních jednotkách pod podstatným vlivem,
- zápůjčky a úvěry,
- dluhové cenné papíry držené do splatnosti (doba splatnosti delší než jeden rok). (Blechová, 2013)

## **3.2 Dlouhodobý majetek z hlediska českých daňových předpisů**

Daňový a účetní pohled na dlouhodobý majetek není úplně stejný. Zákon o dani z příjmů nedefinuje přímo pojem „dlouhodobý majetek“, ale rozlišuje majetek na „hmotný majetek“ a „nehmotný majetek“ (Valouch, 2012)

### **3.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek**

Dle § 26 odst. 2 ZDP se hmotným majetkem rozumí:

- samostatné movité věci, popřípadě soubory samostatných movitých věcí se samostatným ekonomiko-technickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- budovy, domy, byty a nebytové prostory,
- stavby, s výjimkou:
  - o provozních důlních děl,
  - o drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, provozu lesních školek, provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30m<sup>2</sup> a výšku 5m<sup>2</sup>,

- oplocení sloužící k zajišťování lesní výroby a myslivost, které je drobnou stavbou, (§26 odst. 2 ZDP 586/1992 Sb.)
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti nejméně 3 roky,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč,
- jiný majetek podle § 26 odst. 3 ZDP. (Valouch, 2012)

### **3.2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek**

Nehmotný majetek podle § 32a odst. 1 ZDP se dá také odpisovat. Dle tohoto ustanovení se odpisují zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, pokud byl:

- nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním,
- nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování,
- a vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč,
- a doba použitelnosti delší než jeden rok. (Chalupa a kol., 2014)

### **3.3 Pořízení dlouhodobého majetku**

Dlouhodobý majetek je možné pořídit několika způsoby. Pořízení dlouhodobého majetku je možné:

- koupí
- vytvořením vlastní činností
- nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti
- bezúplatně (darováním, zděděním)
- vkladem do obchodní korporace jinou osobou
- převodem podle zvláštních předpisů
- přeřazením z osobního užívání do podnikání
- leasing
- úvěry

Určení formy pořízení dlouhodobého majetku je velmi důležité ke správnému ocenění majetku a také pro vybrání techniky odpisování. (Chalupa a kol., 2014)

### **3.3.1 Účtování o pořízení dlouhodobého majetku**

Pro účely výpočtu daňových a účetních odpisů je nezbytné především správně určit hodnotu majetku, která bude postupně odpisována, a také správné určení okamžiku, ke kterému se hmotný a nehmotný majetek skutečně stává dlouhodobým hmotným a dlouhodobým nehmotným majetkem z účetního i daňového hlediska.

Tímto okamžikem začíná doba účetního i daňového odpisování. (Valouch, 2012)

V § 25 zákona č. 563/1991 sb., o účetnictví je uvedeno, že k ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se používají tyto základní typy cen:

- pořizovací cena
- vlastní náklady
- reprodukční pořizovací cena (Valouch, 2012)

#### **Pořizovací cena**

Jedná se o cenu pořízení dlouhodobého majetku a nákladů spojených s jeho pořízením. Do vedlejších nákladů se při pořizování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku zařazuje:

- příprava a zabezpečení pořizovaného majetku,
- průzkumné, geologické a projektové práce, technická rekultivace, technické zhodnocení, doprava, montáž nebo clo,
- zabezpečovací a konzervační práce,
- úroky, úroky z úvěru pokud tak rozhodne účetní jednotka,
- vyřazení stávajících staveb v důsledku nové stavby.

Pořizovací cenou se nejvíce oceňuje majetek nabytý za úplatu nebo-li koupený od dodavatelů. (Blechová, 2013)

### Schéma 1: Dlouhodobý hmotný majetek nabytý koupí

(neuvažujeme o DPH, čísla účtů dle SÚO 2014)

1. Faktura od dodavatele za traktor v ceně 560 000 Kč.
2. Platba za přepravu traktoru hotově 50 000 Kč.
3. Traktor byl převzat do užívání, vstupní cena dlouhodobého hmotného majetku 610 000 Kč.
4. Platba faktury z běžného účtu za traktor 560 000 Kč.

221–Bankovní účet	211 - Pokladna	022 – Samostatné movité věci
4) 560 000	2) 50 000	3) 610 000

321 - Dodavatelé	042 – Pořízení DHM
4) 560 000	1) 560 000
	2) 50 000
	3) 610 000

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Skálová, 2012

#### Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek nabytý bezúplatně nebo majetek, u kterého nelze zjistit vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností. (Valouch, 2012)

Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje majetek:

- dlouhodobý hmotný a nehmotný nabytý darováním
- dlouhodobý hmotný na základě smlouvy o finančním leasingu
- dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek nově zjištěný a dosud nezaevidovaný v majetku podniku
- vklad dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku mimo případu, kdy je majetek podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny oceněn jinak.  
(Sedláček, 2004)

### **Schéma 2: Dlouhodobý hmotný majetek nabytý darováním**

1) Darované dojící zařízení v reprodukční pořizovací ceně 90 000 Kč.

2) Dojící zařízení zařazena do užívání v ceně 90 000 Kč.

413 – Ostatní kapitálové fondy		042 – Pořízení DHM		022 - SMV	
	1) 90 000	1) 90 000	2) 90 000	2) 90 000	

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Skálová, 2012

### **Vlastní náklady**

K metodě ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku vlastními náklady se využívají přímé a nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením tohoto majetku. Část správní režie (nepřímé náklady) se použije pokud byl majetek vytvářen déle než jeden rok. (Sedláček, 2004)

### Schéma 3: Oceňování vlastními náklady – výroba vlastní činností

Vzniklé náklady na výrobu žacího stroje:

- 1) Spotřebovaný materiál za 60 000 Kč.
- 2) Mzdy zaměstnanců 40 000 Kč.
- 3) Ostatní přímé náklady 70 000 Kč.

Podnik vyrobil žací stroj v hodnotě 170 000 Kč.

Stroj zařazen do dlouhodobého majetku a oceněn vlastními náklady v ceně 70 000 Kč.

501 – Spotřeba materiálu		503 – Spotřeba ost. neskladovatelných		521 – Mzdové náklady	
60 000		70 000		40 000	
624 – Aktivace DHM		042 – Nedokončený DHM		022 - SMV	
	1) 170 000	1) 170 000	2) 170 000	2) 170 000	

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Skálová, 2012

### 3.4 Odpisování dlouhodobého majetku

Při pořízení dlouhodobého majetku jeho hodnotu neúčtujeme rovnou na vrub nákladů najednou, ale postupně odpisujeme.

*„Podstatou odpisování je přenášení hodnoty (ceny) majetku získaného koupí nebo jiným způsobem do nákladů (výdajů), přičemž dochází k ovlivňování výše základu daně několik let, dokud nedojde k úplnému odepsání hodnoty majetku.“ (Blechová, 2013)*

Jelikož odpisy ovlivňují výši výsledku hospodaření a tím i výši daně z příjmů, stanovil zákon o dani z příjmů způsob jeho odpisování, jakožto i jeho zatřídění a podmínky výpočtu.

Odpisy se rozdělují na:

- daňové odpisy
- účetní odpisy

Daňové odpisy upravuje právě zákon o dani z příjmů. Účetní odpisy jsou uvedeny v zákonu o účetnictví. Odpisový plán si stanoví sám podnik, který slouží k vyčíslení oprávek odpisovaného majetku v průběhu jeho užívání a také si sám může určit postup jeho odpisování. Průběh používání majetku může být vyjádřen nejen v souvislosti s časem, ale také v souvislosti s jeho výkony. (Blechová, 2013)

Osobou, která odpisuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je zásadně ta osoba, která k němu má vlastnické právo anebo právo hospodaření. V existují i případy, kdy majetek může odpisovat nájemce. Musí ale dojít k písemné dohodě mezi vlastníkem a nájemcem podle zákona č. 586/1991 Sb., o daních z příjmů. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek ve spoluvlastnictví, odpisuje buď jeden spolumajitel nebo spolumajitelé určitou částí písemně stanovenou ve smlouvě nebo podle vlastnických práv. (Sedláček, 2014)

Mezi další metody odpisování patří například i metoda komponentní. Pokud chce účetní jednotka využít komponentního odpisování, vymezí druh majetku, dále průběh používání a musí také rozhodnout, jakým způsobem určí komponenty včetně jejího ocenění podle svých potřeb. Účetní jednotka tyto skutečnosti musí ještě doložit průkazným účetním záznamem, aby zachovala významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Komponentně se dají odpisovat stavby, byty a nebytové prostory, samostatné movité věci a soubory samostatně movitých věcí. (Blechová, 2013)

### **3.4.1 Účetní odpisy**

Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se přímo řídí účetními předpisy uvedeným v § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. U dlouhodobého nehmotného majetku jsou účetní odpisy uznatelné i pro daňové účely. Podniky, které nejsou účetní jednotkou, nejsou přímo vázány účetními předpisy a proto účetní odpisy evidovat nemusí.

Povinnost odpisovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek (odpisovatelný) vzniká účetní jednotce podle ustanovení § 25 odst. 3 zákona o účetnictví. V němž se uvádí, aby účetní jednotka ke konci rozvahového dne brala v úvahu všechna snížení hodnoty majetku, a to bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření zisk nebo ztráta. Účetní odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku, pokud by snížení bylo pouze dočasné, nešlo by o odpisy majetku, ale o opravné položky. Povinnost účetně odpisovat majetek mají jak účetní jednotky vedoucí účetnictví v plném rozsahu, tak i účetní jednotky vedoucí účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. (Valouch, 2012)

#### **Techniky odpisování a způsob výpočtu odpisů**

Pro výpočet a uplatnění účetních odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je potřeba odpisový plán, ten je účetní jednotka povinna sama sestavit. Odpisový plán je vnitropodnikovou směrnicí stanovující způsob výpočtu a účtování odpisů. Obsahuje soupis odpisovaného majetku v daném účetním období, konkrétní zvolené metody odpisování, roční nebo měsíční sazby odpisů a způsob jejich stanovení. Pro účely odpisů se používá cena majetku, tak jak je oceněna v účetnictví.

Doba odpisování není pro tento typ odpisů určena. Jedinou podmínkou je, že nesmí být kratší než jeden rok, protože doba použitelnosti dlouhodobého majetku je delší než jeden rok a odpisy by měli co nejvíce zohledňovat životnost odpisovaného majetku. Maximální doba odpisování také není předepsána, s výjimkou goodwillu, který je odpisován rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců a oceňovacího rozdílu. Je zde ale možná výjimka.

O sazbách odpisů rozhoduje účetní jednotka sama, jsou zde ovšem rozhodná kritéria, kterými jsou například hledisko času, doba použitelnosti nebo objem výkonů určující životnost majetku. (Chalupa a kol., 2014)



Základní techniky odpisování jsou:

- časové odpisy (lineární, zrychlené)
- výkonové odpisy (podle počtu výkonových hodin nebo objemu produkce)  
(Chalupa a kol., 2014)

Vedle těchto základních technik odpisování se zejména v zemědělských podnicích lze setkat ještě s jinými technikami. Takto je pojato například odpisování dospělých zvířat a jejich skupin, u nichž jsou odpisy vyjádřeny jako podíl pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu při brakaci a předpokládaného počtu let chovu. Tažná zvířata, plemeni koně a dostihoví koně se odpisují jednotlivě, zatímco ostatní lze odpisovat skupinově. (Chalupa a kol., 2014)

Z hlediska časových metod je možné využít tří metod odpisování:

- lineární (rovnoměrné) účetní odpisování
- zrychlené účetní odpisování
- zpomalené účetní odpisování

Způsob odpisování by měl být zvolen tak, aby opět splňoval kritérium co nejuvěrnějšího způsobu vyjádření skutečného opotřebení majetku. Majetek, k jehož opotřebování dochází rovnoměrně, by měl být odpisován pomocí rovnoměrných účetních odpisů. Zrychlené odpisování se použije u majetku, který ztrácí v průběhu prvních let používání větší část své hodnoty než v letech následujících, jako příklad můžeme uvést počítače. A naopak u majetku, který ztrácí hodnotu především na konci své životnosti se použijí zpomalené odpisy.

Při uplatňování účetních odpisů časovou metodou je důležité správně určit okamžik, od kterého je možné začít dlouhodobý majetek odpisovat. Tímto okamžikem je v zásadě okamžik, kdy se majetek stává dlouhodobým hmotným nebo nehmotným majetkem. Účetní odpisy nabízejí dvě možnosti počítání, buď s přesností na dny anebo častější způsob na kalendářní měsíce. Dle odst. § 6 odst. 8 a § 7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb., lze považovat za přiměřené, pokud bude účetní odpisování zahájeno od počátku měsíce následujícího po měsíci, v němž se majetek účetně stává dlouhodobým hmotným nebo nehmotným majetkem. (Valouch, 2012)

### **Lineární (rovnoměrné) účetní odpisy**

Použití těchto odpisů se doporučuje u majetku, jehož opotřebovávání dochází rovnoměrně po celou dobu jeho užívání. Jedná se například o dopravní prostředky, které zhruba každý rok ujedou stejný počet kilometrů. Při použití lineárních odpisů je v každém roce odpisování odepsána a přenesena do účetnictví stejná výše vstupní ceny majetku.

Vzorec pro lineární odpisy:

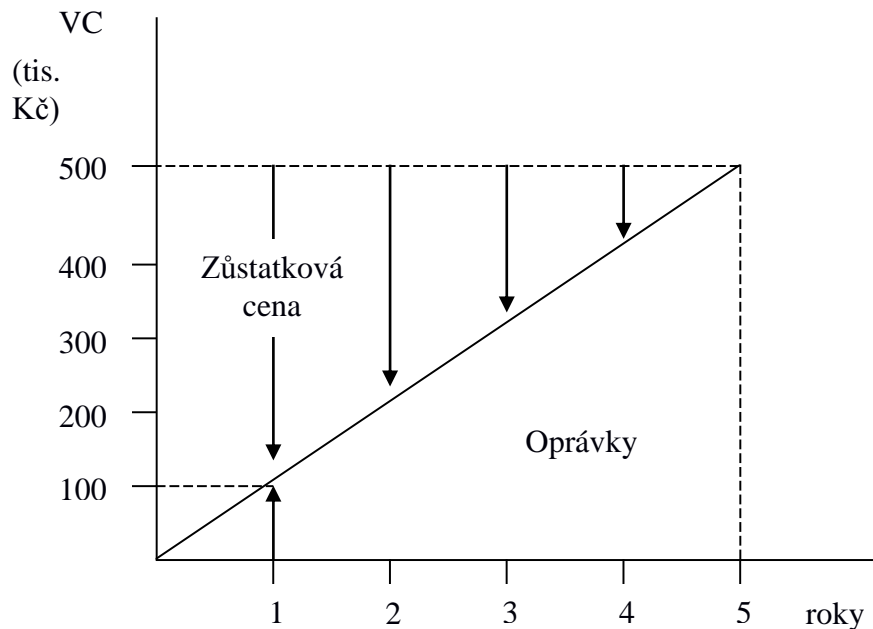
$$O = VC / t \quad (1)$$

kde: VC = vstupní cena majetku  
t = doba odpisování.

Při lineárním odpisování se výše ročních nebo měsíčních odpisů nemění ( $O_1 = O_2 =$  konstantní). Hlavní výhodou metody lineárního odpisování, která je doposud nejrozšířenější, je její jednoduchost. (Sedláček, 2004)

Průběh kumulativních odpisů lze znázornit v grafu (viz schéma 4). Cena pořízeného majetku je 500 000 Kč (dopravní prostředek), s předpokládanou dobou použití 5 let.

**Schéma 4 : Schéma průběhu rovnoměrných odpisů.**



Zdroj: Vlastní zpracování na základě Sedláček, 2004

V případě, že je majetek pořízen během účetního období, je nutné spočítat příslušnou část odpisů týkající se tohoto období.

### **Zrychlené účetní odpisování**

Použití zrychlených odpisů se doporučuje především u majetku, který ztrácí hodnotu nebo-li morálně zaostává, především v prvních letech odpisování.

Největší roční odpis je tedy zúčtován v prvním roce a naopak nejnižší v posledním roce.

