

Česká zemědělská univerzita v Praze

Fakulta provozně ekonomická

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a jeho
odepisování**

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí

Akademický rok 2009/2010

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Věra Fiřtová

obor Veřejná správa a regionální rozvoj nav.- Sez. Ústí - Tábor

Vedoucí katedry Vám ve smyslu Studijního a zkušebního řádu ČZU v Praze
čl. 17 odst. 2 určuje tuto diplomovou práci.

Název práce: **Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a jeho
odepisování**

Osnova diplomové práce:

1. Úvod
2. Cíl práce a metodika
3. Literární rešerše
4. Charakteristika podnikatelského subjektu
5. Analytická část práce
6. Závěr
7. Seznam použitých zdrojů
8. Přílohy

Rozsah hlavní textové části: 60 - 80 stran

Doporučené zdroje:

Kovanicová, D.: Abeceda účetních znalostí pro každého, Polygon, Praha 2007
Kovanicová, D.: Jak porozumět světovým, evropským a českým účetním výkazům, Polygon, Praha 2004
Valouch, P.: Účetní a daňové odpisy 2007, Grada, Praha 2007
Valder, A.: Účetnictví pro podnikatele, PEF ČZU Praha 2004
Kynclová, D.: Účetní závěrka, PEF ČZU Praha 2006
Periodika: Účetnictví, Účetnictví v praxi, Daně a právo v praxi - r. 2007
Zákon č. 563/91 Sb., o účetnictví v platném znění
Zákon č. 586/92 Sb., o daních z příjmů v platném znění

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Valerie Váchová**

Termín odevzdání diplomové práce: duben 2011


.....
Vedoucí katedry




.....
Děkan

V Praze dne: 15. 1. 2010

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a jeho odepisování" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucí diplomové práce 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 30.03.2011

Věra Fiřtová

Poděkování

Děkuji vedoucí mé diplomové práce paní Ing. Valérii Váchové za cenné rady a připomínky při vypracování této diplomové práce.

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a jeho odepisování

Fixed intangible and tangible assets and its depreciation

Souhrn

Diplomová práce zpracovává téma „Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a jeho odepisování“. Podává přehled o právních normách upravujících odepisování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, a to zejména na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který se dále provádí zejména vyhláškou Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. a zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v platném znění. Práce vysvětluje účetní a daňový pohled na dlouhodobý majetek, objasňuje postupy účetních a daňových odpisů, včetně vysvětlení odlišností mezi těmito postupy a v neposlední řadě vymezuje pojmy odložená daň a splatná daň.

Odpisy dlouhodobého majetku obecně vyjadřují míru opotřebení majetku ve výrobním procesu. Účetní odpisy upravuje zákon o účetnictví a účetní jednotka je povinna tyto odpisy ve svém účetnictví vést. Účetní jednotky si na základě vytvoření odpisového plánu stanoví způsob výpočtu i účtování odpisů a postupně přenáší vstupní cenu odpisovaného majetku do nákladů v účetnictví. Daňové odpisy upravuje zákon o daních z příjmů, jejich vedení není povinné, ale účetní jednotky je používají, protože patří mezi daňově uznatelné náklady a snižují základ pro výpočet daně z příjmů.

Klíčová slova

dlouhodobý majetek

opotřebení

účetní odpisy

daňové odpisy

základ daně

odložená daň

výsledek hospodaření

Summary

The thesis discusses the theme of „Fixed intangible and tangible assets and its depreciation“. It gives an overview of the legal standards governing the amortization of fixed intangible and tangible assets, in particular Act No. 563/1991 Coll. Accountancy, which is also implemented by notice of the Ministry of Finance Decree No. 500/2002 Coll. and Act No. 586/1992 Coll. the Income Tax Act, as amended. This thesis explains the accounting and tax perspective on long-term assets, clarifies procedures for accounting and tax depreciation, including explanations of differences between these procedures and ultimately defines the concepts of deferred tax and tax payable.

Depreciation of fixed assets generally means the extent of wear and tear of assets in the manufacturing process. Accounting depreciation provides the law about accounting and the accounting units are required to write the lead in their accounts. An accounting units set on the basis of depreciation schedule the method of calculating the depreciation charge and gradually transfers the input price of depreciable assets to cost accounting. Tax Act provides for depreciation on income taxes, and even though their leadership is not mandatory, an entity is used as one of the tax deductible expenses and reduces the tax base from income.

Keywords

fixed assets

accounting depreciation

tax base

profit

wear

tax depreciation

deferred tax

Obsah

1. Úvod	6
2. Cíl práce a metodika	8
2.1. Cíl práce	8
2.2. Metodický postup práce	8
3. Literární rešerše	9
3.1. Dlouhodobý majetek	9
3.1.1. Dlouhodobý majetek z účetního hlediska	9
3.1.2. Dlouhodobý majetek z daňového hlediska	12
3.1.3. Drobný dlouhodobý majetek	14
3.2. Opravné položky	14
3.3. Pořizování dlouhodobého majetku	15
3.4. Oceňování dlouhodobého majetku	15
3.4.1. Oceňování dlouhodobého majetku z účetního hlediska	15
3.4.2. Oceňování dlouhodobého majetku z daňového hlediska	17
3.4.3. Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18
3.5. Funkce odpisů	18
3.6. Subjekt odpisování	19
3.7. Předmět odpisování	20
3.8. Účetní odpisy dlouhodobého majetku	20
3.8.1. Odpisovaný a neodpisovaný dlouhodobý majetek	21
3.8.2. Postupy účetního odepisování	22
3.8.3. Metody odepisování	24
3.8.3.1. Časová metoda účetního odpisování	25
3.8.3.2. Výkonová metoda účetního odepisování	28
3.8.4. Jednorázové odpisy ZC a vyřazování dl. majetku z účetní evidence	28
3.9. Daňové odpisy dlouhodobého majetku	29
3.9.1. Odepisovaný a neodepisovaný dlouhodobý majetek	30
3.9.2. Způsoby odpisování hmotného majetku	31
3.9.2.1. Rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku	33
3.9.2.2. Zrychlené daňové odpisy hmotného majetku	36
3.9.2.3. Speciální daňové odpisy hmotného majetku	38
3.9.3. Daňové odpisy nehmotného majetku	39
3.9.4. Mimořádné odpisy	40
3.9.5. Přerušení daňového odpisování	41
3.9.6. Ukončení odpisování	42
3.10. Odložená daň	42
3.10.1. Postup účtování	43
3.10.2. Výpočet odložené daně	44
3.11. Splatná daň z příjmů	44
4. Charakteristika podnikatelského subjektu	45
4.1. Profil a cíle podnikatelského subjektu	45
4.2. Účetní zásady a postupy	45

4.3. Struktura dlouhodobého majetku podnikatelského subjektu	46
4.3.1. Vymezení dlouhodobého majetku	47
4.3.2. Pořizování dlouhodobého majetku	48
4.3.3. Oceňování dlouhodobého majetku	48
4.3.4. Evidence dlouhodobého majetku	49
4.3.5. Vyřazení dlouhodobého majetku	49
4.4. Hospodaření společnosti	50
5. Analytická část práce.....	51
5.1. Rozbor účetních a daňových odpisů	51
5.1.1. Odpisová skupina 1	56
5.1.2. Odpisová skupina 2.....	61
5.1.3. Odpisová skupina 3.....	67
5.1.4. Odpisová skupina 5.....	71
5.2. Význam rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy	77
5.3. Návrh výpočtu odložené daně.....	79
5.4. Vliv odpisů na základ daně z příjmů	81
6. Závěr	83
7. Seznam použitých zdrojů	86
8. Přílohy.....	90

1. Úvod

Podnikatelské subjekty potřebují k výkonu své podnikatelské činnosti dlouhodobý majetek. Tento majetek se dělí na majetek nehmotný, hmotný a finanční. V daňovém a účetním systému ČR není možné přenést náklady na pořízení dlouhodobého majetku do nákladů jednorázově, ale pouze postupně prostřednictvím účetních a daňových odpisů. Odpisy jsou součástí nákladů, ovlivňují výsledek hospodaření a představují také způsob vytváření disponibilních finančních zdrojů. V peněžích vyjádřené opotřebení dlouhodobého majetku snižuje ocenění tohoto majetku a zároveň vstupuje do nákladů účetního období ve formě odpisů. Roční odpis je peněžním vyjádřením částky, o niž se určitý majetek v účetním období opotřeboval. Odpisy dlouhodobého majetku lze rozdělit do dvou skupin a to na odpisy účetní a odpisy daňové. Oba druhy odpisů mají své specifické úkoly a neměly by být zaměňovány.

Účetní odpisy upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který se dále provádí zejména vyhláškou Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. Jedním z hlavních úkolů účetnictví je poskytovat přehled o stavu hospodářských prostředků a zjišťovat výsledek hospodaření za určité období, je proto nezbytné v účetnictví účetní odpisy majetku zohlednit. Účetní odpisy mají věrně zobrazovat opotřebení majetku, který vyplývá z jeho užívání v podnikání. Prostřednictvím účetních odpisů se systematicky rozkládají výdaje původně vynaložené na pořízení majetku do řady účetních období. Vedení účetních odpisů je podle zákona o účetnictví povinné a nesmí se přerušit.

Daňové odpisy se řídí zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v platném znění (dále jen ZDP). Tímto zákonem je mimo jiné stanovena jejich maximální výše a délka odpisování. Podnikatelský subjekt je uplatňovat nemusí, je to jeho možnost, nikoliv povinnost. A to především proto, že podnikatelský subjekt při výpočtu své daňové povinnosti zohledňuje daňově uznatelné výdaje, mezi které právě patří daňové odpisy, a tímto si snižuje základ daně. Daňové odpisy tedy představují pro podnik možnost daňové úspory, což je jeden z jejich hlavních cílů a také proto jsou pro podnik nepostradatelné.

Pokud účetní odpisy jsou stanoveny tak, aby zobrazovaly skutečný stav majetku, vzniká v řadě případů rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. V daňové evidenci lze promítnout do výdajů daňové odpisy přímo. V účetnictví je třeba nejprve vyhodnotit, kolik činí souhrn účetních a kolik souhrn daňových odpisů. Jsou-li uplatněné účetní odpisy menší než

daňové, je třeba pro výpočet základu daně zvýšit daňové výdaje a základ daně se tím sníží – hovoříme o položce snižující základ daně. V opačném případě, když daňové odpisy jsou menší než odpisy účetní, je třeba základ daně o příslušný rozdíl zvýšit – jde o položku zvyšující základ daně.

Podkladem pro zpracování analytické části práce byla data získaná z účetního softwaru společnosti s ručením omezeným EKOTAN Bohemia a také informace z účetních závěrek společnosti. Nejprve je popsán celkový profil společnosti, její cíle a vize, účetní zásady a postupy a hospodaření společnosti. Sledovaným obdobím byly roky 2003 – 2009.

V další části práce je nejprve rozebrán odpisový plán společnosti a proveden rozbor odepsanosti dlouhodobého majetku společnosti. Na tento rozbor plyně navazuje podrobný rozbor jednotlivých odpisových skupin, a to jaký dlouhodobý majetek je v nich zařazen, jakým způsobem a jakou metodou jsou prováděny účetní a daňové odpisy tohoto majetku. V této části práce je také proveden návrh na změnu odpisové politiky. Dále jsou zde popsány rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy.