Vzorec pro výpočet zrychlených odpisů:

$$O = \frac{2 * VC * (t + 1 - i)}{t * (t + 1)}, \quad (2)$$

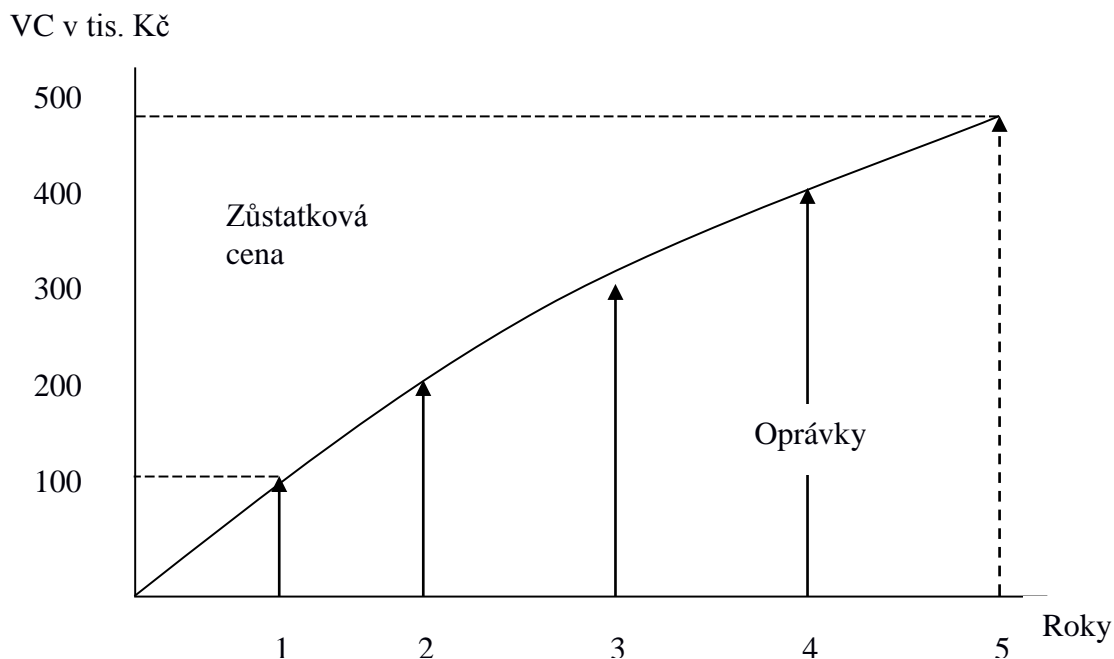
Kde: VC = vstupní cena

t = doba odpisování

i = rok odpisování (Valouch, 2012)

### Schéma 5: Schéma průběhu zrychlených odpisů

(PC soustava vstupní cena 500 000 Kč.)



Zdroj: Vlastní zpracování na základě Sedláček, 2004

### Zpomalené účetní odpisy

Progresivní neboli zpomalený způsob odpisování může podnik zvolit, jestliže potřebuje v prvních letech snížit náklady a naopak později pak snížit dosahovaný hospodářský výsledek (zisk).

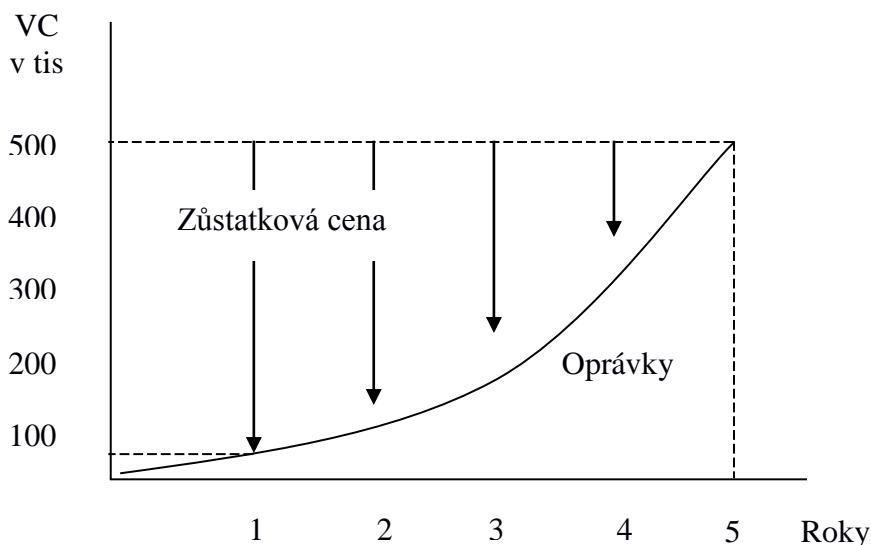
Vzorec pro zpomalené odpisování:

$$O = \frac{2VC [(t+1) - (t+1-i)]}{t(t+1)} \quad (3)$$

kde:  $i$  – rok odpisování

$t$  - počet let životnosti

### Schéma 6: Průběh zpomaleného odpisování



Zdroj: Vlastní zpracování na základě Sedláček, 2004

### Účetní odpisy technického zhodnocení

Technické zhodnocení neupravují účetní předpisy, ale daňové konkrétně § 33 zákona o dani z příjmů. Dle tohoto ustanovení se technickým zhodnocením rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud je jejich cena vyšší než 40 000 Kč. Dle vyhlášky 500/2002 Sb., se ocenění jednotlivého odpisovaného dlouhodobého nehmotného majetku a dlouhodobého hmotného majetku zvyšuje o technické zhodnocení, k jehož účtování je účetní jednotka oprávněna. V případě finančního leasingu se pořizovací cena majetku zvýší o technické zhodnocení odpisované účetní jednotkou v průběhu užívání a pokračuje se v odpisování z poté zvýšené ceny.

Obdobně se postupuje i u účetního odpisování technického zhodnocení. Účetní odpisy by měly vyjádřit především skutečné opotřebování technického zhodnocení. (Valouch, 2012)

## Účtování o odpisech

Odpisy se účtují na stranu Dal účtů 07 – oprávky dlouhodobého nehmotného majetku a 08 – oprávky dlouhodobého hmotného majetku oproti účtu 551 – odpisy

Tabulka 1: Účtování o odpisech

Účetní operace	MD	D
Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku	551	08x
Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku	551	07x

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Chalupa a kol., 2014

### 3.4.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy upravuje zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů. „Odpisování znamená zahrnování z majetku evidovaného v majetku poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu do výdajů k zabezpečení tohoto příjmu.“ (Pelc, 2011)

#### Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

ZDP ukládá poplatníkovi zařadit dlouhodobý majetek do 5 skupin a tím je i určena doba odpisování, dle tabulky č.3.

Tabulka 2: Odpisové skupiny a doba odpisování

Odpisová skupina	Doba odpisování	Příklad
1	3 roky	Ruční mechanizované nářadí a nástroje, zemědělské stroje
2	5 let	osobní automobily, nákladní automobily
3	10 let	Kovové konstrukce, trezory, lokomotivy
4	20 let	budovy a haly ze dřeva, průmyslové komíny
5	30 let	domy, mosty, nádrže, studny
6	50 let	administrativní budovy, knihovny, muzea

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Rubáková, 2013

Pro zajímavost zde uveďme třídy a doby odpisování dlouhodobého hmotného majetku v USA

Tabulka 3: Doba odpisování dlouhodobého majetku v USA

Doba odpisování ( v letech)	Majetek
3	traktory s použitím na silnici, domácí chovná zvířata, dostihový koně starší 2 let, chovní koně starší 12 let, pronájem vlastního majetku
5	osobní auta, lehká užitková vozidla, nákladní automobily, autobusy, helikoptéry, počítače
7	Letadla (mimo helikoptéry), zemědělské stroje, kancelářský nábytek a zařízení
10	plavidla, bagry, remorkéry, stroje pro stavbu lodí a rybolov, ovocné stromy
15	Odpisy pozemkových úprav, vodní plavidla sloužící k přepravě osob nebo nákladní, prodejny motorových paliv, mycí stanice, billboardy
20	farmy, zemědělské budovy, přístřešky pro stroje
27,5	residenční nemovitosti
39	komerční budovy

Zdroj: Vlastní zpracování na základě CCH Tay Law, 2006

Podnik se může rozhodnout, jestli bude nově pořízený dlouhodobý majetek odpisovat rovnoměrným nebo zrychleným způsobem, ovšem nesmí jej po dobu odpisování měnit. (Sedláček, 2004)

### **Rovnoměrné daňové odpisy**

Pokud si poplatník vybere rovnoměrné odpisy jako způsob odpisování, je jeho základ daně zatížen odpisovými náklady majetku ve stále stejné výši vlastně po celou dobu odpisování. Výjimku mohou představovat odpisy majetku v prvním roce odpisování ve zdaňovacím období. U některého majetku může účetní jednotka odpisy prvního roku navýšit na úkor odpisů následujících let. (Chalupa a kol., 2014)

Tabulka 4: Sazby pro rovnoměrné odpisy

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba v %		
	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: Vlastní zpracování podle Blechová, 2013

V prvním roce odpisování lze odpis zvýšit o 10, 15 nebo 20% dle zákona. Zvýšená vstupní cena se při zvýšení odpisů v prvním roce nemění.

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

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování
1	30	35
2	21	19,74
3	15,5	9,4

Zdroj: Vlastní zpracování podle Chalupa a kol., 2014

Tabulka 6: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 20%

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování
1	40	30
2	21	17,25
3	24,4	8,4

Zdroj: Vlastní zpracování podle Rubáková 2014

Tabulka 7: Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce o 15 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování
1	35	32,5
2	26	18,5
3	19	9

Zdroj: Vlastní zpracování podle Rubáková, 2014



## Zrychlené daňové odpisy

Při zrychleném odpisování se používají koeficienty, které jsou přiřazeny k jednotlivým odpisovým skupinám. S jejich pomocí se vypočítá výše odpisů takto:

- a) V prvním roce odpisování se vypočítá jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování určené pro první rok. Podobně jako u rovnoměrných odpisů je možné zvýšit odpis v prvním roce o 10 až 20 % vstupní ceny majetku. Tento zvýšený koeficient je uveden v zákoně o daních z příjmů v § 32 odst. 2.
- b) V dalších odpisovaných letech se odpisy vypočítají jako dvojnásobek zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odpisování platným pro další roky odpisování a počtem let, po která byl již majetek odpisován. (Skálová, 2013)

Tabulka 8: Koeficienty pro zrychlené odpisy

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

Zdroj: Vlastní zpracování podle Blechová, 2013

Zrychlené odpisy se vypočítají podle vzorce:

V prvním roce.....  $O_n = PC / K$

V dalším roce.....  $O_n = (2 * ZC) / (k - n)$  (4)

Kde: PC – pořizovací cena

ZC – zůstatková cena

K – koeficient v prvním roce odepisování

k – koeficient platný v dalších letech

n – rok odepisování

ZC = PC – oprávky

Pro porovnání rovnoměrných a zrychlených příkladů je uveden následující příklad.

Firma zakoupila osobní vozidlo za 400 000 Kč, je zařazeno v 2. odpisové skupině.

Tabulka 9: Porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů

Roky	Rovnoměrné odpisy			Zrychlené odpisy		
	odpisy	oprávky	ZC	odpisy	oprávky	ZC
1	44 000 Kč	44 000 Kč	366 000 Kč	80 000 Kč	80 000 Kč	320 000 Kč
2	89 000 Kč	133 000 Kč	267 000 Kč	128 000 Kč	208 000 Kč	192 000 Kč
3	89 000 Kč	222 000 Kč	178 000 Kč	96 000 Kč	304 000 Kč	96 000 Kč
4	89 000 Kč	311 000 Kč	89 000 Kč	64 000 Kč	368 000 Kč	32 000 Kč
5	89 000 Kč	400 000 Kč	0 Kč	32 000 Kč	400 000 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

### **Výpočet:**

#### **Rovnoměrné odpisy:**

$$\text{První rok} = \frac{400\,000}{100} * 11 = 44\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Další roky} = \frac{400\,000}{100} * 22,25 = 89\,000 \text{ Kč}$$

### Zrychlené odpisy :

$$1 \text{ rok} = \frac{400\,000}{5} = 80\,000$$

$$ZC = 400\,000 - 80\,000 = 320\,000 \text{ Kč}$$

další roky=

$$1. \frac{2 * 320\,000}{6-1} = 128\,000$$

$$ZC = 320\,000 - 128\,000 = 192\,000 \text{ Kč}$$

$$2. \frac{2 * 192\,000}{6-2} = 96\,000$$

$$ZC = 192\,000 - 96\,000 = 96\,000 \text{ Kč}$$

$$3. \frac{2 * 96\,000}{6-3} = 64\,000$$

$$ZC = 96\,000 - 64\,000 = 32\,000 \text{ Kč}$$

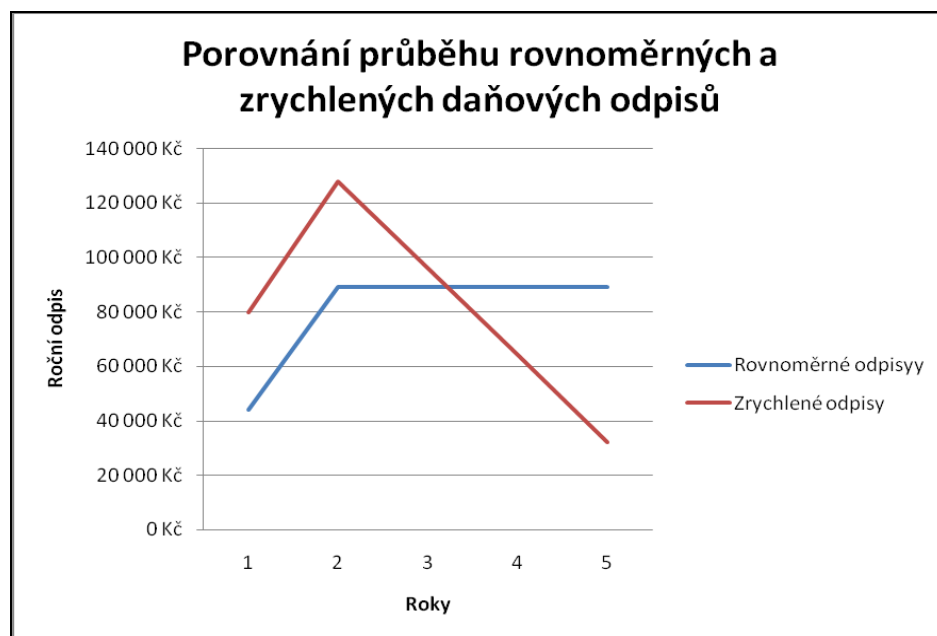
.

$$4. \frac{2 * 32\,000}{6-4} = 32\,000$$

$$ZC = 32\,000 - 32\,000 = 0 \text{ Kč}$$

V tabulce vidíme rozdíl mezi rovnoměrnými a zrychlenými odpisy, zatímco rovnoměrné odpisy jsou v prvních letech nižší, zrychlené jsou naopak vyšší a postupně se snižují.

**Graf 1: Porovnání průběhu rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů**



Zdroj: Vlastní zpracování

### **Hmotný majetek vyloučený z odpisování**

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu do 40 000 Kč
- pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky a nedosáhl plodonosného stáří
- hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení
- umělecké dílo a není součástí žádné budovy, muzejní a galerijní hodnoty
- movitá kulturní památka
- hmotný majetek převzatý bezúplatně
- inventarizační přebytky hmotného majetku podle zvláštního předpisu pokud nebyly zaúčtovány do výnosů
- hmotný majetek, u něhož odpisy uplatňuje jiná osoba než odpisovatel (Marková, 2014)

### **Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku**

U odpisování dlouhodobého nehmotného majetku si musíme nejdříve upřesnit, že se budeme zabývat odpisy dlouhodobého nehmotného majetku zaregistrovaného až započatým obdobím v roce 2004. Dřívější způsob odpisování je již zastaralý.

ZDP dělí dlouhodobý nehmotný majetek do dvou skupin, toto rozdělení je důležité pro volbu správné techniky odpisování.

Dělíme tedy nehmotný majetek na:

- nehmotný majetek s právem užívání na dobu určitou
- nehmotný majetek s právem užívání na dobu neurčitou

Nehmotný majetek s určitou dobou užívání odpisuje jeho majitel po sjednanou dobu užívání. Roční odpis se vypočítá jako podíl vstupní ceny majetku a doby sjednané v kupní smlouvě, vynásobený příslušným počtem časových jednotek v roce.

Vzorec pro odpis dlouhodobého nehmotného majetku s přesností na dny:

$$RO = (VC / D_{spu}) * D_o \quad (5)$$

Kde: VC – vstupní cena

$D_{spu}$  – doba sjednaného práva užívání podle smlouvy s přesností na dny

$D_o$  - počet dnů užívání v daném období

V případě majetku, kdy není jeho doba užívání sjednaná ve smlouvě, stanoví dobu užívání ZDP. Majetek je odpisován rovnoměrně a to podle typu majetku. (Chalupa a kol., 2014)

Tabulka 10: Rovnoměrné odpisování nehmotného majetku

Nehmotný majetek	Doba odpisování
Audiovizuální dílo	18 měsíců
Software a nehmotné výsledky výzkumu	36 měsíců
Zřizovací výdaje	60 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců

Zdroj: Vlastní zpracování podle Blechová, 2013

Roční výpočet odpisů nehmotného majetku

$$RO = (VC / M_{so}) * M_o \quad (6)$$

Kde: VC – vstupní cena

$M_{so}$  - doba odpisování v měsících, podle ZDP

$M_o$  – počet měsíců odpisování v daném období

Nehmotný majetek, který spadá do této skupiny se odpisuje pouze s přesností na měsíce, počínaje až měsícem po jeho zaevidování. (Chalupa a kol., 2014)

Podnik zakoupil a nainstaloval 1.9. 2012 nový software za 108 000 Kč. Jeho užívání není nijak omezeno.

Tabulka 11: Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Zdaňovací období	Počet měsíců	Výpočet odpisu	Odpis
2012	4	$(108\ 000 / 36) * 4$	12 000
2013	12	$(108\ 000 / 36) * 12$	36 000
2014	12	$(108\ 000 / 36) * 12$	36 000
2015	8	$(108\ 000 / 36) * 8$	24 000
odpisy celkem:			108 000

Zdroj: Vlastní zpracování podle Chalupa a kol., 2014

### 3.5 Technické zhodnocení

Podle § 33 ZDP se technickým zhodnocením dlouhodobého hmotného majetku rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce, a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu 40000 Kč počínaje zdaňovacím obdobím 1998.

U dlouhodobého nehmotného majetku se za technické zhodnocení považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení převýší částku 40 000 Kč. Tuto problematiku řeší také novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro podnikatele účinná od 1. 1. 2014, pro dlouhodobý hmotný majetek se definice prováděcí vyhlášky a ZDP shodují. Rozcházejí se ovšem definice dlouhodobého nehmotného majetku, v ZDP se posuzuje částka převyšující 40 000 Kč v okamžiku ukončení technického zhodnocení. V prováděcí vyhlášce k zákonu o účetnictví pro podnikatele se příslušné náklady vyhodnocují za celé účetní období. (Účetnictví, 2014)

Tabulka 12: Účtování o technickém zhodnocení

Účetní případ	MD	D
1. Provedení technického zhodnocení	041 - Pořízení DNM 042 - Pořízení DHM	321 - Dodavatel 221 - Bankovní účty 211 - Pokladna
2. Zvýšení hodnoty majetku o technické zhodnocení	013 - Software 021 - Stavby 022 - SMV a soubory SMV	041 - Pořízení DNM 042 - Pořízení DHM

Zdroj: Vlastní zpracování podle Hinke, 2010

## Technické zhodnocení a odpisy

Pokud je technické zhodnocení provedeno v prvním roce odpisování, hodnota technického zhodnocení se promítá do vstupní ceny majetku. Avšak pokud je technické zhodnocení provedeno během odpisování hodnota technického zhodnocení se promítá do zvýšené vstupní ceny nebo zvýšené zůstatkové ceny a dochází ke změně odpisování. U nehmotného majetku se promítá do ocenění. (Lošťák, Prudký, 2012)

Příklad: Firma pořídila nákladní automobil za 1 500 000 Kč. V 3. roce odpisování provedla technické zhodnocení. Hodnota technického zhodnocení byla 200 000 Kč.

Tabulka 13: Daňové odpisy navýšené o technické zhodnocení

Období	Zůstatková cena (v 1. roce VC)	Výpočet	Odpis (v Kč)
1. rok	1 500 000 (vstupní cena)	$(2 * 1\,500\,000) / 5$	300 000
2. rok	1 200 000 (ZC)	$(2 * 1\,200\,000) / 6 - 1$	480 000
3. rok	$720\,000 + 200\,000 = 920\,000$ (zůstatková cena+TZ)	$(2 * 920\,000) / 5$	368 000
4. rok	552 000	$(2 * 552\,000) / 5 - 1$	276 000
5. rok	276 000	$(2 * 276\,000) / 5 - 2$	184 000
6. rok	92 000	$(2 * 92\,000) / 5 - 3$	92 000
Odpisy celkem			1 700 000

Zdroj: Vlastní

## 3.6 Vyřazení dlouhodobého majetku z evidence

Vyřazení dlouhodobého majetku z evidence se děje několika způsoby.

- likvidací
  1. dobrovolnou po skončení odpisování
  2. dobrovolnou před skončením odpisování
  3. v důsledku škod
  4. v důsledku mank
- prodejem
- darováním
- vkladem do základního kapitálu jiného podniku
- bezúplatným převodem
- přeřazením z obchodního majetku do osobního majetku (Ryneš, 2014)

Ve všech případech je nutné z evidence vyřadit jeho pořizovací cenu i oprávkou, pokud má ještě majetek zůstatkovou cenu, odepíše se jednorázovým odpisem. Účtuje se ve prospěch účtu oprávek a na vrub účtů uvedených v tabulce č. 12.

Tabulka 14: účtování vyřazení dlouhodobého majetku

Na vrub účtu	Důvod vyřazení
541	zůstatková cena dlouhodobého majetku v případě prodeje
551	odpisy dlouhodobého majetku v případě likvidace
582	v případě manka a škody
543	v případě darování
491	v případě přeřazení do osobního užívání
367	závazky z nesplacených vkladů při nepeněžitému vkladu do obchodní korporace nebo družstva

Zdroj: Vlastní zpracování podle Sedláček, 2004

Při vyřazení pouze části souboru hmotných movitých věcí a při částečné likvidaci jednotlivého hmotného majetku, který neztratil způsobilost k užívání nebo není znehodnocený, se sníží ocenění majetku o pořizovací cenu vyřazené věci, a tak míra odepsanosti vyřazené věci je stejná s mírou odepsanosti původního majetku. Tyto způsoby vyřazení majetku mají dopady nejen na účtování, ale i na daňovou oblast. Podle ZDP může poplatník uplatnit pouze poloviční roční odpis hmotného a nehmotného majetku vyřazeného před koncem zdaňovacího období. Tento problém může nastat u hmotného majetku vyřazeného z titulu darování, manka a škod nebo u majetku přeřazeného do osobního užívání. Poplatník nejdříve musí uplatnit poloviční daňový odpis a až po něm se posuzuje uznatelnost zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného majetku jako daňový náklad. Požadavky na poloviční odpis upravuje § 24 a § 25 ZDP. (Ryneš, 2014)



## **3.7 Porovnání ČÚS a IFRS**

Český účetní standard se zabývá dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem pouze ve standardu ČÚS 13. Dle IFRS/ IAS se dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku věnuje hned několik standardů.

### **3.7.1 Standardy dle IFRS**

IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení – držená za účelem využívání

IAS 17 – Leasingy

IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv

IAS 40 – Investice do nemovitostí

IAS 41 - Zemědělství (Stárová, 2014)

Pro potřeby této práce bude blíže specifikován IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 40 zemědělství

#### **IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení**

Pozemky budovy a zařízení jsou hmotná aktiva, která účetní jednotka drží z důvodu použití ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami. Nebo je účetní jednotka drží za účelem pronájmu jiným osobám nebo administrativním účelům. U tohoto majetku se očekává, že budou užívána během více než jednoho období.

Pokud by chtěla účetní jednotka zaúčtovat pozemky, budovy a zařízení jako aktivum musí splňovat dvě podmínky a to pravděpodobnost, že jednotka bude mít z dané položky ekonomický užitek a další podmínkou je, že bude možné spolehlivě ocenit pořizovací náklady dané položky. (Jílek, Svobodová, 2013)

#### **Členění dlouhodobého majetku dle IFRS**

- a) Dlouhodobá nehmotná aktiva
- b) Dlouhodobá hmotná aktiva
- c) Finanční investice

### **Dlouhodobá nehmotná aktiva**

Podle IFRS je dlouhodobé nehmotné aktivum nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty, kontrolované podnikem držené pro užití k výrobě nebo dodávce zboží a služeb, nebo také aktivum držené pro pronájem ostatním subjektům a pro administrativní účely.

### **Dlouhodobá hmotná aktiva**

Zde podle IFRS jde o dlouhodobý hmotný majetek v držení podniku pro využití k výrobě nebo dodávce zboží a služeb. Dále o majetek pro pronájem ostatním subjektům či pro administrativní účely a předpokládaná doba užívání je po dobu více než jednoho účetního období. (Bohušová, 2008)

### **Oceňování**

#### a) Ocenění v okamžiku zaúčtování

Pozemky, budovy a zařízení se účtují jako aktivum a oceňují se pořizovacími náklady. Pořizovací náklady jsou hotovost nebo reálná hodnota dalších úhrad souvisejících s nabytím aktiva.

#### b) Ocenění v okamžiku zaúčtování

Účetní jednotka si sama zvolí účetní pravidlo:

- model ocenění pořizovacími náklady - pozemky, budovy a zařízení se po prvotním zaúčtování účtují v pořizovacích nákladech snížených o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze znehodnocení
- přeceňovací model – pozemky, budovy a zařízení se po prvotním zaúčtování účtují v přeceněné částce, která odpovídá reálné hodnotě ke dni přecenění po odečtení následných kumulovaných odpisů ztrát ze znehodnocení. Přecenění by se mělo provádět pravidelně, aby se účetní hodnota nelišila od reálné hodnoty, která byla stanovena k rozvahovému dni. Reálná hodnota pozemků a budov je obvykle stanovena podle tržní ceny. U strojů je jejich tržní cena obvykle stanovena odhadem.

### **IAS 41 Zemědělství**

IAS 41 Zemědělství upravuje zemědělskou produkci a biologická aktiva.

Biologické aktivum – živá zvířata nebo rostliny

Zemědělská produkce – v okamžiku sklizně produkt z biologických aktiv (vlna, dřevo, mléko, ovoce...)

Přítom biologická přeměna je jednotkou řízená biologická přeměna biologických aktiv určených k prodeji, na zemědělskou produkci nebo ke vzniku dalších biologických aktiv (chov dobytka, lesnictví..)

Biologická přeměna zahrnuje procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, které způsobují kvalitativní nebo kvantitativní změny v biologickém aktivu.

### Zaúčtování a ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce

Účetní jednotka zaúčtuje biologické aktivum nebo zemědělskou produkci, pokud splňuje určité podmínky. Kontrola aktiva jednotkou je výsledkem minulých událostí. Je pravděpodobné, že budoucí ekonomické přínosy spojené s aktivem budou plynout do společnosti a reálnou hodnotu nebo pořizovací náklady aktiva lze spolehlivě určit.

Biologické aktivum účetní jednotka ocení při počátečním zaúčtování a dále ke každému rozvahovému dni v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje, kromě případu kdy reálná hodnota nemůže být přesně určena.

Tabulka 15: Ocenování biologických aktiv a zemědělské produkce v IAS 41

IAS 41	Příklady		Prvotní ocenění	Ocenění koncem roku
Biologická aktiva (rostliny a živá zvířata)	Konzumovatelná	pšenice na poli	zjistitelná reálná hodnota (RH - náklady prodeje)	RH - náklady prodeje
		zvířata na maso		
		stromy na dřevo		
	Plodící (obnovují se sami)	vinná réva	Nezjistitelná reálná hodnota (pořizovací cena)	pořizovací cena - odpisy - opravné položky
ovocný strom				
dojnice				
Zemědělská produkce	(výrobky získané z biologických aktiv v okamžiku sklizně)	maso mléko ovoce (jejich další zpracování se už řídí IAS 2 - Zásoby)	vždy RH - náklady prodeje	Již podle IAS 2 Zásoby metodou LCM = cena nižší z účetní hodnoty a čisté realizovatelné hodnoty

Zdroj: Vlastní zpracování

### **3.7.2 Odpisy dle IFRS**

Odpisy jsou systematickou alokací odepsatelné částky, to jsou náklady na pořízení aktiva, po celou dobu jeho použitelnosti. Pokud pořizovací cena nějaké části aktiva je významná v poměru k celkovým pořizovacím nákladům, musí být odpisována samostatně. (Jílek, 2011)

#### **Odpisy podle IFRS**

Odpisování aktiva začíná okamžikem, kdy je aktivum připraveno pro používání a končí v důsledku vyřazení a prodeje. V případě, že aktivum není používáno odpisování se nepřerušuje.

#### **Odpisové metody**

Odpisové metody lze vybrat podle průběhu spotřeby ekonomických užitků.

- a) lineární
- b) komponentní
- c) SYD (konstantní částka k odepsání)
- d) DDB (konstantní odpisová sazba)

#### **Ad a) Lineární odpisy dle IFRS v modelu přeceňování**

Podle IFRS může účetní jednotka provádět oceňování aktiv podle modelu reálných hodnot. V následujícím příkladu bude uvedeno lineární odpisování stroje s jiným způsobem oceňování majetku. Účetní jednotka bude místo pořizovacích nákladů vykazovat aktiva v přeceněných částkách. Zároveň s přeceněním PC majetku je nutné přecenit i oprávky, a to lze dvěma způsoby:

- a) Přepočítání oprávek koeficientem
- b) Vynulování oprávek

#### **Ad b) Komponentní odpisování dle IFRS**

Počítáme-li se zbytkovou hodnotou musí jí účetní jednotka zohlednit komponentním odpisováním. Účetní odpisy dle IFRS budou totožné s odpisy podle ČSÚ. Hlavním

rozdílem mezi odpisováním dle IFRS a ČSÚ je, že IFRS vyžaduje komponentní přístup a zbytkovou hodnotu, pokud je to možné.

### **Ad c) Metoda SYD**

Pro metodu SYD (sum of the years digits metod) neboli v překladu metoda kumulativního souhrnu čísel je charakteristické, že se během odpisování mění pouze odpisová sazba. Odpisovatelná částka zůstává po celou dobu stejná a rovná se vstupní ceně.

Odpisová sazba se vypočítá jako jedna děleno součet počtu let, které zbývají do konce odpisování. Je možné využít i dvě varianty výpočtu, pokud je například majetek zařazen do užívání v průběhu účetního období, mohou se odpisy rozpočítat poměrem měsíců daného roku, ve kterých byl již majetek využíván a toto přepočítávání následuje i v dalších letech. Druhou možnou variantou je vypočtení ročních odpisů a část odpisů, která nebyla využita v prvním roce, by se poměrně zbytkem odpisovaných let přiřadila k jednotlivým odpisům v dalších letech.

$$SYD = 1 / ((n+1) * n/2) * VC \quad (7)$$

Kde

SYD.....roční odpis

VC.....vstupní cena

n.....počet odpisovaných let

Podle ČÚS jsou dlouhodobá aktiva odpisována do výše pořizovací ceny, neuvažuje se se zbytkovou hodnotou při vyřazení a odpisuje se do okamžiku, kdy je majetek převeden do užívání.

### **Ad d) Metoda DDB**

Nejpoužívanější způsobem výpočtu zrychlených odpisů je metoda DDB neboli double-declining balance metod. Principem této metody je neměnná odpisová sazba a odepisatelná částka, která je klesající, neboť se za ní dosazuje zůstatková hodnota. Nejprve se vypočítá odpisová sazba, která se stanoví jako podíl 100 % a počtu let odepisování a poté se vynásobí dvěma. Každý rok se pak touto sazbou násobí zůstatková hodnota.

Vzorec:

$$\% \text{ DDB} = 2 * (100\% / n)$$

$$\text{DDB} = \% \text{ DDB} * \text{ZH} \quad (8)$$

Kde

% DDB ...odpisová sazba

DDB.....odpis

ZH.....zbytková hodnota

### **Vyřazení majetku dle IFRS**

K vyřazení majetku může dojít z důvodu prodeje, zahájení finančního leasingu a darování. Dlouhodobé hmotné a nehmotné aktivum se vyřazuje pokud už se z jeho užívání neočekávají žádné ekonomické užitky. (Bohušová, 2008)

### **Rozdíly v zachycování DM v účetnictví podle IFRS a ČÚS**

Definice dlouhodobého majetku se podle ČÚS a IFRS téměř shoduje. Existuje ale několik rozdílů ve vykazování. Podle českých účetních standardů se nevykazuje odděleně majetek, který účetní jednotka chce v následujícím roce prodat. Aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti jsou oddělena od ostatního majetku, protože se předpokládá, že jejich účetní hodnota bude získána pravděpodobněji prodejem než dalším užíváním.

Další rozdíly jsou v evidenci náhradních dílů a přídatných zařízení, které používá účetní jednotka déle než jedno účetní období, tyto položky jsou v rámci IFRS vykazovány IAS 16, ale podle českých účetních standardů v zásobách. Dle IAS lze toto aktivum také rozdělit, účtovat o každé dílčí části zvlášť nebo používat odlišné metody odpisování. ČÚS stanovují hranici pro zařazení majetku do dlouhodobého a neumožňují ho nijak rozdělovat na dílčí části.

Při pořizování majetku je systém stejný u obou účetních soustav. Shodně se také používá v okamžiku uznání model pořizovací ceny, ale model přecenění se v ČR nepoužívá. Zároveň není možné v české legislativě přecenit majetek směrem nahoru, pouze snížit pomocí opravných položek.

Mezi další rozdíly patří například, že podle ČÚS se aktiva odpisují do výše pořizovací ceny a neuvažují se zbytkovou hodnotou při vyřazení.

IFRS také věnují samostatnou pozornost leasingu dle standardu IAS 17. Dle tohoto standardu předmět pronájmu a odpovídající závazky vykazuje v rozvaze nájemce, který majetek i odpisuje. Dle ČÚS nájemce eviduje každou leasingovou splátku, ale pronajímatel předmět pronájmu zaznamenává v rozvaze.