Ve vlastní práci je zjišťováno jak rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy působí na základ daně z příjmů a jak tyto rozdíly ovlivňují výsledek hospodaření tohoto podnikatelského subjektu. Součástí práce je také návrh výpočtu odložené daně.

2. Cíl práce a metodika

2.1. Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je na základě specifických podmínek u vybraného podnikatelského subjektu provést zhodnocení vlivu odpisů na základ daně z příjmů a objasnit tak, jakým způsobem se od sebe účetní a daňové odpisy odlišují. V analytické části práce je také zjišťováno, zda by bylo vhodné doporučit sledované společnosti změnu odpisové politiky a je proveden návrh výpočtu odložené daně.

K tomu je využito právních norem upravujících účetní a daňové odpisy, tj. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., České účetní standardy, pokyn Ministerstva financí D-300 a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění.

2.2. Metodický postup práce

Pro zpracování diplomové práce byl zvolen následující postup a metody řešení:

- a) Specifikace problému
 - seznámení se s problémem účetních a daňových odpisů
 - stanovení cíle práce
 - sestavení osnovy diplomové práce
- b) Shromáždění podkladů
 - prostudování odborné literatury
 - rozbor právních předpisů
 - prostudování internetových zdrojů
- c) Příprava a zpracování diplomové práce
 - výběr potřebných podkladů
 - vypracování diplomové práce
- d) Komparace znalostí do analytické části diplomové práce
 - rozbor účetních a daňových odpisů
 - zhodnocení odepsaností dlouhodobého majetku
 - rozbor vlivu účetních a daňových odpisů na výsledek hospodaření
- e) Stanovení závěru

3. Literární rešerše

3.1. Dlouhodobý majetek

Základní složky majetku, které podnikatelé využívají ke své činnosti, můžeme rozdělit na majetek dlouhodobý a majetek krátkodobý. Podstatným rysem dlouhodobého majetku je jeho účel. V první řadě má umožňovat, usnadňovat nebo rozlišovat existující podnikatelskou činnost. Za normálních podmínek není tedy určen k prodeji, ale k dlouhodobému užívání v činnosti podniku. Dlouhodobým majetkem se rozumí takový majetek, jehož doba použitelnosti, popřípadě sjednaná doba splatnosti při vzniku účetního případu, je delší než 1 rok. Krátkodobý majetek je charakteristický tím, že jeho spotřeba probíhá jednorázově.

V případě dlouhodobého majetku je nutno vzít na vědomí skutečnost, že účetní a také daňová spotřeba dlouhodobého majetku bývá rozdělena do několika účetních a zdaňovacích období. Celou pořizovací cenu dlouhodobého majetku není možné zahrnout do účetních a daňových nákladů v jediném účetním a zdaňovacím období. Vstupní cena je do nákladů přenášena postupně ve více obdobích. Děje se tak prostřednictvím tzv. odpisů dlouhodobého majetku.

3.1.1. Dlouhodobý majetek z účetního hlediska

Dlouhodobý majetek z účetního hlediska je přesněji vymezen vyhláškou Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., v platném znění a to konkrétně v § 6-8. Dle těchto ustanovení se dlouhodobý majetek z účetního hlediska člení na tři skupiny:

1. dlouhodobý nehmotný majetek,
2. dlouhodobý hmotný majetek,
3. dlouhodobý finanční majetek.

Celá skupina dlouhodobého finančního majetku se neodepisuje. Jeho účetní odpisování zakazuje § 56 odst. 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Za **dlouhodobý nehmotný majetek** se z účetního hlediska dle § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. považují zejména **zřizovací výdaje** (jimiž je souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku zejména soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování a poradenské služby a nájemné).

Zřizovacími výdaji nejsou zejména výdaje na pořízení dlouhodobého majetku a zásob, na reprezentaci nebo výdaje související s přeměnou společnosti nebo družstva. Dále **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software** (čímž se rozumí takové výsledky a software, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi, a nebo nabyty od jiných osob), **ocenitelná práva** (ocenitelnými právy jsou zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi nebo nabyty od jiných osob) a **goodwill** (goodwillem se rozumí kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky) **s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou** (s výjimkou goodwillu), při splnění podmínek stanovených vyhláškou č. 500/2002 Sb. a při splnění povinností stanovených zákonem o účetnictví, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

Datem účinnosti novely vyhlášky č. 500/2002 Sb. provedené vyhláškou Ministerstva financí č. 397/2005 Sb. (to je od 05.10.2005) se za dlouhodobý nehmotný majetek považují také **povolenky na emise a preferenční limity** (povolenkami na emise jsou povolenky na emise skleníkových plynů a jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství bez ohledu na výši ocenění, preferenčními limity se poté rozumí zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv bez ohledu na výši ocenění; u prvního držitele pouze za podmínky, že náklady na získání informace o jejich ocenění reprodukční pořizovací cenou nepřevýšily její významnost). [5]

Vymezení **dlouhodobého hmotného majetku** z účetního hlediska prováním v návaznosti na zákon o účetnictví § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dle tohoto ustanovení se za dlouhodobý hmotný majetek považují **pozemky** bez ohledu na výši ocenění (pokud nejsou zbožím), dále bez ohledu na dobu použitelnosti a výši ocenění **stavby, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky dle zákona č. 72/1994 Sb.,** dále bez ohledu na výši ocenění **předměty z drahých kovů.** Další složkou dlouhodobého hmotného majetku jsou **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, a to při splnění povinností stanovených zákonem o účetnictví, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Další složkou dlouhodobého hmotného majetku jsou **dospělá zvířata a jejich skupiny** (například stáda, hejna) s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem o účetnictví, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Speciální složkou dlouhodobého hmotného majetku jsou také tzv. **pěstitelské celky trvalých porostů**, jimiž se rozumí:

- a) ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na hektar,
- b) trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

V neposlední řadě je složkou dlouhodobého hmotného majetku také tzv. **jiný dlouhodobý hmotný majetek** bez ohledu na výši ocenění, jímž se rozumí:

- a) ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínky stanovené v § 56 odst. 2 písm. d) a odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
- b) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, popřípadě jejich soubory. [6]

Z pohledu účetních předpisů tedy platí, že v případě majetku, který není automaticky dlouhodobým majetkem bez ohledu na výši ocenění (pozemky, stavby, goodwill atd.), není jednoznačně stanoven limit vstupní ceny, od něhož by účetní jednotka byla povinna zařazovat majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok automaticky do dlouhodobého majetku. Účetní předpisy dovolují účetní jednotce stanovit výši ocenění majetkových položek ve svém vnitřním předpisu a přikazují jí pouze přihlédnout k principu významnosti a poctivému zobrazení majetku. [7]

Z hlediska určení správného okamžiku, od něhož je možno hmotný a nehmotný majetek považovat účetně za dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a zahájit tak jeho odpisování, je nutno postupovat dle ustanovení § 6 odst. 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb. v případě nehmotného majetku a § 7 odst. 11 vyhlášky v případě dlouhodobého hmotného

majetku. Pořizovaný hmotný a nehmotný majetek se stává účetně dlouhodobým až v okamžiku, kdy je daný majetek dokončen a zároveň je zajištěno, že bude moci plnit veškeré funkce, ke kterým je určen, a dále jsou splněny veškeré podmínky uložené právními předpisy pro uvedení majetku do užívání. [7]

3.1.2. Dlouhodobý majetek z daňového hlediska

Daňový pohled na dlouhodobý majetek není úplně totožný s pohledem účetním. Pojem hmotný majetek pro účely daně z příjmů definuje § 26 odst. 2 a 3 ZDP. Z hlediska nehmotného majetku se zákon o dani z příjmu v § 32a odvolává při vymezení pojmu (dlouhodobý) nehmotný majetek na účetní předpisy (zákon o účetnictví a na něj navazující právní předpisy), dále však pro daňové účely zpřísňuje identifikaci **nehmotného majetku**:

- **zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek pokud**

a) byl

1. nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo
2. vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovatelnému poskytování a

b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a

c) doba použitelnosti je delší než 1 rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

Dle § 32a odst. 2 zákona o dani z příjmu se za **nehmotný majetek z daňového hlediska nepovažuje** kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, tvořící samostatnou organizační složku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku snížením o převzaté závazky (goodwill) a dále povolenka na emise skleníkových plynů nebo preferenční limit, kterým je zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóta a individuální limit prémiových práv podle zvláštních právních předpisů. [7,11]

Dle § 26 odst. 2 zákona o dani z příjmu se **hmotným majetkem** rozumí:

- a) **samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením**, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než 1 rok,
- b) **budovy, domy a byty nebo nebytové prostory** vymezené jako jednotky zvláštním předpisem,
- c) **stavby**, s výjimkou
1. provozních důlních děl,
 2. drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužící k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozu myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m,
 3. oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,
- d) **pěstitelské celky trvalých travních porostů** s dobou plodnosti delší než 3 roky vymezené v § 26 odst. 9 ZDP:
1. ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,
 2. ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1000 keřů na 1 ha,
 3. chmelnice a vinice,
- e) **dospělá zvířata a jejich skupiny**, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč,
- f) **jiný majetek** vymezený v § 26 odst. 3 ZDP:
1. technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšují vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 1 písm. f) ZDP,
 2. technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,
 3. výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč. Těmito výdaji se dle pokynu Ministerstva financí D-300 rozumí zejména clo, výdaje (náklady) na dopravu, montáž, zprostředkovatelská úplata (provize) a jiné úplaty související s uzavřením smlouvy. [7]

Hmotným majetkem pro účely zákona o dani z příjmů však nejsou zásoby. [8] Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, které s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Jejich výčet nalezneme v pokynu Ministerstva financí D-300. [7]

Daňový, ale také účetní pohled na dlouhodobý majetek prošel v minulých letech poměrně složitým vývojem. Nehmotný majetek, jako daňová kategorie, byl definován ZDP do konce roku 2000. V průběhu let 2001 – 2003 se jednalo pouze o účetní kategorii. Novelou ZDP č. 438/2003 Sb. byl do ZDP nehmotný majetek opět zaveden s účinností od 01.01.2004. Také se v průběhu těchto let měnil počet odpisových skupin, doba odpisování i koeficienty pro odpisování hmotného a nehmotného majetku. [8]

3.1.3. Drobný dlouhodobý majetek

Drobný dlouhodobý majetek je takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok, avšak ocenění majetku nedosahuje hodnoty stanovené zákonem, pro zařazení do dlouhodobého majetku. Účetní jednotka je povinna stanovit vnitropodnikovou směrnicí finanční limit pro zařazení majetku do dlouhodobého majetku. O drobném hmotném majetku pak bude účtováno buď jako o dlouhodobém hmotném majetku nebo jako o zásobě. O drobném nehmotném majetku bude účtováno jako o dlouhodobém nehmotném majetku nebo jako o nákladové službě. [6]

3.2. Opravné položky

Opravné položky upravuje Český účetní standard č. 005. Vytváří se k majetku (tj. k aktivům) účetní jednotky v zájmu dodržování jedné z účetních zásad, tzv. zásady opatrnosti. Tato zásada říká, že podnik by měl ve svém účetnictví zobrazit i potenciální („hrozící“) rizika a ztráty, nikoliv však potenciální zisky. Jinými slovy zásada opatrnosti podniku říká, aby sám sebe ve svém účetnictví spíše „podhodnocoval“ než „nadhodnocoval“, to vše samozřejmě v rámci určitých pravidel. [6]

Opravné položky vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku v případech snížení ocenění majetku v účetnictví prokázaném na základě inventarizace majetku (tím se zásadně liší od **oprávek**, které vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku v důsledku jeho používání a opotřebení. Tyto opravné položky se vytvářejí jen v případech, kdy snížení

ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru nebo není snížení ocenění vyjádřeno jiným způsobem, například reálnou hodnotou. Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost vytvořených opravných položek. Opravné položky lze vytvářet i v případech, kdy tak stanoví zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů a opravná položka se sníží, popřípadě zruší vyúčtováním ve prospěch nákladů, pokud inventarizace neprokáže opodstatněnost její výše. Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty majetku.

Opravné položky lze **tvořit** k těmto druhům majetku:

- a) k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku,
- b) k zásobám,
- c) ke krátkodobému finančnímu majetku,
- d) k pohledávkám. [6]

3.3. Pořizování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek můžeme pořídit zejména následujícími způsoby:

- nákupem,
- vlastní výrobou,
- vkladem,
- darováním
- formou finančního leasingu (v tu chvíli však z právního hlediska, ale i českých účetních pravidel, je dlouhodobý majetek majetkem leasingové společnosti).[9;11]

Schéma účtování o pořízení majetku je uvedeno v Příloze č. 2 pod číslem 7.1.

3.4. Oceňování dlouhodobého majetku

3.4.1. Oceňování dlouhodobého majetku z účetního hlediska

Problematiku oceňování majetku z účetního hlediska upravují především § 24 – 27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a tato ustanovení pro dlouhodobý majetek rozvádí dále § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Dle § 24 odst. 2 zákona o účetnictví platí, že účetní jednotky oceňují majetek ke dvěma základním okamžikům:

- a) a to k okamžiku uskutečnění účetního případu způsobem podle § 25 zákona o účetnictví,
- b) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, a to způsoby podle § 27 zákona o účetnictví. Oceňuje se na bázi historických nákladů, snížených o kumulovanou cenu odpisů a o kumulovanou výši vytvořených opravných položek. Historické náklady jsou reprezentovány pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou.

Z § 25 zákona o účetnictví vyplývá, že k ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku lze použít tyto základní typy cen:

- a) **pořizovací cenu** - touto cenou se ocení dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek pořízený za úplatu,
- b) **vlastní náklady** – tímto způsobem se ocení dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek pořizovaný vlastní činností,
- c) **reprodukční pořizovací cenou** - touto cenou se ocení dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek pořizovaný bezúplatně (dary, inventarizační přebytky) nebo majetek v případech, kdy nelze zjistit vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností. [7]

Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen, a náklady s jeho pořízením související. Součástí ocenění dlouhodobého majetku nejsou:

- a) opravy a údržba. Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady,
- b) náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu,
- c) kursové rozdíly,
- d) smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
- e) nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,

- f) náklady na zaškolení pracovníků,
- g) náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- h) náklady na biologickou rekultivaci,
- i) náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání.

Vlastními náklady u hmotného a nehmotného majetku jsou přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené účetními jednotkami. Do těchto nákladů nelze zahrnout:

- a) výdaje na opravy a údržbu,
- b) náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu,
- c) kursové rozdíly,
- d) smluvní pokuty a úroky z prodlení, popř. jiné sankce ze smluvních vztahů
- e) nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
- f) náklady na zaškolení pracovníků,
- g) náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- h) náklady na biologickou rekultivaci,
- i) náklady spojené s přípravou a zabezpečením tohoto majetku vzniklé po jeho uvedení do užívání. [12]

Reprodukční pořizovací cenou je potom cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cenou oceňujeme majetek v případě bezúplatného nabytí a dále majetek vyrobený ve vlastní režii, u něhož nejsme schopni stanovit výši vlastních nákladů. [7]

3.4.2. Oceňování dlouhodobého majetku z daňového hlediska

Z daňového hlediska upravuje oceňování dlouhodobého majetku především § 29 ZDP. ZDP se částečně odvolává na účetní předpisy (zejména na § 25 odst. 4 zákona o účetnictví) a dále na jiné právní předpisy, a to zejména na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku v platném znění.

Dle § 29 odst. 1 ZDP se rozumí vstupní cenou hmotného majetku:

- a) **pořizovací cena**, je-li pořízen úplatně.
- b) **vlastní náklady**, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii. Toto ustanovení se použije i u poplatníků, kteří nevedou účetnictví.

- c) **hodnota nesplacené pohledávky**, zajištěné převodem práva, to u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele,
- d) **reprodukční pořizovací cena** v ostatních případech zjištěná podle zvláštního právního předpisu,
- e) **při nabytí majetku zděděním nebo darováním** cena stanovená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí,
- f) **hodnota technického zhodnocení**,
- g) **přepočtená zahraniční cena.** [6;11]

3.4.3. Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

V průběhu odpisování majetku může dojít k provedení určitých úprav tohoto majetku. Tyto úpravy mohou mít charakter tzv. technického zhodnocení. Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu majetku. Pojem technické zhodnocení definuje § 33 ZDP následujícím způsobem: „*Technickým zhodnocením se rozumí vždy výdaje na **dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily ve zdaňovacím období u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000 Kč***“.

Nástavbou se rozumí změny dokončených staveb, jimiž se stavby zvyšují, **přístavbou** pak takové úpravy dokončených staveb, jimiž se stavby půdorysně rozšiřují a které jsou vzájemně provozně propojeny s dosavadní stavbou. **Stavební úpravy** jsou změny dokončených staveb, při nichž se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby. Jedná se zejména o přestavby, vestavby, podstatné změny vnitřního zařízení a změny vzhledu stavby. **Rekonstrukcí** se rozumí takové fyzické zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. **Modernizace** znamená rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Za technické zhodnocení však **nelze** v žádném případě **považovat opravy**. [9]

3.5. Funkce odpisů

Účetní a daňové odpisy plní několik funkcí:

1. z pohledu státu

- a) **funkce fiskální** – odpisy ovlivňují výši příjmů státního rozpočtu z daně z příjmů. Stát by měl mít proto teoreticky zájem na co nejnižších a nejpomalejších odpisech, aby měl větší příjmy,
 - b) **funkce rozvojová (reprodukční)** – umožní-li stát podnikatelům rychlejší odpisování dlouhodobého majetku, může je tím stimulovat k rychlejší obměně vybavení a modernizaci technologií, které umožní rozvoj firem, a tím celého hospodářství,
2. z pohledu podnikatelského subjektu
- a) **funkce nákladová** – pomocí účetních odpisů přenášíme hodnotu dlouhodobého majetku do nákladů,
 - b) **funkce zdrojová** – odpisy jsou pro firmu zdrojem financí. Tato funkce spočívá v tom, že kromě prvního roku pořízení majetku, v dalších letech firma nevydává reálně žádné peníze, ale má daňové náklady ve výši odpisů. Takto „ušetřené peníze“ už neprojdou zdaněním, proto se o odpisech hovoří jako o zdroji pro možné financování potřeb firmy. [10]

3.6. Subjekt odpisování

Zákon o účetnictví počítá v podstatě se třemi podmínkami pro možnost uplatnění odpisů. Účetní jednotka musí mít vlastnické nebo jiné právo k majetku, majetek musí sloužit k dosahování, zajišťování a udržování zdanitelných příjmů a v případech fyzických osob musí být majetek evidován v obchodním rejstříku nebo u poplatníků, kteří nejsou účetní jednotkou (vedou daňovou evidenci) v evidenci hmotného majetku. Odpisy v případech uvedených v § 28 odst. 3 zákona o účetnictví nemůže uplatňovat podnájemce.

Odpisy mohou uplatňovat tyto osoby:

1. vlastník odepisuje dlouhodobý majetek, ke kterému má vlastnické právo nebo jiné právo a nebo hospodaří s majetkem státu nebo územních samosprávných celků, a tento majetek má ve svém účetnictví zařazen do používání v účtových skupinách 01 a 02 k 31.12,
2. spoluvlastník, odepisuje majetek na základě poměru vlastnických práv,
3. nájemce, může pronajatý majetek odepisovat, pokud má písemný souhlas vlastníka majetku, tj. pronajímatele, a to v případech:

- a. při pronájmu souboru movitých věcí, který nájemce užívá po celé zdaňovací období,
- b. v případě, že nájemce uhradil technické zhodnocení a pronajímatel nenavýšil ocenění majetku ve svém účetnictví. [3]

3.7. Předmět odpisování

Majetek, který je předmětem odpisování, je veškerý dlouhodobý nehmotný i hmotný majetek. Majetek, který má trvalou hodnotu, to jsou pozemky a jiný dlouhodobý majetek vymezený zvláštními právními předpisy nebo prováděcími právními předpisy se neodepisuje.[3] Vymezení neodepisovaného majetku je podrobně vymezeno v kapitole 3.8.1.

3.8. Účetní odpisy dlouhodobého majetku

Účetní odpisy jsou upraveny účetními předpisy, a to především zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, a dále na tento zákon navazujícími předpisy, jimiž je především vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění, a dále Českými účetními standardy pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, č. 019 – Náklady a výnosy a č. 011 – Operace s podnikem. Tyto předpisy se vztahují na všechny subjekty, které jsou účetními jednotkami ve smyslu § 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tyto účetní jednotky by měly zvlášť vyjadřovat odpisy účetní a zvlášť odpisy daňové. Účetní odpisy u těchto účetních jednotek obvykle představují pouze účetní náklad vyjadřující skutečné opotřebení majetku a snižující účetní výsledek hospodaření, základ daně z příjmů však budou ovlivňovat odpisy daňové počítané zvlášť podle ustanovení ZDP, které budou poté zaneseny jako daňový náklad v daňovém přiznání k dani z příjmů sestaveném pro dané zdaňovací období. Účetní odpisy základ daně z příjmů neovlivní.[8]

Účelem účetních odpisů je vyjádření trvalého snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Toto vyjádření musí odpovídat skutečné míře opotřebovanosti majetku. Tvorbou odpisů dochází ke korekci ocenění majetku ve vazbě na jeho využívání a rozvaha tak věrněji

vyjadřuje finanční situaci účetní jednotky. Povinnost účetně odepisovat majetek mají účetní jednotky definované v § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví vedoucí účetnictví v plném i ve zjednodušeném rozsahu. Podnikatelé, kteří nejsou účetními jednotkami, nejsou těmito předpisy přímo vázáni, a proto účetní odpisy evidovat nemusí. Povinnost účetních jednotek odepisovat dlouhodobý majetek vyplývá z § 25 odst. 3 zákona o účetnictví, podle něhož je nutno, aby účetní jednotka ke konci rozvahového dne brala mimo jiné v úvahu všechna snížení hodnoty majetku, a to bez ohledu na skutečnost, zda výsledkem hospodaření účetního období bude zisk nebo ztráta. Dle ustanovení § 26 odst. 3 zákona o účetnictví vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku mj. také odpisy majetku, které vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku.[7]

Dle ustanovení § 28 zákona o účetnictví platí, že majetek odepisuje především účetní jednotka, která k danému majetku má vlastnické právo, a to v souladu s účetními metodami. Majetek odepisuje také účetní jednotka, která jej úplatně nebo bezúplatně poskytuje jiné osobě k užívání zejména na základě smlouvy o finančním leasingu, kterým se pro účely zákona o účetnictví rozumí poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku.