Mnohé faktory pro zachycování a účtování dlouhodobého majetku jsou shodné podle IFRS a ČÚS, ale zároveň mezi oběma systémy existují i nějaké rozdíly. (Bohoušová, 2008)

## **4 Vlastní práce**

Objektem pro tuto diplomovou práci je Zemědělská akciová společnost Nalžovice, a.s., která se zabývá zemědělskou výrobou. Společnost vznikla v 90. letech přeměnou z JZD Nalžovice. Kromě klasického zemědělství, tedy rostlinné výrobě a chovem dojného skotu se v posledních letech věnuje také ekologickému zemědělství. Společnost hospodaří na více než 1500 ha půdy. V roce 2013 uvedla do provozu bioplynovou stanici na výrobu elektřiny.

### **4.1 Zemědělská společnost Nalžovice, a.s.**

Datum zápisu společnosti do OR: 8. 7. 1999

Spisová značka: B 6013 vedená u Městského soudu v Praze

Obchodní firma: Zemědělská společnost Nalžovice, a.s.

Sídlo: Nalžovice č.p.23, okres Příbram, PSČ 26293

Právní forma: Akciová společnost

Předmět podnikání:

- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
- výroba elektřiny
- zemědělská výroba

### **Statutární orgán**

#### **Představenstvo**

Ing. MARIE ČERVENKOVÁ

předseda představenstva

Den vzniku funkce: 18. 6. 2014

Den vzniku členství: 23.5 2014

Ing. JAROSLAV PINKAS

místopředseda představenstva

Den vzniku funkce: 18. června 2014

Den vzniku členství: 23. května 2014



VLADIMÍR BARTŮNĚK

člen představenstva

Den vzniku členství: 23. května 2014

DAGMAR MICHÁLKOVÁ

člen představenstva

Den vzniku členství: 23. května 2014

Ing. LUBOŠ SKALKA,

člen představenstva

Den vzniku členství: 23. května 2014

### **Dozorčí rada**

HANA VOLFOVÁ

předseda dozorčí rady

Den vzniku funkce: 23. května 2014

Den vzniku členství: 23. května 2014

HANA HRONOVÁ

člen dozorčí rady

Den vzniku členství: 23. května 2014

PAVEL SOSNOVEC

člen dozorčí rady

Den vzniku členství: 23. května 2014

### **Akcie**

- 6570 ks akcií na jméno v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 10.000 Kč
- 2991 ks akcií na jméno v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 1.000 Kč

**Základní kapitál:** 68 691 000,- Kč

**Splaceno:** 100%

#### 4.1.1 Hospodaření podniku

V následující tabulce jsou uvedeny výsledky hospodaření za posledních 10 let. Výsledek je vypočítán jako rozdíl výnosů a nákladů před zdaněním. Pro potřeby této práce byly analyzovány Výkazy zisků a ztrát za jednotlivé roky.

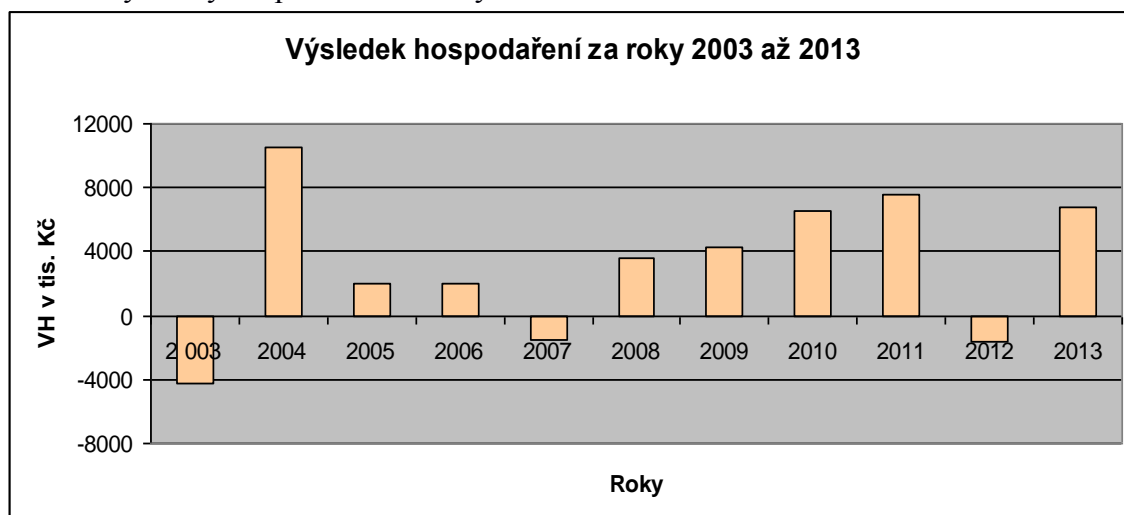
Tabulka 16: Výsledky hospodaření od roku 2003 do roku 2013

Rok	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
VH v tis.Kč	-4292	10566	2035	2021	-1467	3575	4318	6544	7525	-1631	6770

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro lepší znázornění byly výsledky hospodaření vloženy do grafu.

Graf 2: Výsledky hospodaření za roky od 2003 až 2013



Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2003 byla společnost ve ztrátě, tato ztráta byla způsobena, nepříznivým počasím v daném roce. Rok 2003 byl velmi suchý. Situace se obrátila v roce 2004, kdy společnost poprvé dostala dotace z evropské unie „do výroby“ a „na plochu“. V dalších letech je výsledek kladný, výjimkou jsou roky 2007 a 2012, kdy tyto roky byli pro zemědělství nepříznivé z důvodu velkého sucha. Od roku 2008 můžeme vidět každoroční růst výsledku hospodaření.

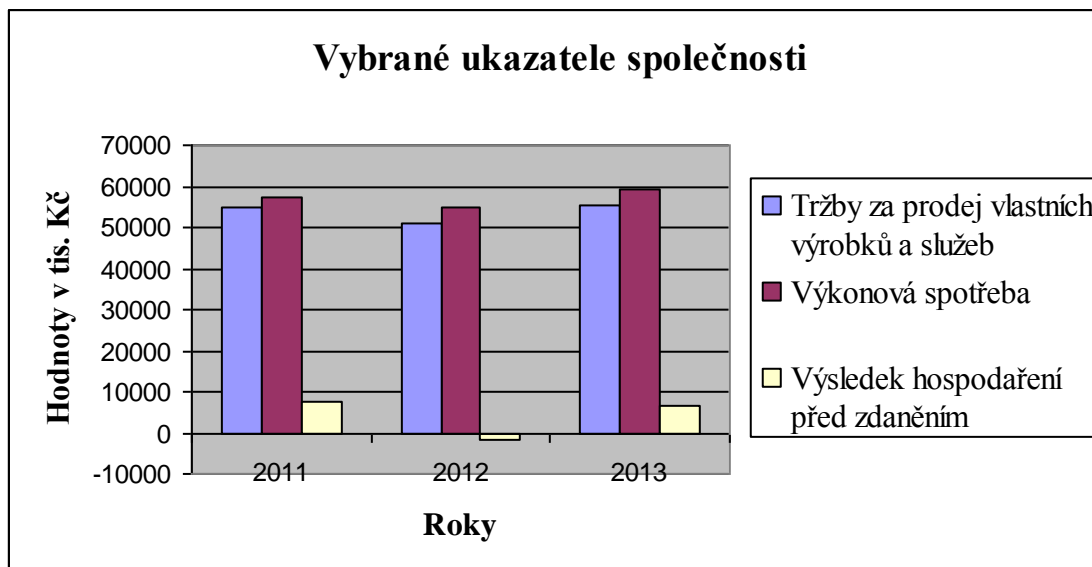
## Vybrané ukazatele vývoje společnosti

Tabulka 17: Vývoj vybraných ukazatelů za roky 2011 až 2013

Rok	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	Výkonová spotřeba	Výsledek hospodaření před zdaněním
2011	55038	57109	7525
2012	50953	55038	-1631
2013	55422	59268	6770

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 3: Vybrané ukazatele vývoje za poslední 3 roky



Zdroj: Vlastní zpracování

Zatímco roky 2011 a 2013 mají téměř shodné výsledky vybraných ukazatelů, v roce 2012 byly výsledky hospodaření poznamenány tzv. „suchým“ rokem projevujícím se 50% výnosem krmiv. Obiloviny byly postiženy v podzimním období 2011/2012 z 1/3 vymrznutím. Došlo i k poklesu ceny mléka.

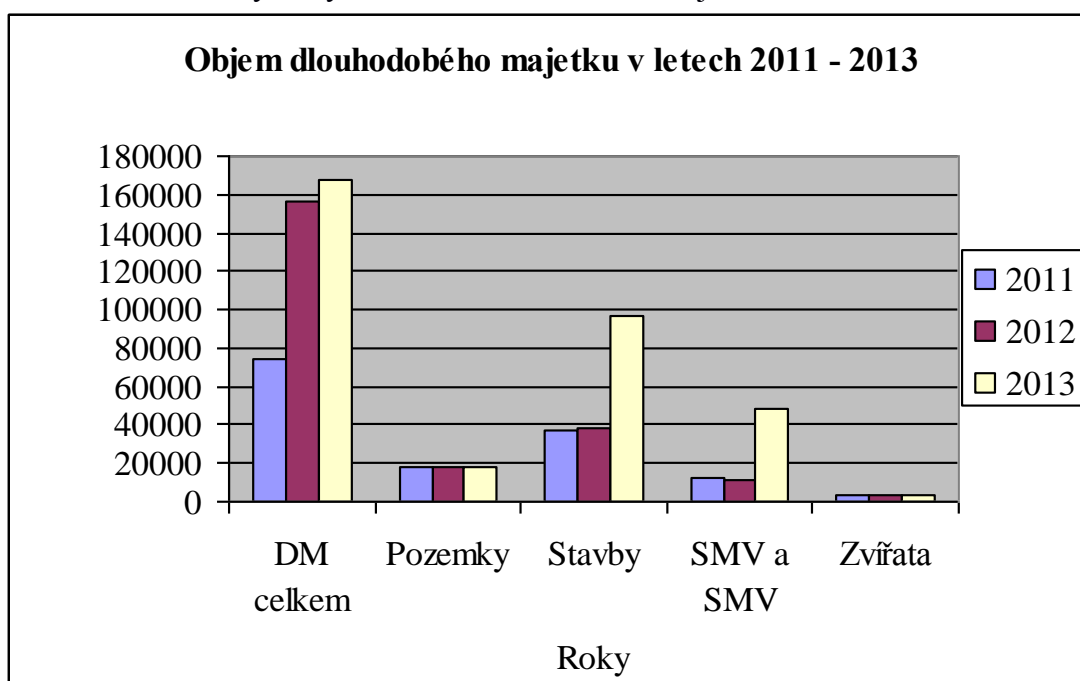
V následující tabulce je uveden dlouhodobý majetek po korekci, tedy po odečtení odpisů daného období. V průběhu těchto let společnost výrazně investovala do pořízení nových strojů.

Tabulka 18: Objem dlouhodobého majetku v tis. Kč

Položky DM	Objem DM v tis. Kč		
	2011	2012	2013
DM celkem	73838	156656	167913
Pozemky	17506	17841	18420
Stavby	37594	37830	97022
SMV a SMV	12816	11189	48303
Dospělá zvířata a jejich skupiny	3392	3583	3899

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4: Porovnání vybraných složek dlouhodobého majetku



Zdroj: Vlastní zpracování

Objem finančních prostředků investovaných do dlouhodobého majetku se postupem let zvyšuje. V roce 2013 byla uvedena do užívání bioplynové stanice, proto se zvýšil prostředků v souboru stavby i samostatné movité věci.

#### 4.1.2 Majetek podniku

Zemědělská společnost Nalžovice, a.s. oceňuje pořízený majetek pořizovací cenou. Majetek pořizuje pouze koupí a odpisuje rovnoměrně. Do dlouhodobého majetku

zařazuje majetek od 5 000 Kč, jak má stanoveno ve vnitropodnikové směrnici. Zaměstnanec, který má majetek na starost, vyplní předávací protokol, kde určí, jak dlouho bude majetek užíván. U drobného majetku do 40 000 Kč se účetní odpisy rovnají daňovým. Společnost využívá pro nově pořízené stroje zvýšené odpisy v prvním roce 10%, 15% a 20%.

Dlouhodobý majetek společnosti se skládá z:

Konečný zůstatek roku 2013:

- budovy, haly a stavby	97 020 992,99 Kč
- stroje přístroje a zařízení	34 642 763,16 Kč
- dopravní prostředky	12 408 472,55 Kč
- inventář	1 110 899,51 Kč
- drobný hmotný majetek	140 670,96 Kč
- Dospělá zvířata a jejich skupiny	3 899 134,05 Kč
- pozemky	18 420 202 Kč

### **Evidence dlouhodobého majetku**

Společnost využívá pro zpracování dat účetní systém, na konci roku zpracuje sestavy jednotlivých souborů dlouhodobého majetku, tyto údaje jí slouží jako podklady k daňovému přiznání a také v rámci informovanosti akcionářů musí výkazy předkládat na valné hromadě. Mezi složky dlouhodobého majetku společnost řadí všechny zemědělské stroje, pozemky, budovy a bioplynovou stanici, chovná zvířata – dojnice. Pro tyto skupiny dlouhodobého majetku využívá analytickou evidenci k účtům 08x a 02x.

### **Bioplynová stanice**

Technologické zařízení bioplynová stanice využívá procesu anaerobní digesce ke zpracování bioodpadu nebo jiného biologicky rozložitelného materiálu. Nejčastěji se využívá siláž z kukuřice. Hlavním produktem anaerobní digesce je bioplyn, který lze využít jako alternativní zdroj energie.

Společnost si v roce 2011 nechala vypracovat projekt na bioplynovou stanici. V únoru 2012 zahájila výstavbu stanice o výkonu 600 kW na Nové Vsi spolu se silážním žlabem v celkové hodnotě 82 mil. Kč. Bioplynová stanice se jako dlouhodobý majetek dělí na 40 částí. Každá část je zařazena v jiné odpisové skupině a odpisuje se rozdílnou dobu. Na tuto výstavbu si společnost vzala úvěr u GE Money bank. Předpokládaný roční zisk bioplynové stanice je 13,5 mil. Kč, z toho roční splátka úvěru činí 7,5 mil. Kč.

Obrázek 1: Bioplynová stanice před spuštěním



Zdroj: Dostupné z <http://www.johann-hochreiter.eu>

Obrázek 2: Zásobník na chlěvskou mrvu



Zdroj: Dostupné z <http://www.johann-hochreiter.eu>

Od zahájení výstavby bioplynové stanice si účetní jednotka jednotlivé části bioplynové stanice zaznamenávala na účet 042 127 Pořízení dlouhodobého majetku a po uvedení do provozu převedla celou částku na účet dlouhodobého majetku. Celková částka souhrnu částí bioplynové stanice je 71 938 447,87 Kč.

## 4.2 Odpisy dlouhodobého majetku

Společnost nerozlišuje daňové odpisy od účetních u majetku v hodnotě 5 000 Kč až 40 000 Kč. Pouze určí jak dlouho se bude majetek odpisovat účetně. Zákon o dani z příjmů ukládá účetním jednotka daňově odepisovat majetek v částce přesahující 40 000 Kč. U tohoto majetku odpisy rozlišuje na daňové a účetní s výjimkou položek bioplynové stanice, která se skládá z téměř 40 položek. U dlouhodobého majetku, který je součástí bioplynové stanice, společnost zvolila pro usnadnění práce systém, kde se daňové odpisy rovnají účetním. Tento způsob odpisování není správný a odpisy tak neukazují věrný obraz skutečného opotřebování majetku.

Tabulka 19: Porovnání účetních a daňových odpisů za jednotlivé odpisové skupiny

Porovnání účetních a daňových odpisů za jednotlivé odpisové skupiny			
Skupina	Účetní odpisy	Daňové odpisy	Rozdíl účetní-daňové odpisy
0	10 511 43 Kč	0,00 Kč	1 051 433 Kč
1	62 547 Kč	255 360 Kč	-192 813 Kč
2	332 703 Kč	394 950 Kč	-62 247 Kč
3	60 444 Kč	63 443 Kč	-2 999 Kč
4	368 193 Kč	346 991 Kč	21 202 Kč
5	1 656 655 Kč	2 258 830 Kč	-602 175 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy slouží jako podklad pro daňové přiznání. Pokud je rozdíl mezi odpisy kladná částka, připočítává k daňovému základu (50. řádek daňového přiznání). Záporná částka rozdílu se odečítá od daňového základu (150. řádek daňového přiznání).

### **Krmný automat Profesional**

Společnost koupila dne 1. 4. 2009 krmný automat pro telata, který stál 385 778,80 Kč. Automat začala odpisovat v roce 2009, zařadila ho do 2 odpisové skupiny, kde bude rovnoměrně odpisován 5 let. Pořizovací cena stroje byla získána z účetnictví společnosti.