Účetní jednotky mají obecně povinnost sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí účetní odpisování majetku v průběhu jeho používání. Na základě § 39 odst. 5 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. má účetní jednotka povinnost zveřejnit informace o způsobech odpisování, jejichž znalost je významná pro posouzení finanční, majetkové situací a výsledku hospodaření. Odpisový plán musí plnit požadavky, které stanovuje § 56 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dlouhodobý majetek lze odepisovat jen do výše jeho ocenění v účetnictví. [8]

3.8.1. Odpisovaný a neodpisovaný dlouhodobý majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek a odpisovaný dlouhodobý hmotný majetek se odepisuje z ocenění stanoveného v § 25 zákona o účetnictví postupně v průběhu jeho používání. Průběh používání může být vyjádřen i jinak než ve vazbě na čas, například na výkony. [8]

Z hlediska účetního odpisování dlouhodobého majetku je nutno především správně určit, který majetek účetně odepisovat lze a který nikoliv. Přímo z § 28 zákona o účetnictví

vyplývá, že se účetně **neodepisují pozemky**. Další složky majetku, který nelze odepisovat, vymezuje § 56 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb.:

- a) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,
- b) nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- c) finanční majetek,
- d) zásoby,
- e) najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem nebo touto vyhláškou stanoveno jinak,
- f) pohledávky,
- g) preferenční limity, které nelze odepisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise. [6]

Podle ustanovení § 56 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se odpisuje:

- a) dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání od vlastníka, majitele nebo jiné oprávněné osoby; majetek odpisuje též oprávněná osoba, pokud o majetku účtuje,
- b) technické zhodnocení cizího dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, pokud je účetní jednotka oprávněna účtovat a odpisovat technické zhodnocení,
- c) technické zhodnocení drobného nehmotného a hmotného majetku,
- d) ložisko nevyhrazeného nerostu nebo jeho část na pozemku koupeném po 1. lednu 1997,
- e) soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, a to i v případě, že je sestaven z movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění,
- f) preferenční limit, který lze odpisovat podle času nebo výkonů.

3.8.2. Postupy účetního odepisování

Odpisování majetku v průběhu jeho používání odpisují účetní jednotky na základě vytvoření odpisového plánu ve smyslu § 28 odst. 6 zákona o účetnictví. Odpisový plán je vnitropodnikovou směrnicí stanovující způsob výpočtu a účtování odpisů. Obsahuje jak

soupis odpisovaného majetku pro příslušné účetní období, tak i konkrétně zvolené metody účetního odpisování, roční, popř. měsíční sazby odpisů či způsob jejich stanovení. Doba odpisování není účetními předpisy předepsána. [1] Tuto dobu si stanovuje podnik sám podle toho, po jakou dobu bude majetek používat ke své činnosti s cílem zajistit, aby účetnictví podávalo věrný obraz skutečné majetkové situace podniku v souladu s § 7 odst. 2 zákona o účetnictví. Zcela jednoznačně nesmí být kratší 1 roku, neboť doba použitelnosti dlouhodobého majetku je delší jak 1 rok. Zásadou účetnictví je podávat věrný a poctivý obraz, a proto by zvolená doba odpisování měla co nejvěrněji odpovídat skutečné době, po kterou bude uvedený majetek používán a tím pádem také postupně opotřebováván. Výjimku, kdy je nutno respektovat z hlediska doby účetního odpisování zákonné předpisy, tvoří **zřizovací výdaje, goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku**. Zřizovací výdaje se účetně odepisují nejvýše po dobu **5 let**. Goodwill se odepisuje rovnoměrně **šedesát měsíců** od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Záporný goodwill se odepisuje rovnoměrně šedesát měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů. Aktivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odepisuje rovnoměrně **sto osmdesát měsíců** od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odepisuje rovnoměrně sto osmdesát měsíců nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů. [6] Sazby odpisů si účetní jednotka také stanoví sama. Rozhodnými kritérii, jež lze považovat za výchozí podklady určení sazeb, jsou např. hledisko času, doba použitelnosti majetku či objem výkonů určující životnost majetku. Odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví, a to do její výše. Zaokrouhlují se na celé koruny nahoru. [1]

Pokud účetní odpisy jsou stanoveny tak, aby zobrazovaly skutečný stav majetku, vzniká v řadě případů rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. S tímto postupem se setkáváme u poplatníků, kteří jsou povinni vést účetnictví. V daňové evidenci lze promítnout do výdajů daňové odpisy přímo. V účetnictví je třeba nejprve vyhodnotit, kolik činí souhrn účetních a kolik souhrn daňových odpisů. Jsou-li uplatněné účetní odpisy menší než daňové, je třeba pro výpočet základu daně zvýšit daňové výdaje a základ daně se tím sníží – hovoříme o položce snižující základ daně. V opačném případě, když daňové odpisy jsou menší než odpisy účetní, je třeba základ daně o příslušný rozdíl zvýšit – jde o položku zvyšující základ daně. Tyto operace se provádějí neúčetně až při sestavování daňového přiznání. [5]

3.8.3. Metody odepisování

Z hlediska metod odepisování v zásadě přicházejí v úvahu tři základní metody:

1. **metoda časová,**
2. **metoda výkonová,**
3. **metoda komponentního odepisování.**

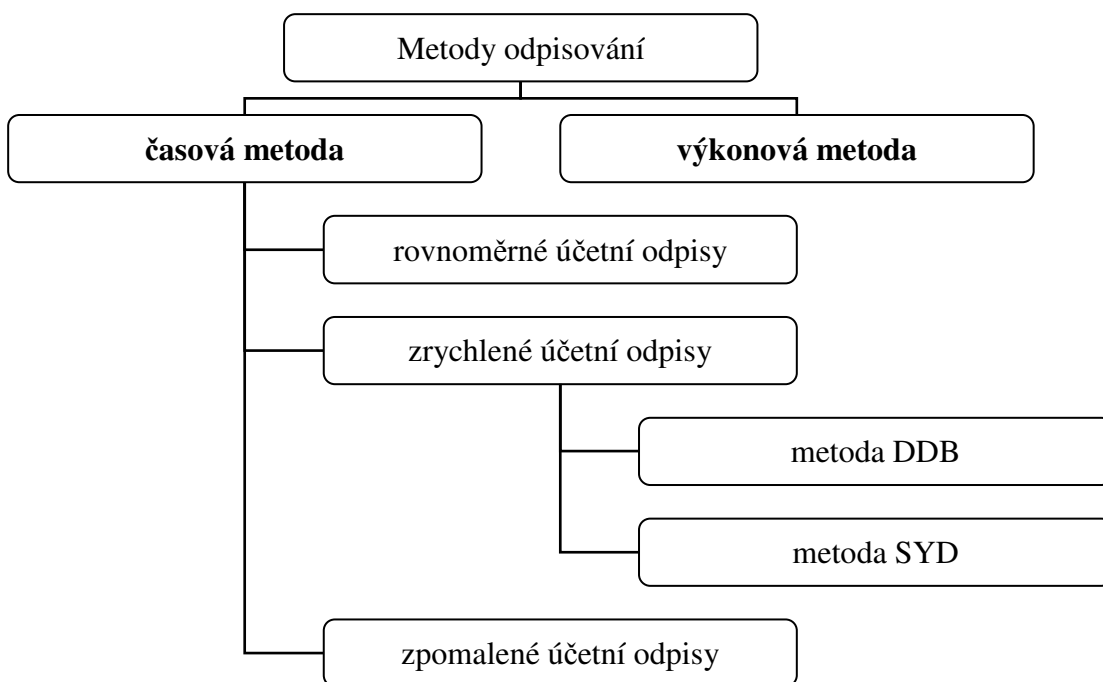
Při uplatňování časové metody účetního odepisování dochází k účetnímu odepisování dlouhodobého majetku především v závislosti na délce jeho používání. Při uplatňování výkonové metody účetního odepisování dochází k účetnímu odepisování dlouhodobého majetku především v závislosti na výkonech (např. počet výrobků), kterých bylo pomocí uvedeného majetku skutečně dosaženo. Metoda komponentního odepisování se řídí § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb., přičemž tuto metodu lze použít pouze pro stavby, byty a nebytové prostory a samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Z hlediska časových metod je možno využít **tři základní varianty** účetního odepisování, a to rovnoměrné účetními odpisy, zrychlené účetními odpisy a zpomalené účetními odpisy. Konkrétní způsob odepisování by měl být opět zvolen především podle kritéria co nejvěrnějšího způsobu vyjádření skutečnosti. Majetek, k jehož opotřebování dochází v průběhu užívání rovnoměrně, by měl být odepisován pomocí rovnoměrných účetních odpisů. Majetek, který ztrácí v průběhu prvních let používání větší část své hodnoty než v letech následujících, by měl být odepisován pomocí zrychlených účetních odpisů a majetek, který naopak ztrácí hodnotu především na konci své životnosti, by měl odepisován pomocí zpomalených účetních odpisů. Zásadou však je, že zvolenou metodu u jednotlivého majetku není možné v průběhu odepisování změnit. Účetní odpisy je možno počítat buď s přesností na dny, nebo kalendářní měsíce. Zaokrouhlují se na celé koruny nahoru.

Vypočtené účetní odpisy je nezbytné také zaúčtovat. Při účtování účetních odpisů se postupuje především podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Podle bodu 4. 3. tohoto Standardu platí, že odpisy se účtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – *Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů* a ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07 – *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* a 08 – *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*. Účetně tedy nedochází ke snižování hodnoty dlouhodobého majetku přímo na majetkovém účtu, na němž je dlouhodobý majetek evidován, nýbrž hodnota tohoto

majetku je snižována nepřímo prostřednictvím účtu opravek, které vyjadřují postupnou kumulaci účetních odpisů provedených a zaúčtovaných v jednotlivých letech odpisování. Schéma účtování účetních odpisů dlouhodobého majetku je uvedeno v Příloze č. 2. [7]

schéma č. 3.1. Metody odpisování



Zdroj: VANČUROVÁ, Alena – LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém 2006*

3.8.3.1. Časová metoda účetního odpisování

a) rovnoměrné účetní odpisy

Uplatňování rovnoměrných účetních odpisů lze doporučit u majetku, k jehož opotřebování dochází rovnoměrně po celou dobu používání. Při uplatňování rovnoměrných účetních odpisů je v každém roce odpisování odepsána a do účetních nákladů přenesena stejná výše vstupní ceny daného majetku. Odpis za období stanovíme jako podíl vstupní ceny a doby životnosti majetku:

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

kde: VC = vstupní cena majetku, z níž bude odpisováno,

t = doba odpisování. [8, 11]

b) zrychlené (degresivní) účetní odpisy

Využití zrychlených účetních odpisů lze doporučit především u takového majetku, který ztrácí hodnotu (morálně zastarává) především v prvních letech odpisování. Při uplatnění zrychlených účetních odpisů je vždy v následujícím roce odpisování odepsána nižší část hodnoty majetku než v roce předchozím. Největší roční odpis je tedy vykázán v prvním roce odpisování, nejnižší naopak v roce posledním. Pro výpočet zrychlených účetních odpisů lze využít vzorec:

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

kde: VC = vstupní cena,

t = doba odpisování,

i = rok odpisování. [8, 11]

Metoda DDB (Double-Declining-Balance Method)

Tato metoda vychází z konstantního procenta odepisování (tzv. procento DDB) a klesajícího základu. Konstantní odpisovou sazbu stanovíme tak, že 100 % vydělíme počtem let odhadnuté doby využití majetku. Tímto výpočtem dostaneme procento lineárního odpisu. Jelikož ale metoda DDB představuje dvojitě zrychlení, musíme toto procento vynásobit dvěma. Klesající odepsatelnou částku představuje zůstatková cena.

Pro výpočet odpisů využijeme tedy vzorců:

$$\%DDB = \frac{100\%}{t} \cdot 2 \qquad odpis = ZC \cdot \%DDB$$

kde: ZC = zůstatková cena,

t = doba odpisování.

Metoda SYD (Sum-of-the-Years'-Digits Method)

Druhá nejčastěji používaná metoda zrychlených odpisů je vychází z konstantní odpisové základny (vstupní ceny) a snižujícího se procenta odpisování. Abychom zjistili odpisovou sazbu, musíme vypočítat zlomek, který má v čitateli zbývající počet let životnosti a ve jmenovateli pak součet doby použitelnosti majetku. Každý rok se tato sazba snižuje a to v závislosti na životnosti majetku. Odepsatelná částka představuje pořizovací cenu. Pro výpočet odpisů využijeme tedy vzorce:

$$odpis = VC \cdot \frac{t^*}{\sum t_i},$$

kde: VC = vstupní cena,

t^* = počet let, po které bude majetek ještě odpisován,

$\sum t_i$ = součet číslic let odpisování. [9, 11]

c) zpomalené (progresivní) účetní odpisy

Zpomalené účetní odpisy je vhodné použít v situaci, kdy bude zřejmé, že majetek bude ztrácet hodnotu především na konci své životnosti a v prvních letech používání bude jeho opotřebení minimální. Při uplatnění zpomalených účetních odpisů platí, že z hodnoty dlouhodobého majetku je v každém následujícím roce odpisování odepsána vyšší částka než v roce předchozím. Pro výpočet zpomalených odpisů využijeme vzorce:

$$odpis = \frac{2 \cdot VC \cdot i}{t(t+1)},$$

kde: VC = vstupní cena,

t = doba odpisování,

i = rok odpisování. [8, 11]

3.8.3.2. Výkonová metoda účetního odepisování

Výkonovou metodu odepisování je vhodné používat především u takového majetku, u něž je míra opotřebování zcela jednoznačně závislá na míře skutečného využití majetku. Při uplatnění výkonové metody jde v podstatě o výpočet odpisového koeficientu, pomocí něhož je potom v závislosti na míře využití majetku odepisována jeho hodnota.

$$\text{odpis / výrobek} = \frac{VC}{\text{kapacita}} \cdot [6, 11]$$

3.8.4. Jednorázové odpisy zůstatkové ceny a vyřazování dlouhodobého majetku z účetní evidence

K vyřazení dlouhodobého majetku z účetní evidence může dojít pouze v situaci, kdy je tento majetek plně odepsán, čili za situace, kdy je jeho zůstatková hodnota rovna nule. Účetně se vyřazení plně odepsaného majetku zaúčtuje ve výši vstupní ceny, a to na vrub příslušného účtu opravek (účtové skupiny 07 nebo 08) a ve prospěch příslušného majetkového účtu, na němž byl majetek evidován v průběhu odepisování (účtové skupiny 01 a 02).

Pokud je z nějakého určitého důvodu nutné vyřadit majetek, který ještě není plně odepsán a vykazuje tak kladnou zůstatkovou hodnotu, je nutno před jeho vyřazením z účetní evidence provést tzv. jednorázový odpis zůstatkové ceny. Z hlediska účtování o jednorázovém odpisu zůstatkové ceny se postupuje dle bodu 5.4.1. Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Dle tohoto ustanovení platí, že jednorázový odpis zůstatkové ceny se zaúčtuje na vrub příslušného účtu účtových skupin:

54 – Jiné provozní náklady v případě prodeje,

55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů v případě likvidace,

36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva v případě vkladu do jiné obchodní společnosti

41 – *Základní kapitál a kapitálové fondy* v případě delimitace, popřípadě restituce státního podniku,

49 – *Individuální podnikatel* v případě převodu z podnikání do osobního užívání

a ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 07 – *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo 08 – *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*. [7]

3.9. Daňové odpisy dlouhodobého majetku

Daňové odpisy dlouhodobého majetku upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění, a to zejména § 26-33. Zatímco účetní odpisy musí vést účetní jednotky povinně podle účetních předpisů, uplatnění daňových odpisů jako položky snižující základ daně z příjmů není povinností, nýbrž pouze právem poplatníků daně z příjmů. To, zda budou daňové odpisy skutečně uplatňovány, závisí čistě na rozhodnutí podnikatelských subjektů. Daňové odpisování je možno také kdykoliv přerušit, ale při dalším odpisování již započatého odpisování je nutno plyně navázat na předchozí postup odpisování, jako by k přerušení vůbec nedošlo. Daňové odpisy však nelze uplatnit u fyzických osob majících příjmy z podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 ZDP nebo z pronájmu dle § 9 ZDP, pokud v určitém zdaňovacím období uplatní výdaje procento zdanitelných příjmů. [7]

Daňové odpisování hmotného majetku blíže definuje § 26 odst. 5 ZDP. Z hlediska daňového odpisování nestačí majetek pouze pořídit, ale je nutné, aby byl také uveden do užívání. Teprve tímto okamžikem je možno zahájit daňové odpisování. Nedokončený majetek tedy odpisovat nelze. Fyzická osoba mající příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti může uplatnit skutečně prokázané daňové odpisy pouze u majetku, který má evidován ve své daňové evidenci. Fyzická osoba mající příjmy z pronájmu může uplatňovat daňové odpisy v prokázané výši pouze u takového majetku, který eviduje v souladu s § 9 odst. 6 ZDP. [7]

Daňové odpisování dlouhodobého majetku prošlo v průběhu posledních let dramatickým vývojem. Až do konce roku 2000 platilo, že se nehmotný majetek zařazoval do jedné ze tří odpisových skupin podle ZDP a odepisoval se v souladu s dobou odpisování přiřazené této odpisové skupině podobně jako hmotný majetek. V průběhu let 2001 – 2003

pojem nehmotný majetek ze ZDP zcela zmizel, a tím zmizela i povinnost uplatňování daňových odpisů nehmotného majetku. V období od 01.01.2003 do 01.01.2004 byl dlouhodobý hmotný majetek zařazován do pěti odpisových skupin. Do roku 2004 neexistovala odpisová skupina 6. V roce 2004 se kategorie nehmotného majetku do ZDP vrátila zavedením nového § 32a. Podrobně se vývoji odpisování nehmotného majetku věnuje kapitola 3.9.6. Další novelou ZDP č. 669/2004 Sb., která vstoupila v platnost 01.01.2005 došlo také k zavedení nové odpisové skupiny hmotného majetku 1a a u odpisových skupin 1, 2 a 3 došlo oproti předcházejícím obdobím ke zkrácení doby odpisování. Další podstatnou změnou bylo zvýšení roční odpisové sazby u rovnoměrného odpisování a snížení koeficientu zrychleného odpisování u prvních tří odpisových skupin. Také došlo ke zkrácení odpisování některých složek nehmotného majetku. Odpisová skupina 1a byla od 01.01.2008 opět zrušena. Majetek zatříděný do skupiny 1a byl tedy od 01.01.2008 přeřazen do odpisové skupiny 2 s dobou odpisování 5 let.

3.9.1. Odepisovaný a neodepisovaný dlouhodobý majetek

Podle ZDP lze daňově odpisovat hmotný i nehmotný majetek, který není z daňového odpisování vyloučen, resp., u nějž ze ZDP nevyplývá, že by odepisován být nemohl. Dle § 28 odst. 1 ZDP odpisuje hmotný majetek především jeho vlastník. Daňově se neodepisují pozemky. Pořizovací cena pozemků může být uplatněna jako daňový náklad pouze za podmínek stanovených v § 24 odst. 2 písm. t) ZDP. Další hmotný majetek vyloučený z odpisování dle § 27 ZDP je:

- a) bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevýší 40 000 Kč,
- b) pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří,
- c) hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- d) umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy,
- e) movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- f) hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,

- g) inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,
- h) hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění závazku převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto závazku a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní vlastník, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce,
- ch) hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno,
- i) najatý hmotný majetek včetně hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku nebo obdobné smlouvy uzavřené v zahraničí, pokud odpisy nebo položky obdobného charakteru uplatňuje jiná osoba než vlastník. [6]

Dle pokynu Ministerstva financí D-300 jsou pěstitelské celky trvalých travních porostů s dobou plodnosti delší než tři roky hmotným majetkem vyloučeným z odpisování do konce zdaňovacího období, předcházejícího zdaňovacímu období, ve kterém dosáhly plodonosného stáří. Pro určení plodonosného stáří, které není upraveno právním předpisem, je rozhodující vnitřní směrnice vycházející z platných agrotechnických lhůt.

Podle stejného pokynu jsou uměleckými díly vyloučenými z odpisování i umělecká díla, u nichž skončila doba trvání práv podle autorského zákona a nadále u nich trvá právo na ochranu autorství.