Pro tento stroj může společnost využít zvýšení ročního odpisu o 10 %. Pokud je prvním vlastníkem hmotného majetku zatříděného dle ZDP v odpisových skupinách 1 – 3. První vlastník je podle zákona poplatník, který si pořídil nový majetek, který dosud nebyl používán. Od roku 2006 je prvním vlastníkem i poplatník, který majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii.

### **Výpočet odpisů:**

#### Výpočet účetních odpisů

Stroj se odpisuje 60 měsíců –  $385\,778,8 \text{ Kč} / 60 \text{ měsíců} = 6429,65 \text{ Kč}$

1. rok: 8 (měsíců) \* 6429,65 Kč = 51 437,17 Kč

2. rok a další roky: 12 (měsíců) \* 6429,65 = 77 155,80 Kč



Výpočet daňových odpisů – při zvýšené vstupní ceně o 10%, daňové sazby byly převzaty z tabulky 5.

1. rok:  $385\,778,8 * 0,21 = 81\,013,55$  Kč

2. rok a další roky:  $385\,778,8 * 0,1975 = 76\,191,3$  Kč

Tabulka 20: Odpisový plán – krmný automat Profesional

Odpisový plán				
Název majetku	Krmný automat Profesional			
Odpisová skupina	2	Rovnoměrné odpisy		
Pořizovací cena	385 778,80 Kč			
Rok pořízení	1.4.2009			
Datum zahájení odpisování	1.5. 2009			
Datum prodeje				
Odpisy (v Kč)				
Rok	Účetní		Daňové	
	Roční odpis	Zůstatková cena	Roční odpis	Zůstatková cena
2009	51438	334341	81014	304765
2010	77156	257185	76192	228573
2011	77156	180029	76192	152381
2012	77156	102873	76192	76189
2013	77156	25717	76192	0
2014	25717	0		

Zdroj: Vlastní zpracování

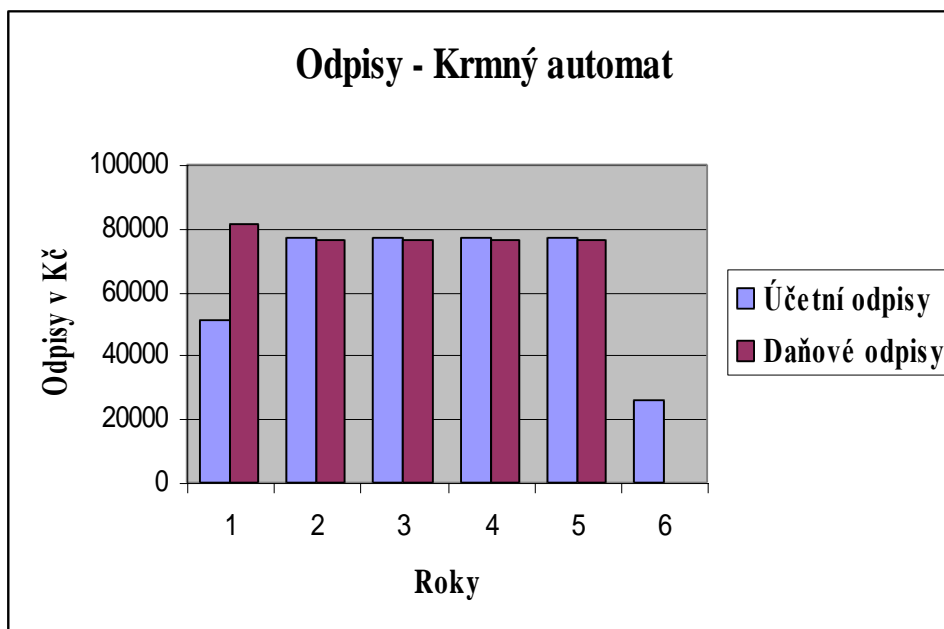
Tabulka 21: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy v Kč

Rok	Účetní odpisy	Daňové odpisy	Rozdíl mezi ÚO a DO
2009	51437	81014	29577
2010	77156	76192	-964
2011	77156	76192	-964
2012	77156	76192	-964
2013	77156	76192	-964
2014	25722		-25722

Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud je rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy záporný, pak se tento rozdíl odečítá od daňového základu.

Graf 5: Znárodnění rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy



Zdroj: Vlastní zpracování

## Dojnice

V roce 2010 chovala společnost 1134 kusů skotu z toho 441 dojníc, které zařazuje do dlouhodobého hmotného majetku. V poslední době počet kusů chovaného skotu klesl. V roce 2013 společnost ukončila výkrm býků. Z celkového počtu 953 kusů skotu vlastnila 450 kusů dojníc. Hodnota jednotlivých dojníc nepřesahuje 20 000 Kč. Dojnice v podniku má produkční období 3 roky. Všechny kategorie zapadají do první odpisové skupiny. Společnost odpisuje skot individuálně. Následující výpočet zobrazuje odpisování dojníc, jejíž cena je převzata z účetnictví společnosti.

### Výpočet odpisů:

#### Výpočet účetních odpisů

Dojnice se odpisuje 36 měsíců –  $19\,241,34 \text{ Kč} / 36 = 534,48 \text{ Kč}$

1. rok: 3 (měsíců) \* 534,48 Kč = 1 603,44 Kč

2. rok a další roky: 12 (měsíců) \* 534,48 Kč = 6 413,76 Kč

Výpočet daňových odpisů – daňové sazby byly převzaty z tabulky 4.

1. rok:  $19\,241,34 * 0,20 = 3848,27$  Kč

2. rok a další roky:  $19\,241,34 * 0,40 = 7\,696,54$  Kč

Tabulka 22: Odpisový plán - dojnice

Odpisový plán				
Název majetku	Dojnice č. 115			
Odpisová skupina	1	Rovnoměrné odpisy		
Pořizovací cena	19.242 Kč			
Rok pořízení	1.9.2012			
Rok zahájení odpisování	1.10.2012			
Datum prodeje				
Odpisy (v Kč)				
Rok	Účetní		Daňové	
	Roční odpis	Zůstatková cena	Roční odpis	Zůstatková cena
2012	1604	17636	3849	15393
2013	6414	11222	7697	7696
2014	6414	4808	7697	0
2015	4808	0		

Zdroj: Vlastní zpracování

Jelikož, jde o nízkou hodnotu majetku, účetní jednotka využívá účetní odpisy zároveň jako daňové. Zároveň také nezařazuje dojnice do odpisové skupiny, ale určí pouze dobu po kterou budou účetně odpisovány. Pokud by dojnice spadaly do drobného majetku, náklady na jejich pořízení by se účtovaly rovnou do spotřeby a tak by se snížil objem dlouhodobého majetku.

### **Zásobník plynu**

Zásobník na plyn je součástí nové bioplynové stanice, která byla uvedena do provozu v červnu 2013. V protokolu o převzetí majetku do užívání bylo rozhodnuto, že se zásobník bude užívat 7 let. Pořizovací cena zásobníku je 851 694,-Kč.

## Výpočet odpisů:

### Výpočet účetních odpisů

Zásobník se odpisuje 84 měsíců – 851 694 Kč / 84 = 10 139,21 Kč

1. rok: 6 (měsíců) \* 10 139,21 Kč = 60 835,29 Kč

2. rok a další roky: 12 (měsíců) \* 10 139,21 = 121 670,40 Kč

Výpočet daňových odpisů – daňové sazby byly převzaty z tabulky 4. Odpisová skupina

2. Rovnoměrné odpisování.

1. rok: 851 694 \* 0,11 = 93 686,34 Kč

2. rok a další roky: 851 694 \* 0,2225 = 189 501,9 Kč

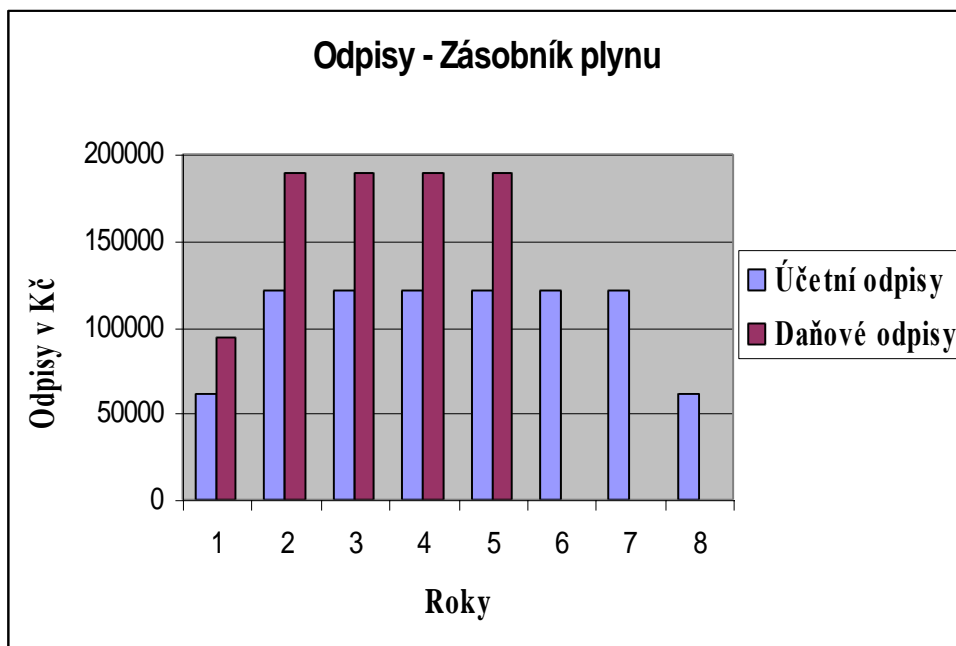
Tabulka 23: Odpisový plán – Zásobník plynu

Odpisový plán				
Název majetku	Zásobník plynu			
Odpisová skupina	2	Rovnoměrné odpisy		
Pořizovací cena	851 694, 00 Kč			
Rok pořízení	12. 06. 2013			
Rok zahájení odpisování	1.7.2013			
Datum prodeje				
Odpisy (v Kč)				
Rok	Účetní		Daňové	
	Roční odpis	Zůstatková cena	Roční odpis	Zůstatková cena
2013	60836	790858	93687	758007
2014	121671	669187	189502	568505
2015	121671	547516	189502	379003
2016	121671	425845	189502	189501
2017	121671	304174	189502	0
2018	121671	182503		
2019	121671	60832		
2020	60832	0		

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky vyplývá, že v roce 2017 bude zásobník plně daňově odepsán, ale o účetních odpisech bude ještě účtováno do roku 2020, a to ve výši šesti měsíčního odpisu.

Graf 6: Porovnání účetních a daňových odpisů u zásobníku plynu



Zdroj: Vlastní zpracování

### Kypřič půdy

Společnost v květnu 2011 koupila kypřič půdy HORSCH za cenu 1 108 500 Kč. Na stroj si vzala úvěr 1 000 000 Kč, který bude splácet do roku 2015.

Splátky:

- 2012 – 395 846,00 Kč
- 2013 – 250 008,00 Kč
- 2014 – 250 008,00 Kč
- 2015 – 104 138,00 Kč

Kypřič byl zařazen do 2 odpisové skupiny a bude ho odpisovat rovnoměrně 5 let. Z účtu pořizení 042 0xx převedla majetek na účet 461 016.

Pro kypřič půdy společnost použila zvýšený odpis v prvním roce odpisování o 20%. Tento zvýšený odpis může použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním vlastníkem stroje pro zemědělství a lesnictví. Převážně zemědělskou a lesnickou výrobou se podle zákona rozumí taková výroba, u které příjmy z této činnosti činily v předcházejícím zdaňovacím období více než 50% z celkových příjmů. Tuto podmínku společnost splnila s přehledem.

### Výpočet odpisů:

Výpočet účetních odpisů - dobu odpisování si účetní jednotka zvolila na 5 let.

Stroj se odpisuje 60 měsíců – 1108 500 Kč / 60 měsíců = 18 475 Kč

1. rok: 7(měsíců) \* 18 475 Kč = 129 325 Kč

2. rok a další roky: 12(měsíců) \* 18 475 = 221 700 Kč

Výpočet daňových odpisů – při zvýšené vstupní ceně o 20%, daňové sazby byly převzaty z tabulky 6.

1. rok: 1 108 500 \* 0,31 = 343 635 Kč

2. rok a další roky: 1 108 500 \* 0,1725 = 191 216,25 Kč

Tabulka 24: Odpisový plán – Kypřič

Odpisový plán				
Název majetku	Kypřič půdy - HORSCH			
Odpisová skupina	2	Rovnoměrné odpisy		
Pořizovací cena	1 108 500, 00 Kč			
Rok pořízení	17. 05. 2011			
Rok zahájení odpisování	1.6.2011			
Datum prodeje				
Odpisy (v Kč)				
Rok	Účetní		Daňové	
	Roční odpis	Zůstatková cena	Roční odpis	Zůstatková cena
2011	129325	979175	343635	764865
2012	221700	757475	191217	573648
2013	221700	535775	191217	382431
2014	221700	314075	191217	191214
2015	221700	92375	191217	0
2016	92375	0		

Zdroj: Vlastní zpracování

### Technická budova bioplynové stanice

Nová budova, která byla vystavena jako součást bioplynové stanice, byla zařazena do užívání v červnu roku 2013. Budova je využívána jako technická budova bioplynové

stanice, kde jsou umístěny speciální stroje, plynovody, teplovody a další. Každá důležitá součást je odpisována zvlášť.

#### Technické zhodnocení budovy

Budova byla dokončena roku 2013 a v tomto roce byl spuštěn provoz bioplynové stanice. Na začátku roku 2014 byly nutné další stavební úpravy a muselo se zakoupit nové klimatizační zařízení. Po spuštění provozu stanice bylo zjištěno, že v budově se zvyšuje teplota kvůli pracujícím strojům. Společnost se rozhodla problém řešit zabudováním klimatizačního zařízení. Celé technické zhodnocení stálo 659 250 Kč.

#### **Odpisový plán**

Budova byla zařazena do 4 odpisové skupiny a bude odpisována 20 let. Společnost bude budovu odpisovat rovnoměrně. Pro porovnání zde bude uvedeno jak by se postupovalo při výpočtu účetních i daňových odpisy. Cena budovy je 3 405 919,50 Kč a v roce 2014 bylo provedeno technické zhodnocení za 659 250,00 Kč. V tomto roce se mění výše odpisů a je i navýšena vstupní cena. Odpisy budovy budou následující:

Tabulka 25: Odpisový plán budovy

Odpisový plán		
Název majetku	Budova bioplynové stanice	
Odpisová skupina	4	Rovnoměrné odpisy
Pořizovací cena	3 405 919,50 Kč	
Rok pořízení	12. 6. 2013	
Rok zahájení odpisování	1.7.2013	
Technické zhodnocení	1. 3. 2014	659 250, 00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

#### **Výpočet odpisů:**

##### Výpočet účetních odpisů

Budova se odpisuje 240 měsíců – 3 405 919,5 Kč / 240 měsíců = 14 191,33 Kč

1. rok: 6(měsíců) \* 14 191,33 Kč = 85 147,99 Kč

2. rok a další roky: (PC 3 405 919,5 + TZ 659 250) / 240 měsíců = 16938,2 Kč

12(měsíců) \* 16 938,2 Kč = 203 258,474 Kč

Výpočet daňových odpisů – daňové sazby byly převzaty z tabulky 4.

1. rok:  $3\,405\,919,50 * 0,0215 = 73\,227,27$  Kč

2. rok a další roky (PC 3 405 919,5 + TZ 659 250) \* 0,0515 = 209 356,22 Kč

Tabulka 26: Rovnoměrné účetní a daňové odpisy budovy

Rok		Účetní odpisy		Technické zhodnocení	Daňové odpisy	
		Odpisy	Zůstatková cena		Odpisy	Zůstatková cen
1	2013	85 148	3 320 772		73228	3 332 692
2	2014	203 259	3 861 911	659 250,00	209 357	3 855 813
3	2015	203 259	3 658 652		209357	3 646 456
4	2016	203 259	3 455 393		209 357	3 437 099
5	2017	203 259	3 252 134		209 357	3 227 742
6	2018	203 259	3 048 875		209 357	3 018 385
	.....	.....	.....		.....	.....
20	2032	203 259	203 259		209 357	87 387
21	2033	203 259			87 387	0

Zdroj: Vlastní zpracování

V následující tabulce je uvedeno odpisování budovy s technickým zhodnocením zrychlenými odpisy.

Výpočet daňových odpisů – daňové sazby byly převzaty z tabulky 4.

Výpočet bude postupovat podle vzorce č. 4. Hodnota technického zhodnocení se druhém roce přičte k zůstatkové ceně.

2. rok:  $2 * (3\,235\,624 + 659\,250) / 20 = 389\,488,0$  Kč.

Další roky se bude postupovat klasickým způsobem zrychleného daňového odpisování.



Tabulka 27: Zrychlené odpisy budovy bioplynové stanice

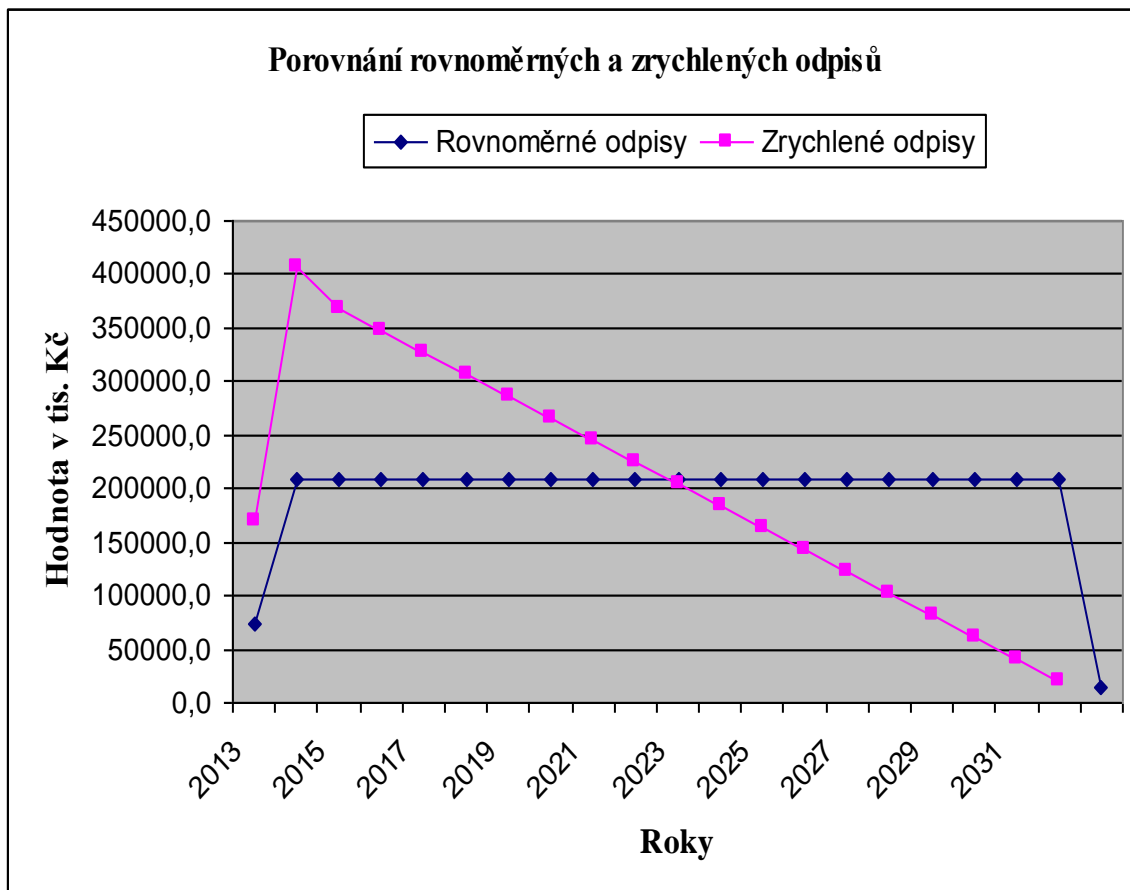
Rok		Účetní odpisy		Technické zhodnocení	Daňové odpisy	
		Odpisy	Zůstatková cena		Odpisy	Zůstatková cen
1	2013	85148	3320772		170296	3235624
2	2014	203259	3861911	659 250,00	389488	2846136
3	2015	203259	3658652		284614	2561523
4	2016	203259	3455393		269634	2291889
5	2017	203259	3252134		254655	2037234
6	2018	203259	3048875		239675	1797560
7	2019	203259	2845616		224695	1572865
8	2020	203259	2642357		209716	1363149
9	2021	203259	2439098		194736	1168414
10	2022	203259	2235839		179756	988658
11	2023	203259	2032580		164777	823882
12	2024	203259	1829321		149797	674085
13	2025	203259	1626062		134817	539268
14	2026	203259	1422803		119838	419431
15	2027	203259	1219544		104858	314573
16	2028	203259	1016285		89878	224695
17	2029	203259	813026		74899	149797
18	2030	203259	609767		59919	89878
19	2031	203259	406508		44939	44939
20	2032	203259	203249		29960	14980
21	2033	203249			14980	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že hodnota technického zhodnocení prodlouží dobu odpisování o jeden rok než bude budova zcela odepsána.

## Grafické porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů

Graf 7: Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů



Zdroj: Vlastní zpracování

V případě zvolení zrychlených odpisů bude majetek odepsán o rok dřív.

### Součásti budovy bioplynové stanice

V tabulce č. 28 jsou uvedeny jednotlivé části bioplynové stanice, které jsou odepisovány zvlášť. Pro zjednodušení práce využívá účetní jednotka účetní odpisy v rámci daňových, a to v rámci daňových. Odpisové skupiny si zvolila účetní společnost sama pomocí daňových zákonů a není zaručena správnost zařazení

Tabulka 28: Jednotlivé části bioplynové stanice zahrnuté do účetnictví

Položka	Skupina	Pořizovací cena	Doba odpisování
K6J s generátorem	2-45	12 375 750,00	5 let
Míchadlo F1	3-26	914 060,00 Kč	10 let
Míchadlo F1	3-26	914 060,00 Kč	10 let
Míchadlo F2	3-26	496 775,50 Kč	10 let
Míchadlo F2	3-26	496 775,50 Kč	10 let
Míchadlo koncové	3-26	424 362,00 Kč	10 let
Míchadlo koncové	3-26	424 362,00 Kč	10 let
Míchadlo koncové	3-26	424 362,00 Kč	10 let
Centrální vytápění	2-18	663 434,00 Kč	5 let
Vytápění fermentorů F1	3-27	864 760,00 Kč	10 let
Vytápění fermentorů F2	3-27	364 520,00 Kč	10 let
Vytápění fermentorů	3-27	224 794,00 Kč	10 let
Plynovod	4-14	1 020 568,00 Kč	20 let
Chlazení plynu	3-28	505 710,00 Kč	10 let
Fléra	3-18	884 370,00 Kč	10 let
Zásobník plynu	2-10	851 694,00 Kč	5 let
Odsíření bioplynu	3-29	112 938,00 Kč	10 let
Rozvaděč P1RW	3-36	980 235,00 Kč	10 let
Rozvaděč BkW	3-36	676 930,00 Kč	10 let
Dávkovací zařízení Fliegl	3-26	2 868 787,00 Kč	10 let
Fermentor	5-19	15 202 164,00 Kč	30 let
Koncový sklad	5-19	9 589 038,00 Kč	30 let
Technický sklep	5-19	1 383 807,00 Kč	30 let
Budova K6J	4-4	3 405 919,50 Kč	20 let
Základna	5-26	205 885,00 Kč	30 let
Sklad výdejní místo	5-26	159 964,00 Kč	30 let
Fléra základy	5-26	226 849,00 Kč	30 let
Požární nádrž	5-19	247 890,00 Kč	30 let
Kanalizace	4-14	626 975,00 Kč	20 let
Vodovod	4-14	64 935,00 Kč	20 let
Telefoní kabel	4-14	25 423,00 Kč	20 let
NN rozvody	4-14	27 087,00 Kč	20 let
Příst. kom.+zpeč. plochy	5-2	2 149 058,50 Kč	30 let
Teplovod	4-14	2 439 693,25 Kč	20 let
Trafostanice	3-35	2 645 800,00 Kč	10 let
Přípojka VN	4-14	5 998 471,02 Kč	20 let
Administrativní budova	3-29	185 601,60 Kč	10 let
Váha	4-14	95 900,00 Kč	20 let
Dojírna	4-14	768 740,00 Kč	20 let

Zdroj: Vlastní zpracování

### 4.3 Porovnání odpisů zemědělské společnosti Nalžovice, a.s. dle ČÚS a IFRS

Zemědělská společnost Nalžovice se řídí pouze Českými účetními standardy. Pro porovnání uvedeme, jak by společnost postupovala, kdyby odpisovala dlouhodobý majetek podle Mezinárodních účetních standardů.

Společnost v roce 2013 přikoupila ornou půdu za 1 000 000 Kč. Doba použitelnosti pole se odhaduje na 20 let. Zbytková cena je 600 000 Kč. Odpisy každý rok činí 20 000 Kč.

Odpisy dle IFRS:

Výkaz o finanční situaci

DA	980	ZK	1000
		HV	-20

Úplný výsledek hospodaření

Odpis	20
-------	----

Dle ČSÚ:

Rozvaha

DA	1000	ZK	1000
		HV	0

Výkaz zisků a ztrát

Odpis	0
-------	---

Z provedeného rozúčtování je patrné, že podle ČSÚ se pozemky neodepisují, jak již bylo zmíněno výše. Proto bude výsledek hospodaření podle IFRS o 20 000 Kč nižší.

V rozvaze podle českých standardů bude tedy každý rok stav pozemků stejný. Z účetního hlediska se může zdát, že pozemek nepřináší vůbec žádné ekonomické užitky. Nehledě na to, že se pozemek může zhodnocovat vlivem biologického působení. Po celou dobu, kdy společnost pozemek vlastní má v účetnictví stejnou částku. Tento způsob může zkreslovat skutečnou hodnotu pozemku.

#### **4.4. Lineární odpisování**

Společnost si pořídila v červnu v roce 2011 kypřič půdy v celkové vstupní (pořizovací ceně) 1 108 500 Kč s předpokládanou dobou životnosti 10 let s tím, že po 5 letech dojde k výměně součástky za 100 000 Kč. Společnost zařadila majetek do dlouhodobého majetku a zvolila roční odpisy. Účetní odpisy budou provedeny podle ČÚS a IFRS.

Lineární nebo-li rovnoměrná je nejjednodušší a nejrozšířenější metoda odpisování dlouhodobého majetku. Proto bude vybrána pro srovnání odpisování podle českých účetních standardů a mezinárodních účetních standardů.

#### 4.4.1 Rovnoměrné účetní odpisy ČÚS

Do 1. ledna 2009 se v českých účetních standardech neuvažovalo o zbytkové hodnotě, dlouhodobý majetek se odpisoval až do nulové zůstatkové hodnoty. V následující tabulce jsou vypočítány účetní odpisy s nulovou zbytkovou hodnotou.

Tabulka 29: Lineární odpisování dle ČÚS v případě nulové zbytkové hodnoty

Rok	PC stroje	Odpis stroje	Oprávký stroje	Účetní hodnota (ZC stroje)	Výměna komponenty	Vliv na VH
2011	1 108 500	110 850	110 850	997 650		110 850
2012	1 108 500	110 850	221 700	886 800		110 850
2013	1 108 500	110 850	332 550	775 950		110 850
2014	1 108 500	110 850	443 400	665 100		110 850
2015	1 108 500	110 850	554 250	554 250		110 850
2016	1 108 500	110 850	665 100	443 400	100 000	210 850
2017	1 108 500	110 850	775 950	332 550		110 850
2018	1 108 500	110 850	886 800	221 700		110 850
2019	1 108 500	110 850	997 650	110 850		110 850
2020	1 108 500	110 850	1 108 500	0		110 850

Zdroj: Vlastní zpracování

#### 4.4.2 Rovnoměrné účetní odpisy dle IFRS

Součástíku, kterou bude společnost vyměňovat za 100 000 Kč nepovažuje jako významnou a stroj bude odepisován jako celek. Pokud by ale součástíku považovala za významnou musela by stroj odepisovat komponentně.

Pokud existuje zbytková hodnota a účetní jednotka ji zohlední v lineární metodě odpisování, účetní odpisy dle IFRS jsou totožné s odpisy dle ČÚS. Pokud by společnost očekávanou zbytkovou hodnotu nerespektovala, staly by se tím odpisy nadhodnocené. V následující tabulce je uvedena lineární metoda odpisování se zbytkovou hodnotou dle IFRS.

Tabulka 30: Metoda rovnoměrného odpisování v případě zbytkové hodnoty

Rok	PC stroje	Odpisovatelná částka (PC-ZBH)	Odpis stroje	Oprávký stroje	Účetní hodnota (ZC stroje)
2011	1 108 500	1 100 000	110 000	110 000	998 500
2012	1 108 500	1 100 000	110 000	220 000	888 500
2013	1 108 500	1 100 000	110 000	330 000	778 500
2014	1 108 500	1 100 000	110 000	440 000	668 500
2015	1 108 500	1 100 000	110 000	550 000	558 500
2016	1 108 500	1 100 000	110 000	660 000	448 500
2017	1 108 500	1 100 000	110 000	770 000	338 500
2018	1 108 500	1 100 000	110 000	880 000	228 500
2019	1 108 500	1 100 000	110 000	990 000	118 500
2020	1 108 500	1 100 000	110 000	1 100 000	<b>8500</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

#### Rovnoměrné odpisy dle IFRS v modelu přeceňování

V následujícím příkladu bude provedeno přecenění oprávek pomocí metody nulování oprávek. V tabulce č. 31 jsou zaznamenány dvě změny, první změna nastala ke konci

roku 2013, kdy došlo ke zvýšení počáteční ceny stroje na hodnotu 1 308 500 Kč. Při účtování toho případu se použije fond z přecenění v hodnotě 530 000 Kč. Rozdíl výše odpisů před a po přecenění je nerealizovaný výnos – fond z přecenění. U toho stroje činí 61 429 Kč a postupně se převádí do nerozděleného zisku. V roce 2015 dojde ke druhé změně, snížení hodnoty stroje na 800 000 Kč. Snížení se zaúčtuje rozvahově i výsledkově v hodnotě 165 642 Kč.

#### Výpočet:

Roky 2011 – 2013:  $1\,100\,000/10 = 110\,000$  Kč.

Roky 2014 – 2015:  $1\,200\,000/7 = 171\,429$  Kč

Roky 2016 – 2020:  $700\,000/5 = 140\,000$  Kč.

Nerealizovaný výnos:  $171\,429 - 110\,000 = 61\,429$  Kč

Snížení účetní hodnoty:  $965\,642 / 800\,000 = 165\,642$  Kč

Tabulka 31: Metoda rovnoměrného odpisování a modelu přeceňování formou nulování oprávek

Rok	PC stroje	Odpisovatelná částka (PC-ZBH)	Odpis stroje	Oprávký stroje	Účetní hodnota (ZC stroje)
2011	1 108 500	1 100 000	110 000	110 000	998 500
2012	1 108 500	1 100 000	110 000	220 000	888 500
2013	1 108 500	1 100 000	110 000	330 000	778 500
Přecenění	1 308 500			0	1 308 500
2014	1 308 500	1 200 000	171 429	171 429	1 137 071
2015	1 308 500	1 200 000	171 429	342 858	965 642
přecenění	800 000			0	800 000
2016	800 000	700 000	140 000	140 000	700 000
2017	800 000	700 000	140 000	280 000	560 000
2018	800 000	700 000	140 000	420 000	420 000
2019	800 000	700 000	140 000	560 000	280 000
2020	800 000	700 000	140 000	700 000	140 000

Zdroj: Vlastní zpracování



Při porovnání těchto metod opisování se nejvíce blíží odpisování stroje podle ČÚS metod rovnoměrného odpisování se zbytkovou hodnotou. Výše účetních odpisů je ovlivněna zvolenou metodou odpisování, velikostí zbytkové hodnoty a způsobu ocenění majetku.

Počáteční cena kypřicího stroje je 1 108 500 Kč. Zbytková hodnota je 8 500 Kč a doba odpisování 10 let. Reálná hodnota aktiva ke konci roku 2013 je 1 308 500 Kč a koncem roku u 2015 jen 800 000 Kč.