Nehmotný majetek, který lze daňově odepisovat pak definuje § 32a ZDP. Z hlediska vlastního daňového odpisování nehmotného majetku je však důležité, že se toto daňové odpisování **týká pouze poplatníků, kteří vedou účetnictví**. U poplatníků majících příjem podle § 7 nebo § 9 ZDP, uplatňujících skutečně vynaložené výdaje, k daňovému odpisování nehmotného majetku nedochází, neboť u těchto subjektů lze jako daňový výdaj uplatnit výdaje na pořízení nehmotného majetku již v okamžiku jeho pořízení, a to v souladu s § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP. [7]

3.9.2. Způsoby odpisování hmotného majetku

Při odpisování hmotného majetku platí postup vymezený v § 30 – 32 ZDP. Dle § 30 odst. 1 ZDP zatřídí poplatník hmotný majetek v prvním roce odpisování do příslušné odpisové skupiny dle přílohy č. 1 ZDP. Počínaje rokem 2008 vymezuje ZDP pro hmotný

majetek celkem 6 odpisových skupin, kterým je v § 30 odst. 1 ZDP přiřazena následující minimální doba odpisování:

tabulka č. 3.1. Rozdělení odpisových skupin

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v platném znění

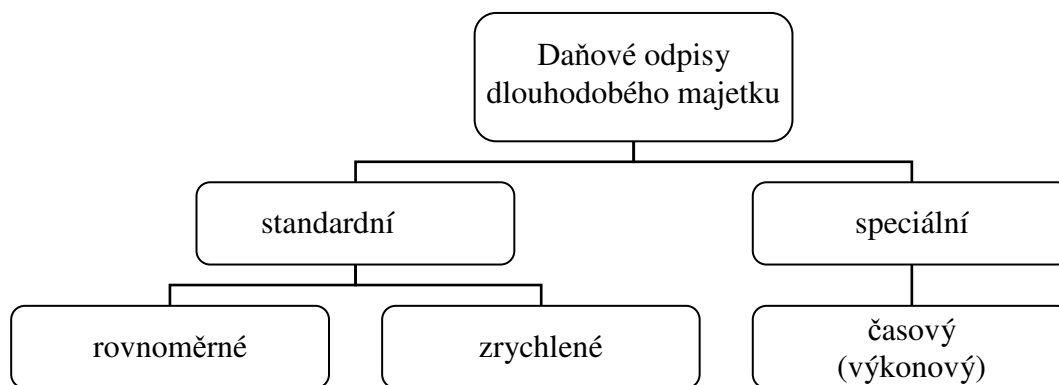
Každému konkrétnímu hmotnému majetku musí daňový subjekt přiřadit odpisovou skupinu. Odpisová skupina se určí podle charakteru hmotného majetku a podle Přílohy č. 1 ZDP, kde je majetek rozdělen od 6 odpisových skupin podle délky odpisování. V příloze k zákonu je třeba nalézt odpovídající název zařazovaného majetku a přiřadit kód standardní klasifikace. Pokud konkrétní hmotný majetek nelze zařadit podle přílohy zákona do některé odpisové skupiny proto, že zde uveden není, zařadí se do odpisové skupiny 2. Z hlediska členění hmotného majetku v zásadě platí, že v odpisových skupinách **1-3 je zařazen hmotný movitý majetek** a v odpisových skupinách **4-6 hmotný nemovitý majetek**. Hmotný majetek odpisovaný časově se do odpisových skupin nezařazuje. Pro některé složky hmotného majetku je však ZDP definován jednoznačný postup odpisování, a to v § 30 odst. 4 – 6. [7, 11]

Pro vlastní výpočet daňových odpisů hmotného majetku lze využít 3 základní techniky odpisování, a to rovnoměrné (lineární) daňové odpisy (dle § 31 ZDP), zrychlené (degresivní) daňové odpisy (dle § 32 ZDP) a odpisování tzv. „rovnoměrně časové“ či výkonové. [1, 11]

Způsob odpisování pro každý pořízený hmotný majetek se stanovuje na počátku odpisování. Jakmile však je způsob odpisování jednou zvolen a započat, nelze jej již v průběhu odpisování změnit. Stejně jako v případě účetních odpisů, tak i v případě

daňových odpisů platí, že majetek lze odepsat nejvýše do vstupní ceny a zaokrouhlují na celé koruny nahoru. [7, 11]

schéma č. 3.4. Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku



Zdroj: VANČUROVÁ, Alena – LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém 2006*

3.9.2.1. Rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku

První ze základních možností odpisování hmotného majetku, u něž ZDP umožňuje volbu způsobu odpisování, jsou rovnoměrné daňové odpisy. Rovnoměrné daňové odpisy se počítají ze vstupní ceny maximálních pomocí ročních odpisových sazeb uvedených v tabulce 3.2.

a) tabulka č. 3.2. Roční odpisová sazba pro hmotný majetek

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v platném znění

Pro vlastní správný výpočet rovnoměrných daňových odpisů hmotného majetku je nutno správně identifikovat, kterou tabulku uvedenou pod písmeny a) – d) je možno v konkrétním případě použít.

Následující tabulky umožňují v případě některých podnikatelských subjektů navýšit rovnoměrný daňový odpis hmotného movitého majetku zařazeného v odpisových skupinách 1 – 3 v prvním roce odpisování o 10-20 % oproti „základní“ tabulce uvedené pod písm. a).

b) tabulka č. 3.3. Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 20 %

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v platném znění

Roční odpisovou sazbu uvedenou v této tabulce může použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním vlastníkem stroje pro zemědělství a lesnictví. Za poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou se pro účely tohoto zákona považuje poplatník, u něhož příjmy z této činnosti činily v předcházejícím zdaňovacím období více než 50 % z celkových příjmů.

c) tabulka č. 3.4. Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 15 %

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v platném znění

Tyto odpisové sazby může použít poplatník, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod nebo pro třídící úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin, pomocí něhož jsou zpracovány druhotné suroviny.

d) tabulka č. 3.5. Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 10 %

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v platném znění

Roční odpisové sazby uvedené v této tabulce může použít poplatník, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zatříděného podle ZDP v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou majetku vyjmenovaného v § 31 odst. 2,3 a 5 ZDP.[6]

Každá z výše uvedených tabulek obsahuje celkem tři rozdílné odpisové sazby pro jednotlivé odpisové skupiny. Rozdílná sazba se totiž uplatní v prvním roce odpisování a v následujících letech odpisování se pak již využívá vyšší roční odpisová sazba uvedená ve druhém sloupci každé tabulky. Poslední roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu se využije v okamžiku, kdy dojde ke zvýšení původní vstupní ceny (prakticky tedy v okamžiku, kdy dojde k tzv. technickému zhodnocení odpisovaného majetku).

Vlastní výpočet rovnoměrných daňových odpisů vychází z ustanovení § 31 odst. 7 ZDP. Dle tohoto ustanovení platí, že roční rovnoměrný daňový odpis se vypočte za příslušné zdaňovací období jako jedna setina součinu jeho vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby:

$$\text{rovnoměrné odpisy} = \frac{VC \cdot ROS}{100},$$

kde: VC = vstupní cena,

ROS = roční odpisová sazba v příslušném roce odpisování.

Poplatník může při výpočtu ročního daňového odpisu využít buď přímo roční odpisové sazby uvedené v příslušné tabulce, která v souvislosti s daným majetkem přichází v úvahu, a nebo na základě svého rozhodnutí může použít i sazby nižší (při splnění zákonných podmínek). Roční odpisové sazby v tabulkách jsou maximálně možné. [7, 11]

3.9.2.2. Zrychlené daňové odpisy hmotného majetku

Druhou ze základních možností jak daňově odpisovat hmotný majetek jsou zrychlené daňové odpisy, které upravuje § 32 ZDP. Ve srovnání s rovnoměrnými daňovými odpisy umožňují zrychlené daňové odpisy odepsat v prvních letech odpisování vyšší částky než u odpisů rovnoměrných. Při výpočtu zrychlených daňových odpisů se nepoužívají roční odpisové sazby, nýbrž tzv. koeficienty pro zrychlené odpisování, které vymezuje § 32 odst. 1 ZDP takto:

tabulka č. 3.6. Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	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: Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v platném znění

Postup výpočtu zrychlených daňových odpisů stanovuje § 32 odst. 2 ZDP. Rozdílným způsobem se počítá zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování a jiným způsobem v dalších letech. V prvním roce odpisování se vypočte zrychlený daňový odpis jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného v prvním roce odpisování.

$$\text{zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování} = \frac{VC}{K_1},$$

kde: VC = vstupní cena,

K_1 = koeficient pro zrychlené odpisování pro první rok odpisování.

Podobně jako u rovnoměrných odpisů může poplatník, který je prvním vlastníkem, i zde zvýšit zrychlený odpis v prvním roce odpisování o

1. 20% ze vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví, označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.3, a to jen u poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou,
2. 15% vstupní ceny zařízení pro čištění a úpravu vod označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.24.1, využívaného ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem do podtřídy 125113, pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin zahrnutých v oddílu 29 Standardní klasifikace produkce, pomocí něž jsou zpracovány druhotné suroviny ve skupinách 37.10 a 37.20 SKP,
3. 10% vstupní ceny hmotného majetku zatříděného podle ZDP v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou hmotného majetku uvedeného v bodech 1 a 2 a v § 31 odst. 5 ZDP.

V dalších letech odpisování se potom zrychlené daňové odpisy vypočtou jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování pro další roky odpisování a počtem let, po které byl již majetek odpisován.

$$\text{zrychlené daňové odpisy v následujících letech odpisování} = \frac{2 \cdot ZC}{K_2 - n},$$

kde: ZC = zůstatková cena,

K_2 = koeficient pro zrychlené odpisování pro následující roky,

n = počet let, po které již byl majetek odpisován. [7]

V souvislosti se zkrácením doby odpisování u majetku v odpisových skupinách 1 – 3 účinnému k 01.01.2005 je nutno v souvislosti s výpočtem zrychlených daňových odpisů

v následujících letech odpisování věnovat pozornost také ustanovení § 32 odst. 4 ZDP. Podle něj platí, že při zkrácení doby odpisování podle § 30 odst. 1 ZDP u již odpisovaného hmotného majetku, kdy rozdíl mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které byl již hmotný majetek odpisován, je menší než 2, se pro stanovení ročního odpisu použije vždy rozdíl mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které byl již hmotný majetek odpisován, ve výši 2; přitom do počtu let se zahrnují pouze celá zdaňovací období podle § 17a ZDP. [7]

3.9.2.3. Speciální daňové odpisy hmotného majetku

a) časové odpisování

Pro některé složky hmotného majetku je však ZDP definován jednoznačný postup odepisování, a to v § 30 odst. 4-6. Je-li ZDP předepsána forma časového odpisování, stanoví se roční odpis tohoto majetku jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání hmotného majetku. Uvedený způsob se použije u otvírek nových lomů, pískoven, hlinišť a technické rekultivace, pokud nejsou součástí hmotného majetku, do jehož vstupní ceny jsou zahrnuty a dále u dočasných staveb a důlních děl. Obdobně se odpisuje hmotný majetek, jehož životnost nebo doba trvání je stanovena v letech obecně závazným předpisem nebo příslušným orgánem na základě zmocnění ve zvláštním zákoně. Roční odpis se stanoví s přesností na dny nebo s přesností na celé měsíce.[1;11]

b) výkonové odpisování

Při aplikaci výkonového odpisování je roční odpis stanoven jako podíl vstupní ceny a stanovené doby použitelnosti nebo stanoveného počtu vyrobených odlitků nebo výlisků. Uvedený způsob je využíván při odpisování matric, zápustek, forem, modelů a šablon (ve Standardní klasifikaci produkce označených kódem 28.62.50, 29.56.24 a 29.52.40). [1;11]

Roční odpis majetku odpisovaného dle § 30 odst. 4 - 6 ZDP se stanoví s přesností na dny nebo s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování; přitom odpisování nelze přerušit. Při zahájení (ukončení) odpisování uvedeného majetku v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit roční odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období v závislosti na zvoleném způsobu stanovení přesnosti odpisů (na dny nebo měsíce). [7;11]

3.9.3. Daňové odpisy nehmotného majetku

Daňové odpisy nehmotného majetku se v současnosti řídí zejména ustanovením § 32a ZDP. V § 32a odst. 1 ZDP je definován nehmotný majetek, který lze daňově odpisovat. Ten byl podrobně popsán v kapitole 3.9.4. V této kapitole bylo také zmíněno, že daňové odpisování nehmotného majetku se týká **pouze poplatníků, kteří vedou účetnictví**. V případě nehmotného majetku dle § 32a odst. 3 ZDP platí, že nehmotný majetek může kromě vlastníka odpisovat poplatník, který má k němu právo užívání za úplatu.

Vlastní postup odpisování nehmotného majetku potom upravuje § 32a odst. 4 ZDP. Dle tohoto ustanovení platí, že u nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. Při zvolení tohoto odpisování má poplatník možnost, stanovit odpisy s přesností na dny.

$$\text{roční odpis} = \frac{VC}{D_{SPU}},$$

kde: VC = vstupní cena,

D_{SPU} = doba sjednaného práva užívání podle smlouvy.

V ostatních případech se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušení. Doba odpisování nehmotného majetku je uvedena v následující tabulce.

tabulka č. 3.7. Doba rovnoměrného odpisování nehmotného majetku

Majetek	Doba odpisování v měsících
Audiovizuální dílo	18
Software, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36
Zřizovací výdaje	60
Ostatní nehmotný majetek	72

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v platném znění

Pohled ZDP na nehmotný majetek prošel v průběhu posledních let poměrně dramatickým vývojem. Až do konce roku 2000 platilo, že se nehmotný majetek zařazoval

do jedné ze tří odpisových skupin podle ZDP a odepisoval se v souladu s dobou odpisování přiřazené této odpisové skupině podobně jako hmotný majetek. V průběhu let 2001 – 2003 pojem nehmotný majetek ze ZDP zcela zmizel, a tím zmizela i povinnost uplatňování daňových odpisů nehmotného majetku. Daňovým nákladem pak byly účetní odpisy nehmotného majetku. V roce 2004 se kategorie nehmotného majetku do ZDP vrátila zavedením nového § 32a. Tento paragraf definuje nehmotný majetek tak, jak bylo uvedeno v kapitole 3.9.4. Pro rok 2004 však platilo, že doba odpisování softwaru činila 48 měsíců, zřizovacích výdajů 60 měsíců a ostatního nehmotného majetku 72 měsíců a tento majetek měl být odpisován rovnoměrně (a jeho odpisování mohlo být dokonce přerušeno). Již v průběhu roku 2004 byl však ZDP novelizován zákonem č. 280/2004, který zavedl povinnost nehmotný majetek odepisovat rovnoměrně a bez přerušování. Doplněno do § 32a bylo i tzv. audiovizuální dílo, které se odpisuje rovnoměrně bez přerušování 18 měsíců. Až do konce roku 2003 platilo podle přechodných ustanovení k ZDP, že nehmotný majetek pořízený před změnou pravidel odpisování nehmotného majetku se odepíše podle pravidel platných v okamžiku jeho pořízení. Počínaje rokem 2005 pak došlo ke zkrácení doby odpisování některých složek nehmotného majetku, a to konkrétně softwaru ze 48 měsíců na 36 měsíců a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje ze 72 měsíců na 36 měsíců. K této změně však ZDP již neobsahuje žádné přechodné ustanovení, což znamená, že kratší dobu odpisování lze využít i u majetku, který již byl odpisován před touto změnou.

Počínaje rokem 2006 byly do ustanovení § 32a ZDP vloženy odstavce 5 a ž, které dále zpřesňují postup výpočtu daňových odpisů nehmotného majetku. Dle těchto ustanovení platí, že odpisy nehmotného majetku se stanoví s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Při zahájení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období v závislosti na použitém stanovení přesnosti odpisů. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.[7]

3.9.4. Mimořádné odpisy

V souvislosti se snahou o řešení dopadů finanční krize na podnikatelské subjekty došlo v průběhu roku 2009 k několika novelizacím ZDP. Dne 20.7.2009 vstoupila v účinnost novela ZDP provedená zákonem č. 216/2009, která do ZDP vložila nový § 30a. Toto ustanovení umožňuje v případě některých druhů odepisovatelného hmotného majetku

využít pro vlastní odpisování vybraného majetku **tzv. mimořádné odpisy**. Výhodou tohoto způsobu odpisování je skutečnost, že vybraný majetek bude možno odepsat za mnohem kratší dobu, než je tomu v případě rovnoměrných či zrychlených daňových odpisů.

Možnost uplatnění mimořádných odpisů se týká pouze majetku zařazeného podle ZDP do odpisových skupin č. 1 a 2, a to za podmínky, že tento majetek byl pořízen v období 01.01.2009 do 30.6.2010, přičemž jeho pořizovatel musí zároveň být jeho prvním vlastníkem. Smyslem této úpravy je motivovat poplatníky zvýhodněnou technikou odpisování, a tedy rychlejším přenosem vstupní ceny vybraného majetku do daňových nákladů, k nákupu hmotného majetku zařazeného v odpisových skupinách č. 1 a 2 v období finanční a ekonomické krize a stimulovat tak poptávku po tomto majetku. [7;11]

3.9.5. Přerušování daňového odpisování

ZDP nabízí poplatníkům možnost daňové odpisování přerušit, a to jak v případě, že je majetek odpisován pomocí rovnoměrných odpisů, tak i v případě odpisování pomocí odpisů zrychlených. Tato možnost vyplývá z ustanovení § 26 odst. 8 ZDP. Daňové odpisy lze přerušit na jakoukoliv dobu. Jakmile však dojde k přerušování daňového odpisování, při dalším pokračování odpisování je nutno postupovat tak, jako by k přerušování odpisování vůbec nedošlo.

Možnosti přerušování daňového odpisování majetku je nejvhodnější využít pro fyzickou a právnickou osobu tehdy, pokud by zahrnutí daňových odpisů znamenalo skutečnost, že uvedení poplatníci nebudou mít možnost dosáhnout takový základ daně z příjmů, který by přispěl k tomu, že nebude možné uplatnit

- v případě fyzických osob nárok na odpočet všech přípustných odčitatelných položek od základu daně z příjmů dle § 15 ZDP, neboť při jejich neuplatnění v příslušném zdaňovacím období dojde k jejich propadnutí,
- v případě právnických osob nárok na odpočet všech přípustných odčitatelných položek od základu daně z příjmů dle § 20 ZDP, neboť při jejich neuplatnění v příslušném zdaňovacím období dojde k jejich propadnutí,
- v případě jak fyzických tak i právnických osob nárok na odčitatelné položky od základu daně dle § 34 ZDP, neboť při jejich neuplatnění v příslušném zdaňovacím období dojde k jejich propadnutí,

- v případě jak fyzických tak i právnických osob nárok na slevy na dani dle § 35 a násl. ZDP, neboť při jejich neuplatnění v příslušném zdaňovacím období dojde k jejich propadnutí. [7;11]

3.9.6. Ukončení odpisování

Odpisování majetku zpravidla končí v okamžiku, kdy celková suma uplatněných odpisů dosáhne hodnoty vstupní ceny, tj. po uplynutí stanovené doby odpisování. V tomto případě v posledním roce odpisování je třeba porovnat vypočtenou výši odpisů a zůstatkovou cenu, neboť přesáhne-li vypočtená výše odpisů zůstatkovou cenu, lze odpis uplatnit pouze do výše zůstatkové ceny.

Odpisování může skončit i v průběhu doby odpisování, to znamená, že ukončení odpisování zde závisí na vůli daňového subjektu, který se rozhodne přestat využívat majetek pro dosahování příjmů. Důvodů zde může být celá řada, např. opotřebení majetku, morální zastarání, přechod na jinou výrobu, ukončení určité výroby, rozdělení podniku atd. Zde je třeba prověřit, zda byl majetek v evidenci majetku na počátku daného zdaňovacího období, což je podmínkou pro uplatnění jedné poloviny ročního odpisu. Po vypočtení jedné poloviny ročního odpisu je opět třeba provést porovnání výše vypočteného odpisu a zůstatkové ceny. Rovněž zde nelze připustit, aby celkově uplatněné odpisy přesáhly ve svém souhrnu vstupní cenu hmotného či nehmotného majetku. [5;11]

3.10. Odložená daň

Zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám zohlednit v účetní závěrce veškerá rizika i budoucí ztráty. Jedním z nástrojů zohlednění budoucích ztrát je metoda odložené daně, která do účetní závěrky promítá daň z příjmů, která bude placena (v nižší či vyšší výši) v období následujícím. Důvodem této vyšší či nižší daňové povinnosti v budoucnosti jsou dočasné rozdíly účetního a daňového pojetí aktiv a pasiv v účetní závěrce.

Odložená daň je účetním nástrojem, který slouží k dodržení zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetnictví. Účetnictví vychází ze zásady časové a věcné souvislosti, jejíž podstatou je přiřadit veškeré náklady a výnosy účetní operace do období, s nímž tato operace časově a věcně souvisí. Daňové dopady některých účetních operací však přicházejí v jiném období – se zpožděním, případně s předstihem. Úkolem odložené daně je eliminovat tyto časové rozdíly (tzv. přechodné rozdíly) a vyjádřit v účetnictví v

aktuálním účetním období výsledek dané účetní operace včetně daňových dopadů, které buď již nastaly, nebo nastanou v budoucnosti. [4]

Metoda odložené daně je popsána v Prováděcí vyhlášce k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb., a to konkrétně v § 59. Odložená daňová povinnost se vztahuje na účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu podle § 18 odst. 3 zákona o účetnictví. (tj. jen ty, na které se vztahuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem podle § 20 zákona o účetnictví.) U ostatních účetních jednotek se rozhodnutí o účtování odložené daně ponechává v jejich kompetenci.

Odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů (jejichž součástí jsou i rozdíly časové), které vznikají např. v důsledku rozdílu mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou odpisovaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, ale i v důsledku dalších rozdílů například z opravných položek k zásobám či pohledávkám, nebo v případě realizace ztráty, kterou hodláme v následujícím účetním období uplatnit.[6]

Odložená daň se člení za činnost běžnou a za činnost mimořádnou. Do běžné činnosti se zahrnuje činnost provozní a činnost finanční. Pokud v účetním období vznikne v jedné činnosti odložená daňová pohledávka a ve druhé odložený daňový závazek, je třeba tuto skutečnost ve výkazu zisku a ztráty uvést odděleně. [9]

3.10.1. Postup účtování

Účetní jednotka účtuje o odloženém závazku vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti. Ke konci rozvahového dne účetní jednotka prověřuje účetní hodnotu odložené daňové pohledávky a v případě, že je nepravděpodobné, že bude dosažen dostatečný základ daně, který by umožnil využití části nebo celé odložené daňové pohledávky, účetní hodnota odložené daňové pohledávky se snižuje. Snižování se provádí v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že dostatečný základ daně nebude dosažitelný. Účetní jednotka vykazuje předchozí nezachycenou odloženou daňovou pohledávku v tom rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že budoucí zdanitelný zisk bude schopen odloženou daňovou pohledávku pokrýt. [6]

Účtování odložené daně proběhne vždy, pokud výsledkem výpočtu je odložený daňový závazek. Účtování odložené daňové pohledávky proběhne jen tehdy, je-li pravděpodobné, že je v budoucnu dosažitelný základ daně, který bude možno snížit o převedené v minulosti nevyužité daňové ztráty či nevyužité odčitatelné položky. [4]

Schéma účtování o odložené dani je uvedeno v Příloze č. 2 pod Schéma č. 7.3.