#### Výpočet:

$$1\,108\,500\text{ Kč} - \text{ZB } 8\,500 = 1\,100\,000/10\text{ let} = 110\,000\text{ Kč}$$

$$\text{ZC} = 1\,108\,500 - 330\,000 = 778\,500\text{ Kč}$$

$$\text{Rok 2015: } 1\,108\,500 * 0,68 = 753\,780 + 1\,108\,500 = 1\,862\,280\text{ Kč}$$

Tabulka 32: Metoda rovnoměrných odpisů a modelu přeceňování oprávek koeficientem

Rok 2013 (v tis. Kč)		Rok 2015 (v tis. Kč)	
PC stroje	1 108 500	PC stroje	1 862 280
Oprávký	330 000	Oprávký	896 638
ZC	778 500	ZC	965 642
Reálná hodnota	1 308 500	Reálná hodnota	800 000
Přecenění	$(1308500-778500) = 530\,000$	Přecenění	$(965642-800000) = 165\,642$
Koeficient	$(530000/778500) = 0,680$	Koeficient	$(165642/965642) = 0,172$

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 33: Účtování lineárního odpisování metodou přecenění oprávek koeficientem

**Rok 2013 – Postup účtování**

		v Kč	MD	D
	Navyšují PC stroje, aby její účetní hodnota odpovídala reálné h. 1 308 500 Kč ( $1\,108\,500 \cdot 0,68$ )	753 780	DM-stroj	Fond z přecenění
	Navyšují oprávky proti fondu z přecenění ( $330\,000 \cdot 0,68$ )	224 400	Fond z přecenění	Oprávky
Rok 2014				
	Odpis z přecenění částky ( $(1308500-8500)/(10-3)$ )	185 715	Odpisy	Oprávky
	Přesun rozdílu do nerozděleného zisku mezi výší odpisu před a po přecenění ( $185\,715-110\,000$ )	75 715	Fond z přecenění	Nerozdělený zisk
Rok 2015				
	Odpis z přecenění částky ( $(1308500-8500)/(10-3)$ )	185 715	Odpisy	Oprávky
	Přesun rozdílu do nerozděleného zisku mezi výší odpisu před a po přecenění ( $185\,715-110\,000$ )	75 715	Fond z přecenění	Nerozdělený zisk
	Snížení PC stroje, aby její účetní hodnota odpovídala reálné hod. ( $1862280 \cdot 0,172$ )	320 313	Fond z přecenění	DM-stroj
	Snížení oprávek ( $896\,638 \cdot 0,172$ )	154 222	Oprávky	Fond z přecenění
Rok 2016 a další				
	Odpis z přecenění částky ( $(800000-8500)/(10-5)$ )	158 300	Oprávky	Fond z přecenění

Zdroj: Vlastní zpracování

Model přeceňování je výhodný tím, že odráží skutečnou tržní hodnotu stroje. Mezi nevýhody může patřit složitost výpočtu, která se může vyřešit specializovaným účetním softwarem.

#### 4.4.3 Komponentní odpisování

V předchozím výpočtu odpisování stroje, byla do odpisů zahrnuta výměna součástky za 100 000 Kč. Cena součástky byla pro účetní jednotku nevýznamná. Nyní se bude počítat s tím, že součástka je pro společnost významná a bude jí odpisovat komponentně.

## Komponentní odpisování dle ČSÚ

Počáteční cena stroje je 1 100 000 Kč. Významná komponenta stála 100 000 Kč a bude odpisována 5 let.

Tabulka 34: Komponentní odpisování bez zbytkové hodnoty v tis. Kč

Rok	odpis. částka	Komponentní odpisy						Účetní hodnota	Vliv na VH
		odpis stroje	oprávky stroje	ZC stroje	odpis kom.	oprávky kom.	ZC kom.		
2011	1 100	100	100	900	20	20	80	980	120
2012	1 100	100	200	800	20	40	60	860	120
2013	1 100	100	300	700	20	60	40	740	120
2014	1 100	100	400	600	20	80	20	620	120
2015	1 100	100	500	500	20	100	0	500	120
2016	1 100	100	600	400	20	20	80	480	120
2017	1 100	100	700	300	20	40	60	360	120
2018	1 100	100	800	200	20	60	40	240	120
2019	1 100	100	900	100	20	80	20	120	120
2020	1 100	100	1 000	0	20	100	0	0	120

Zdroj: Vlastní zpracování

## Komponentní odpisování dle IFRS

V následující tabulce je znázorněno komponentní odpisování dle IFRS. PC stroje 500 000 Kč. Cena komponenty je 100 000 Kč a bude odpisována 5 let.

Tabulka 35: Komponentní odpisování dle IFRS se zbytkovou hodnotou v tis. Kč

Rok	odpis. částka	Komponentní odpisy						Účetní hodnota	Vliv na VH
		odpis stroje	oprávky stroje	ZC stroje	odpis kom.	oprávky kom.	ZC kom.		
2011	500	40	40	410	20	20	80	490	60
2012	500	40	80	370	20	40	60	430	60
2013	500	40	120	330	20	60	40	370	60
2014	500	40	160	290	20	80	20	310	60
2015	500	40	200	250	20	100	0	250	60
2016	500	40	240	210	20	80	80	290	60
2017	500	40	280	170	20	60	60	230	60
2018	500	40	320	130	20	40	40	170	60
2019	500	40	360	90	20	20	20	110	60
2020	500	40	400	50	20	0	0	50	60

Zdroj: Vlastní zpracování

Při porovnání rovnoměrné metody odpisování a komponentní metody odpisování, dochází při výměně komponenty v roce 2016 dochází velkému nárůstu nákladů, u komparativní metody k tomu nedojde. To je vysvětleno tím, že komparativní metoda počítá s rychlejším opotřebením a výměnou komponenty a odpisuje jí zvlášť. ČÚS pro tyto případy vytváří rezervy na opravu DM. Komponentní odpisování dle IFRS je stejné při výpočtu jako odpisování dle ČÚS, ale mají odlišný přístup. Podle IFRS v případě významné komponenty je nařízeno komponentní odpisování a zakazuje tvorbu rezerv na opravy dlouhodobého majetku.

U majetku, jehož hodnota klesá nejvíce v prvních letech užívání např. výpočetní technika se využívá zrychlené odpisování a to zejména metody SYD a DDB.

#### 4.4.4 Metoda SYD

Pro metodu SYD, metodu kumulativního souhrnu čísel, je charakteristické, že se během odpisování mění pouze odpisová sazba. Odpisovatelná částka zůstává po celou dobu stejná a rovná se vstupní ceně. V následující tabulce jsou vypočítány odpisy metodou SYD podle vzorce č.7.

Tabulka 36: Metoda odpisování SYD u zásobníku plynu

Odpisy SYD (v Kč)			
Roky	Odpis	Oprávky	ZC
1	$(5/15) \cdot (851\,694 - 30\,000) = 273\,897,97$	273 897,97	577 796,03
2	$(4/15) \cdot (851\,694 - 30\,000) = 219\,118,34$	493 016,31	358 677,69
3	$(3/15) \cdot (851\,694 - 30\,000) = 164\,338,8$	657 355,11	194 338,89
4	$(2/15) \cdot (851\,694 - 30\,000) = 109\,559,17$	766 914,28	84 779,72
5	$(1/15) \cdot (851\,694 - 30\,000) = 54\,779,545$	821 693,82	30 000,18
Úprava	54 779,725	821 694,00	851 694 - 821 694 = 30 000

Zdroj: Vlastní zpracování

#### 4.4.5 Metoda DDB

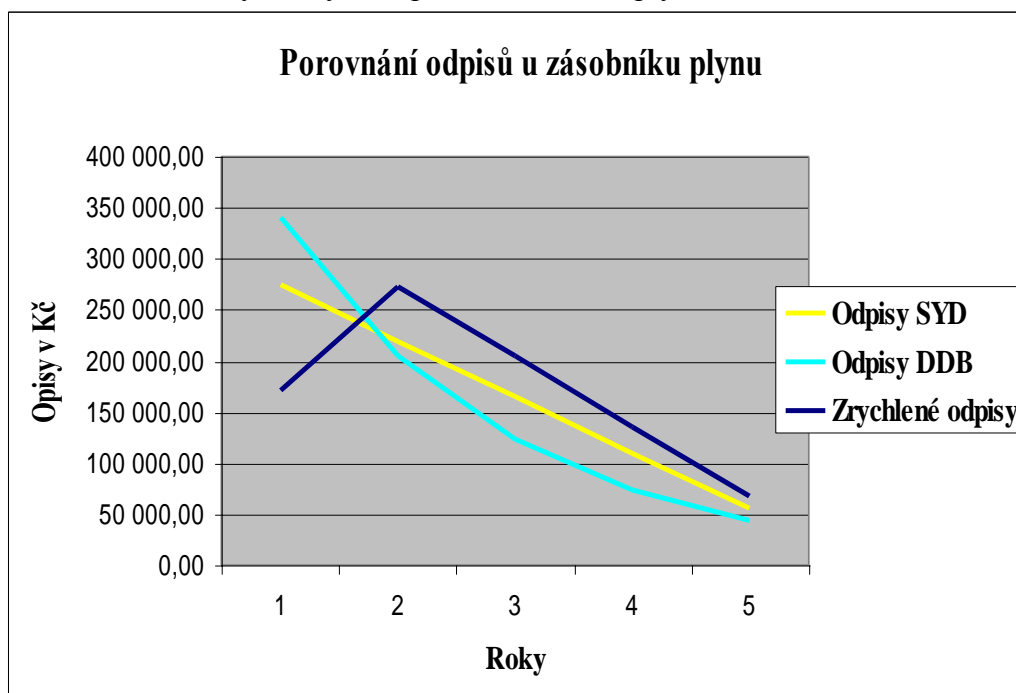
Metoda DDB je nepoužívanější metodou výpočtu zrychlených odpisů. V následující tabulce je uveden výpočet odpisů metodou DDB podle vzorce č.8.

Tabulka 37: Metoda odpisování DDB u zásobníku plynu

Odpisy DDB (v Kč)			
Roky	Odpis	Oprávky	ZC
1	$0,4 \cdot 851\,694 = 340\,677,6$	340 677,60	511 016,40
2	$0,4 \cdot 306\,609,84 = 204\,406,56$	545 084,16	306 609,84
3	$0,4 \cdot 183\,965,91 = 122\,643,93$	667 728,09	183 965,91
4	$0,4 \cdot 110\,379,55 = 73\,586,364$	741 314,45	110 379,55
5	$0,4 \cdot 66\,227,73 = 44\,151,82$	785 466,27	66 227,73
Úprava:	36 227,73	821 694,00	851 694 - 821 694 = 30000

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 8: Srovnání zrychlených odpisů u zásobníku plynu dle ČSÚ a IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování

Pro porovnání je zde uvedeno, jak by vypadaly zrychlené odpisy podle ČSÚ a metody odpisování SYD a DDB podle IFRS. Zrychlené odpisy byly vypočítány podle vzorce číslo 4.

Z grafu je patrné, že křivka zrychlených odpisů je nejstrmější, v prvních dvou letech odpisování roste, v druhém roce je odpis nejvyšší a v dalších letech lineárně klesá. Křivka odpisů metody SYD je méně strmá, odpis v prvním roce je nejvyšší a v dalších letech lineárně klesá. Křivka metody DDB je spíše konvexního tvaru, odpis v prvním roce je nejvyšší z odpisů pozorovaných metod odpisování, poté klesá. Z hlediska rovnoměrného rozložení odpisů by se zdály vhodnější metody SYD a zrychlené odpisování pod ČSÚ. U metody DDB je zatížen první rok, kdy je odepsána třetina hodnoty stroje a ve zbylých 4 letech se odepisují zbylé dvě třetiny. Tento postup by se dal využít v případě výpočetní techniky, kdy právě první rok ztrácí nejvíce ze své hodnoty. Zásobník plynu je součástí komplexu bioplynové stanice, vzhledem k tomu, že jeho hodnota v poměru s ostatními součástmi není tak vysoká, mohla by společnost zvolit metodu odpisování SYD nebo DDB, kde jsou první odpisy vyšší a odepíše se tak větší část zásobníku první rok.

## 5 Závěr

Odpisování dlouhodobého majetku plní hned několik funkcí. Základní funkcí je postupné přenesení pořizovací ceny majetku do nákladů, ale mezi nejdůležitější funkce patří vyjádření morálního a fyzického opotřebení u dlouhodobého majetku. Účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení majetku. Jsou velice jednoduché na výpočet. Oproti tomu daňové odpisy nevyjadřují skutečné opotřebení, ale slouží jako položka ovlivňující základ daně. Nevstupují do účetnictví účetní jednotky, ale zohledňují se při účetní závěrce.

Předmětem této diplomové práce bylo porovnání účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku a jejich srovnání s odpisy podle IFRS. Byl zkoumán dlouhodobý majetek podniku a na základě zkoumání byl vybrán konkrétní dlouhodobý majetek zemědělské společnosti Nalžovice. U tohoto majetku byly vypočteny účetní a daňové odpisy a porovnány.

Zemědělská společnost Nalžovice, a.s. se řídí pouze podle ČÚS, vykazovat účetnictví i podle IFRS by pro společnost bylo časově náročné. Navíc se jedná o malou společnost se zhruba 50 zaměstnanci, která obchoduje pouze s českými partnery.

Pokud by chtěla společnost využívat IFRS měla by se zaměřit hlavně na standard zemědělství, který se věnuje zemědělské produkci a biologickým aktivům. Na rozdíl od ČÚS, kde je problematika účtování hospodářských zvířat rozdělena v účtových třídách dlouhodobého majetku a zásob, IFRS věnuje zvířatům celý standard.

Mezi základní rozdíly v odpisování patří zejména zbytková hodnota, zatímco ČÚS standardy odepisují dlouhodobý majetek až do výše pořizovací ceny, IFRS počítá se zbytkovou hodnotou, kterou bude mít majetek v době vyřazení. Dalším podstatným rozdílem je, že IFRS umožňuje odpisovat pozemky, zatímco ČÚS nikoli.

Při porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů podle ČÚS a metod SYD, DDB podle IFRS u zásobníků plynu je patrné, že metody podle ČÚS jsou pozvolné a první roky použijí nižší odpis. U metod dle IFRS je to naopak a první odpis je nejvyšší, tento postup by se dal využít u rychle morálně stárnoucího majetku, například výpočetní techniky.

Přestože je problematika odepisování dlouhodobého majetku velmi důležitá pro podnik, některé podniky jí nevěnují takovou pozornost, kterou by měly.

Zemědělská společnost Nalžovice, a.s. zařazuje pořízený majetek do dlouhodobého majetku již od 5 000 Kč. Tuto hranici si stanovila ve vnitropodnikové směrnici na základě objemu nákupů majetku společností v roce 2009. Tento postup je pro společnost poněkud nevýhodný. Pokud by majetek od 5000 Kč do 40000 Kč při pořízení účtovala jako drobný majetek přímo do spotřeby, projevilo by se to na konci účetního období při stanovování hospodářského výsledku. Využívali-li účetní jednotka na tento drobný majetek odpisy, pořizovací cena majetku se do nákladů promítá delší dobu, tudíž na konci účetního období vykazuje nižší náklady a z toho plyne i vysoký základ daně. Pokud by účetní jednotka postupovala tak, že by celou pořizovací cenu drobného majetku, promítla do nákladů hned, snížil by se základ daně a tím i zisk.

Důvodem proč se společnost snaží vykazovat alespoň nějaký zisk může být čerpání bankovních úvěrů nebo zemědělské dotace.

Majetek v hodnotě od 5 000 Kč do 40 000 Kč účetní jednotka odpisuje pouze účetně. U dlouhodobého majetku, který je součástí soustavy majetku bioplynové stanice, jsou účetní a daňové odpisy totožné a to pouze na úrovni daňových odpisů. Účetní jednotka tak ztrácí možnost ovlivnit daňový základ rozdílem mezi účetními a daňovými odpisy a tak zkresluje výsledek hospodaření.

Dalším problémem, co se týče zařazování drobného majetku do dlouhodobého je jeho dopad na technické zhodnocení. Podle daňových zákonů, pokud by si například společnost koupila nové osvětlení do haly a jeho cena by přesáhla 5 000 Kč a jednalo by se o technické zhodnocení, cena osvětlení by se připočetla k ceně budovy a odpisovala spolu s budovou 20 nebo 30 let.

Společnosti bylo v práci doporučeno, aby zvedla finanční hranici pro zařazování pořízeného majetku do dlouhodobého.

Dalším doporučením pro společnost je doporučení týkající se zařazování dlouhodobého majetku do odpisových skupin a určování kódu CZ - CPA v souladu s daňovými zákony. Samotné zařazování je velmi složité a je potřeba znát velmi podrobně technické parametry stroje a způsob na kterém stroj pracuje. Podle informací získaných z podniku, si odpisovou skupinu určuje účetní sama podle daňových zákonů. V případě bioplynové stanice účetní získávala informace od jiných zemědělských společností, které také vlastní bioplynovou stanici. Tento postup není zcela správný, jako účetní nemusí mít technické znalosti na takové úrovni, aby mohla správně zařadit specializované



zemědělské stroje a příslušenství bioplynové stanice. Proto je dobré se dohodnout s výrobcem v kupní smlouvě, aby odpisovou skupinu a kód CZ - CPA určil sám výrobce, který má nejlepší podvědomí o vyráběném a dodávaném majetku.

Problematika odpisování dlouhodobého majetku je velmi obsáhlá a nelze ji shrnout v jedné diplomové práci. V případě dodržení doporučení dojde k úsporám na daních společnosti, zjednodušení zpracování evidence dlouhodobého majetku, ale také možnému vyhnutí se problémům a postihům ze strany finančního úřadu v případě nesprávného daňového odpisování majetku.

## **6 Zdroje literatury**

BLECHOVÁ, B. - JANOUŠKOVÁ, J. Podvojně účetnictví v příkladech 2013. Praha: GRADA Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4185-7.

BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Praha: ASPI, a.s., 2008. ISBN 978-80-7357-366-9

CCH Tay Law. Depreciation Course 2006. Chicago: CCH INCORPORATED, 2005. ISBN 0-8080-1363-7

HINKE, J. Účetnictví podle IAS/IFRS. 2. aktualizované vydání. vyd. Praha : Kernberg Publishing, 2007. ISBN 978-80-903962-1-0

HINKE, J. Účetnictví 2 – pokročilé aplikace. Praha: GRADA Publishing, 2010. ISBN 978-80-247-4587-0

Chalupa a kol. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2012. Praha: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-726-3.

JÍLEK, SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. Praha: GRADA, 2013. ISBN: 978-80-247-4710-1

MARKOVÁ, H. Daňové zákony 2014. Praha: GRADA Publishing, 2014. ISBN 978-80-247-5171-9

MARKOVÁ, H. Daňové zákony 2015. Praha: GRADA Publishing, 2014. ISBN 978-80-247-5507-6

PELC, V. Daňové odpisy. Strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů. C. H. Beck, s.r.o. 2011. ISBN 978-80-7400-387-5.

PRUDKÝ, P. - LOŠŤÁK, M. Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2012. Praha: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-733-1.

RUBÁKOVÁ V. Praktické účetní příklady 2013. Praha: GRADA Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4635-7

RUBÁKOVÁ V. Účetnictví pro úplné začátečníky 2014. Praha: GRADA Publishing, 2014. ISBN 978-80-247-5123-8

SEDLÁČEK, J. Účetnictví podnikatelů: Po vstupu do Evropské unie. 1 vyd. Praha: C. H. Beck, 2004. ISBN 80-7179-859-2

SKALOVÁ, J. a kol. Podvojně účetnictví 2012. GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4256-4.

STÁROVÁ M., Cvičení z účetnictví podle mezinárodních standardů. Praha: ČZU v Praze, 2012. ISBN 978-80-213-2395-7

VALOUCH, P. Účetní a daňové odpisy 2012. vyd. 7. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4114-7.

#### **Odborná periodika:**

Účetnictví: Technické zhodnocení. Praha: Balance, spol s r.o., 2014, č. 6. ISSN 001399-5661

#### **Internetové zdroje:**

**Ministerstvo financí.** Vyhláška pro rok 2014. [online] Publikováno 9. 4. 2014. [Citováno 20.8.2014]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/platna-legislativa--vyhlasky/2014/vyhlasky-pro-rok-2014-ucetnictvi-statu-16367>

**Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví:** v aktuálním znění. In: Sbíрка zákonů České republiky. 1991. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

**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 [online]. [cit. 2014-10-15].  
Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>

**Veřejný rejstřík a Sbírka listin. Justice.cz** [online]. 2014 [cit. 2014-10-18] Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=516042>

**Výroba bioplynových stanic. BPS Nalžovice** [online]. 2014 [cit. 2015-03-16].  
Dostupné z: [www.johann-hochreiter.eu](http://www.johann-hochreiter.eu)

#### **Interní zdroje podniku**

- Rozvaha k 31. 12. 2012 a Rozvaha k 31. 12. 2013
- Výkaz zisku a ztráty 2012 a 2013
- Příloha k účetní závěrce
- Vnitropodnikové směrnice

## **7 Seznam tabulek, grafů a obrázků**

Tabulka 1: Účtování o odpisech

Tabulka 2: Odpisové skupiny a doba odpisování

Tabulka 3: Doba odpisování dlouhodobého majetku v USA

Tabulka 4: Sazby pro rovnoměrné odpisy

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

Tabulka 6: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 20%

Tabulka 7: Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce o 15 %

Tabulka 8: Koeficienty pro zrychlené odpisy

Tabulka 9: Porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů

Tabulka 10: Rovnoměrné odpisování nehmotného majetku

Tabulka 11: Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Tabulka 12: Účtování o technickém zhodnocení

Tabulka 13: Daňové odpisy navýšené o technické zhodnocení

Tabulka 14: účtování vyřazení dlouhodobého majetku

Tabulka 15: Oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce v IAS 41

Tabulka 16: Výsledky hospodaření od roku 2003 do roku 2013

Tabulka 17: Vývoj vybraných ukazatelů za roky 2011 až 2013

Tabulka 18: Objem dlouhodobého majetku v tis. Kč

Tabulka 19: Porovnání účetních a daňových odpisů za jednotlivé odpisové skupiny

Tabulka 20: Odpisový plán – krmný automat Profesional

Tabulka 21: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

Tabulka 22: Odpisový plán - dojnice

Tabulka 23: Odpisový plán – Zásobník plynu

Tabulka 24: Odpisový plán – Kypřič

Tabulka 25: Odpisový plán budovy

Tabulka 26: Rovnoměrné účetní a daňové odpisy budovy

Tabulka 27: Zrychlené odpisy budovy bioplynové stanice

Tabulka 28: Jednotlivé části bioplynové stanice zahrnuté do účetnictví

Tabulka 29: Lineární odpisování dle IFRS v případě nulové zbytkové hodnoty

Tabulka 30: Metoda rovnoměrného odpisování v případě zbytkové hodnoty

Tabulka 31: Metoda lineárního opisování a modelu přeceňování formou nulování oprávek

Tabulka 32: Metoda rovnoměrných odpisů a modelu přeceňování oprávek koeficientem

Tabulka 33: Účtování lineárního odpisování metodou přecenění oprávek koeficientem

Tabulka 34: Komponentní odpisování bez zbytkové hodnoty v tis. Kč

Tabulka 35: Komponentní odpisování dle IFRS se zbytkovou hodnotou v tis. Kč

Tabulka 36: Metoda odpisování SYD u zásobníku plynu

Tabulka 37: Metoda odpisování DDB u zásobníku plynu

Obrázek 1: Bioplynová stanice před spuštěním

Obrázek 2: Zásobník na chlévskou mrvu

Graf 1: Porovnání průběhu rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů

Graf 2: Výsledky hospodaření za roky od 2003 až 2013

Graf 3: Vybrané ukazatele vývoje za poslední 3 roky

Graf 4: Porovnání vybraných složek dlouhodobého majetku

Graf 5: Znázornění rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy

Graf 6: Porovnání účetních a daňových odpisů u zásobníku plynu

Graf 7: Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů

Graf 8: Srovnání zrychlených odpisů u zásobníku plynu dle ČSÚ a IFRS

Schéma 1: Dlouhodobý hmotný majetek nabytý koupí

Schéma 2: Dlouhodobý hmotný majetek nabytý darováním

Schéma 3: Oceňování vlastními náklady – výroba vlastní činností

Schéma 4 : Schéma průběhu rovnoměrných odpisů.

Schéma 5: Schéma průběhu zrychlených odpisů

Schéma 6: Průběh zpomaleného odpisování

# 8 Přílohy

## I. Příloha

Rozbor hospodaření v tis. Kč

Hypoteční krize USA

vchod globální recese

důhová krize EU

pro VH 2013

	unio		sucho		bez chovu prasat		sucho		
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
<b>VYBRANÉ HODNOTY:</b>									
stav bankovních úvěrů k 31.12.	3652	3271	19974	20364	13821	17244	11709	11538	90520
nové úvěry	2000	4725	19006	6896	0	6931	0	4400	81043
splátky	3708	5106	2303	6506	6543	3508	5538	4571	2061
závazky po lhůtě splatnosti (fa)	4085	5046	4122	12391	9154	8806	4949	2413	8901
hodnota majetku celkem (=pasiva)	78497	85783	107902	115670	104804	103803	102122	105952	187557
z toho vlastní kapitál	62171	64254	65718	64373	67979	71970	78074	83404	81583
cizí zdroje (rezervy, závazky, úvěry)	16326	21523	42186	51296	36825	31833	24048	22548	106974
zapsaný základní kapitál	58706	58706	58706	58706	58706	58706	58706	58706	58706
podepsané leasing, smlouvy vč. DPH	974	1131	0	0	0	0	0	0	0
leasingové splátky vč. DPH	2004	591	553	491	179	0	0	0	0
nákup strojů, technické zhodnocení	336	3754	7645	2097	427	2033	216	6375	1712
nákup pozemků	160	1743	3846	4741	1927	2850	112	856	335
staveb, investice vč. technologie	33	377	8463	7848	1357	1044	4651	702	232
	2533	6465	20507	15177	3890	5927	4979	7933	2279
finanční investice: nákup.cena/nominální	88797	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>VYBRANÉ NÁKLADY:</b>									
spotřeba nakoupených osiv	2237	2919	2497	2586	2809	2200	1857	2695	3139
spotřeba nakoupených hnojiv	2569	2559	2599	2599	2741	3325	2294	2907	3424
spotřeba PH	3268	4201	4357	4440	5373	4231	4548	5646	5599
spotřeba chem. ochr. látek	3087	3303	3620	3675	5155	3738	3182	4299	4046
spotřeba nákup. krmiv a minerálií	10760	10117	8768	11014	10129	5250	7308	8352	9523
spotřeba ND, stav mat., ost. mat.	3178	3252	4396	4417	4184	3128	2588	3698	3995
dodavatelské opravy	624	920	1070	1130	1135	1077	536	1065	2385
spotřeba energií (el. en., voda)	1108	1250	1469	1693	1604	1478	1400	1358	1464
služby pro RV (postřihy, suš., čišt.)	1663	857	421	67	456	287	233	1182	725
služby pro ŽV (piem., vet., míchání)	2106	2903	3288	3234	2810	2150	2162	2072	2249
odpisy (strojů, budov, zvířat)	4166	4389	5229	6520	6674	7162	6788	6345	6365
sociální a zdravotní pojištění	2985	3385	4162	4578	4725	3561	3478	4094	4389
hrubé mzdy+statut.+penzji+životní průměrný stav pracovníků	9293	10475	12909	14127	14492	11758	10512	12688	13786
pojistné	926	966	1039	1126	1142	1005	1043	935	820
leasing	1844	405	590	527	189	0	0	0	0
daň z nemovitosti (podnájem 2000)	384	388	383	323	109	127	178	175	204
nájemné z pozemků	1523	1436	1427	1396	2414	2801	2810	2767	2780
tvorba rezerv na opravy strojů a budov	0	4868	5141	-1030	-4148	-4831	0	0	0
odložená daň z příjmů právnických osob	853	987	369	11	-10	-51	21	72	0
							991	1415	15
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>60739</b>	<b>63319</b>	<b>74265</b>	<b>69872</b>	<b>70108</b>	<b>54312</b>	<b>55668</b>	<b>66212</b>	<b>73633</b>
<b>VYBRANÉ TRŽBY:</b>									
tržby RV	17922	5205	13894	10553	9076	14772	14926	19301	16108
tržby za mléko	17626	20487	21064	24367	28330	21305	25382	29640	28376
tržby za skot vč. zákl. stáda	3698	5020	7267	6846	6003	6287	5487	7191	8581
tržby za prasata vč. zákl. stáda	10996	11615	11856	9378	7339	0	0	0	0
tržby ze zemědělské výroby	50242	42327	54111	51144	50748	42364	45795	56132	53065
změna stavu vlastních zásob včetně aktivace	5552	8375	-198	2008	8138	-784	2567	2796	4086
dotace bez spotř. Daně	8737	10818	11965	11774	11442	11414	11567	10978	11455
<b>TRŽBY CELKEM VČETNĚ ZMĚNY STAVU</b>	<b>71305</b>	<b>65354</b>	<b>76286</b>	<b>68405</b>	<b>73483</b>	<b>58630</b>	<b>61200</b>	<b>72250</b>	<b>71987</b>
<b>HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK</b>	<b>16966</b>	<b>2035</b>	<b>2021</b>	<b>-1467</b>	<b>3375</b>	<b>4318</b>	<b>5632</b>	<b>6038</b>	<b>-1646</b>



	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
<b>CHOV SKOTU</b>									
roční doajivost v litrech/denní doajivost v litrech	5816/15,89	6417/17,58	7263/19,9	7890/21,07	8396/22,94	7869/21,56	7694/21,08	8220/22,52	8118/22,18
tržní množství mléka v litrech	2153000	2407860	2640845	2792890	3237500	3310985	3348605	3569311	3632565
tržba za 1 litr	8,187	8,51	7,99	8,72	8,75	8,43	7,58	8,3	7,81
denní přírůstek v kg	0,85	1,01	1,03	1,035	1,02	0,9	0,95	0,94	0,99
prodej jatečných ks	75	120	145	143	147	127	78	125	110
tržba za 1 kg	36,38	41,34	40,72	37,39	37,71	35,75	37,34	40,2	45,63
<b>HV SKOTU CELKEM</b>	<b>1147</b>	<b>6996</b>	<b>2785</b>	<b>2821</b>	<b>712</b>	<b>-2734</b>	<b>1958</b>	<b>1376</b>	<b>-1490</b>
průměrné stavy skotu celkem v ks	1001	1076	1106	1089	1081	1134	1125	1112	1088
prodané ks celkem	272	232	385	360	362	394	367	428	489
prodané tuny a tis. Kč	119 a 3698	135 a 5020	196 a 7267	194 a 6846	178 a 6003	202 a 6288	168 a 5486	201 a 7192	203 a 8582
průměrná cena za 1 kg masa	31,05	37,07	36,72	35,3	33,78	31,15	32,6	35,73	42,3
<b>ROSTLINNÁ VÝROBA</b>									
<b>HV pšenice ozimé</b>	<b>705</b>	<b>-1481</b>	<b>-1473</b>	<b>-3263</b>	<b>-1966</b>	<b>-3128</b>	<b>912</b>	<b>393</b>	<b>-281</b>
průměrný výnos v t/ha	6	4,83	5,43	3,42	5,43	5,86	5,14	5,6	3,98 a 3,31
náklady na 1 q a tržby za 1 q	271 a 318	343 a 251	342 a 258	548 a 414	390 a 318	383 a 260	334 a 412	384 a 446	676 a 521
<b>HV ječmene ozimého</b>	<b>760</b>	<b>-233</b>	<b>-551</b>	<b>-734</b>	<b>-186</b>	<b>-1492</b>	<b>-629</b>	<b>168</b>	<b>-635</b>
průměrný výnos v t/ha	6,33	4,4	3,96	4,3	5,72	5,7	4,94	4,21	4,16 a 2,54
náklady na 1 q a tržby za 1 q	201 a 291	274 a 212	333 a 263	377 a 383	320 a 304	365 a 222	305 a 212	433 a 417	461 a 472
<b>HV řepky olejky</b>	<b>1580</b>	<b>-1277</b>	<b>449</b>	<b>-815</b>	<b>-91</b>	<b>-792</b>	<b>-124</b>	<b>896</b>	<b>-891</b>
průměrný výnos v t/ha	4,38	1,95	3,37	2,46	3	3,2	2,94	3,08	1,93
náklady na 1 q a tržby za 1 q	396 a 608	952 a 555	628 a 690	921 a 737	873 a 855	858 a 709	785 a 759	953 a 1130	1407 a 1253
<b>HV máku</b>	<b>2777</b>	<b>812</b>	<b>824</b>	<b>1306</b>	<b>740</b>	<b>-144</b>	<b>-268</b>	<b>-920</b>	<b>0</b>
průměrný výnos v t/ha	1,09	0,91	0,39	0,29	0,55	0,77	0,46	0,25	0
náklady na 1 q a tržby za 1 q	1137 a 2985	1499 a 2605	3170 a 2957	5043 a 5553	2735 a 6782	2318 a 1951	3768 a 2012	5671 a 2360	0
<b>HV - TRŽNÍ PLODINY CELKEM</b>	<b>5597</b>	<b>-2530</b>	<b>-1343</b>	<b>-3811</b>	<b>-1503</b>	<b>-5556</b>	<b>-109</b>	<b>537</b>	<b>-1807</b>
dotace výjma meziplodina trav na o.p.	6224	7184	7792	7864	8207	8951	8574	8676	9902
<b>HV - KRMIVA (zelená a konzervovaná)</b>	<b>-3151</b>	<b>-4237</b>	<b>-4737</b>	<b>-5947</b>	<b>-6584</b>	<b>-4758</b>	<b>-4122</b>	<b>-3118</b>	<b>-6965</b>
<b>HV - CELKEM RV</b>	<b>9138</b>	<b>1056</b>	<b>2170</b>	<b>-1393</b>	<b>570</b>	<b>-1194</b>	<b>4682</b>	<b>6077</b>	<b>1224</b>
produkce obilí celkem v q	40483	29960	31528	22636	33342	34273	31071	29125	15526
produkce řepky v q	7301	3149	7046	4093	5016	5312	4824	5065	5799
produkce máku v q	1503	1108	505	431	945	1172	687	353	0
produkce zeleného v q	156018	224861	161433	138107	204870	216846	218054	319188	315236
produkce konzervovaných krmiv v q	57354	91959	63648	61741	83748	94905	100258	114768	124078

Zemědělská společnost Nařžovice, a.s.  
262 93 Nařžovice čp. 23, okr. Příbram  
DIČ, IČ: CZ25778706, FAX: 318 864 120  
TEL: 318 864 120, 318 864 561, 2  
obchodní rejstřík: B/6013  
SKOČ: 318 864 107  
e-mail: zas.narazovice@seznam.cz