3.10.2. Výpočet odložené daně

Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Závazkovou metodou se rozumí postup, kdy odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období, a proto při výpočtu bude použita sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém budou daňový závazek nebo pohledávka uplatněny. Pokud tato sazba daně známa není, použije se sazba platná v příštím účetním období.

Rozvahový přístup znamená, že závazková metoda vychází z přechodných rozdílů, jimiž jsou rozdíly mezi daňovou základnou aktiv, popřípadě pasiv a výší aktiv, popřípadě pasiv uvedených v rozvaze (bilanci). Daňovou základnou aktiv, popřípadě pasiv je hodnota těchto aktiv, popřípadě pasiv uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely.

Odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek se zjistí jako součin výsledného rozdílu a sazby daně z příjmů, která je stanovena zákonem o daních z příjmů:

$$\text{odložená daň} = \text{sazba daně z příjmů} * \text{základ pro výpočet odložené daně} \quad [4]$$

3.11. Splatná daň z příjmů

Výpočet splatné daně z příjmů je významnou součástí činností souvisejících s uzávěrkovými účetními operacemi, tato činnost se neprovádí v rámci účetnictví, ale mimo účetní knihy.

Při výpočtu splatné daně z příjmů se vychází z účetního výsledku hospodaření před zdaněním v rozdělení na účetní hospodářský výsledek z běžné činnosti před zdaněním a účetní hospodářský výsledek z mimořádné činnosti před zdaněním.

Účetní jednotka tuto zjištěnou daňovou povinnost zaúčtuje na vrub příslušného účtu v účtové skupině 59 a ve prospěch příslušného účtu v účtové skupině 34.

Po odečtení splatné daně z příjmů od výsledku hospodaření, popřípadě úpravě o zaúčtovanou odloženou daň, získáme disponibilní výsledek hospodaření, který bude v následujícím účetním období určen k rozdělení. [4]

4. Charakteristika podnikatelského subjektu

Pro rozbor účetních a daňových odpisů dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku poskytla své údaje společnost s ručením omezeným EKOTAN Bohemia.

4.1. Profil a cíle podnikatelského subjektu

Společnost EKOTAN Bohemia, s.r.o. byla zapsána do obchodního rejstříku u Krajského soudu v Českých Budějovicích dne 27. listopadu 1995 a v současné době sídlí v Táboře. Na trhu působí již bezmála 15 let. Jednatel společnosti je pan Pavel Hlávka, který jedná za společnost tak, že k jakkoli napsanému nebo vytištěnému obchodnímu jménu společnosti, připojí svůj podpis.

V době svého vzniku společnost zajišťovala ostrahu majetku a osob, prováděla přípravné práce pro stavby, speciální stavební činnosti, později se zabývala poskytováním finančního leasingu. Od roku 2003 je předmětem podnikání společnosti výroba nábytku za účelem jeho prodeje.

Vizí společnosti je dosahovat spokojenosti zákazníka kvalitou vyráběných výrobků a zajistit tak růst spokojených zákazníků. Růst zákazníků povede k dynamickému rozvoji společnosti. Důraz je kladen nejen na vysokou profesionalitu zaměstnanců, ale i na technickou vyspělost, která zaručuje vysokou kvalitu vyráběných výrobků. Nedílnou součástí politiky společnosti je dodržování platných ustanovení všech právních předpisů.

Mezi hlavní cíle společnosti patří:

- spokojení zákazníci,
- kvalifikovaní zaměstnanci,
- komunikace s obchodními partnery.

Mezi zákazníky patří významné tuzemské a zahraniční společnosti, které působí v České republice, jako např. OBI ČR, s.r.o., Globus ČR, k.s., Tesco Stores ČR, a.s. a maloobchodní prodejci.

4.2. Účetní zásady a postupy

Společnost je účetní jednotkou ve smyslu zákona č. 563/91 Sb. o účetnictví, opatřením Ministerstva financí, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele a

opatřením Ministerstva financí, kterým se stanoví obsah účetní závěrky pro podnikatele. Společnost účtuje v soustavě podvojného účetnictví. Společnost je plátcem DPH.

Společnost předala v roce 2003 vedení účetnictví do rukou externí účetní firmy. Toto rozhodnutí bylo ošetřeno smlouvou o poskytování služeb a byla určena osoba, která bude s touto společností jednat. Veškeré účetní doklady jsou předávány v termínech určených ve smlouvě. Účetní firma dává také pozor na skutečnosti související především s daní z přidané hodnoty, aby nedošlo k pochybnostem ze strany finančního úřadu. Účetnictví je vedeno v elektronické formě.

Účetní jednotka má pro dlouhodobý majetek sestaveny tyto vnitropodnikové směrnice: dlouhodobý majetek, jeho evidence a odpisový plán, plán inventarizací.

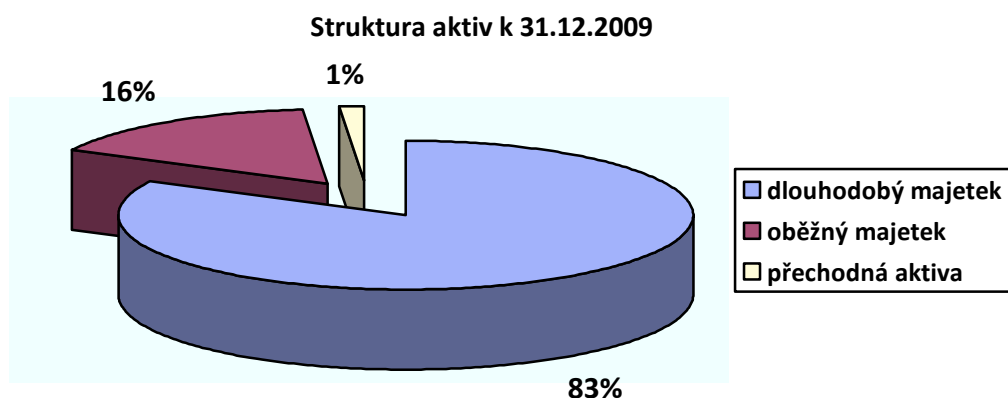
4.3. Struktura dlouhodobého majetku podnikatelského subjektu

Hlavní činností společnosti je výroba nábytku. Důležitým majetkem jsou tedy stroje a výrobní zařízení, které také představují pro společnost finanční zatížení z pohledu jeho údržby. Společnost dále vlastní pozemek, budovy na tomto pozemku umístěné, klimatizační jednotky, dopravní prostředky, manipulační prostředky, počítače a příslušenství k nim, software. Strukturu aktiv ukazuje graf č. 4.1.

Podíl oběžných aktiv na dlouhodobém majetku je 16%. Oběžná aktiva společnosti tvoří především zásoby a krátkodobé pohledávky. Přejícná aktiva se podílejí na celkových aktivech pouze 1%.

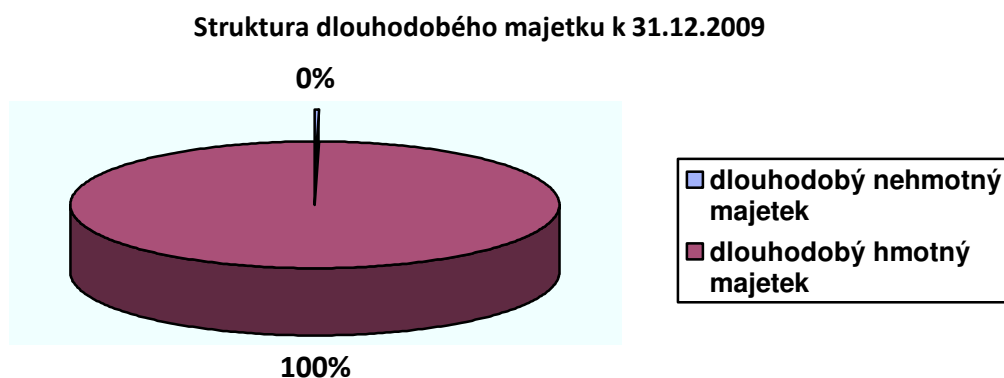
Největší část dlouhodobého majetku tvoří majetek hmotný. Z dlouhodobého nehmotného majetku vlastní společnost pouze software. Ten byl účetně odpisován rovnoměrně bez přerušlení po dobu 6 let. Software, který společnost vlastní, byl pořízen 01.01.2005, a proto byl k 31.12.2009 již z téměř 83% odepsán. Strukturu dlouhodobého majetku ukazuje graf č. 4.2.

graf č. 4.1. Struktura aktiv k 31.12.2009



Zdroj: Vlastní výpočet

graf č. 4.2. Struktura dlouhodobého majetku k 31.12.2009



Zdroj: Vlastní výpočet

4.3.1. Vymezení dlouhodobého majetku

a) Dlouhodobý nehmotný majetek (účtová skupina 01)

Pro dlouhodobý nehmotný majetek společnost vymezila hranici 60.000 Kč a dobu použitelnosti delší než jeden rok. Drobným nehmotným majetkem je majetek v ocenění od 30.001 Kč do 60.000 Kč včetně. Naopak dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou majetkové složky v ocenění 30.000 Kč a nižší v jednotlivém případě.

b) Dlouhodobý hmotný majetek (účtová skupina 02 a 03)

Pro potřeby ocenění dlouhodobého hmotného majetku společnost stanovila hranici 40.000 Kč a dobu použitelnosti delší než jeden rok. Drobným dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí movité věci či jejich soubory, jejichž ocenění je od 20.001 Kč do 40.000 Kč včetně. Dlouhodobým majetkem nejsou majetkové složky v ocenění 20.000 Kč a nižší v jednotlivém případě.

c) Dlouhodobý finanční majetek (účtová skupina 06)

Dlouhodobý finanční majetek společnost nevlastní.

4.3.2. Pořizování dlouhodobého majetku

Veškerý dlouhodobý majetek, který společnost vlastní byl pořízen koupí. Při procesu pořizování majetku používá společnost samostatné kalkulační účty vymezené v účtové skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Když je pořizování dlouhodobého majetku ukončeno, převede se majetek na příslušné účty účtové skupiny 01, 02 nebo 03.

Proces pořizování dlouhodobého majetku:

- vyžádání daňového dokladu nebo faktury od dodavatele,
- proúčtování nákup majetku,
- stanovení vedlejších pořizovacích nákladů a jejich proúčtování,
- stanovení vstupní ceny majetku, stanovení termínu uvedení do užívání a následné proúčtování zařazení majetku do užívání,
- vystavení inventární karty,
- zařazení majetku do odpisové skupiny,
- stanovení způsobu odpisování,
- stanovení účetního odpisového plánu,
- vyhodnocení rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy.

4.3.3. Oceňování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek společnosti je oceňován pořizovací cenou. Do této ceny je zakalkulována cena pořízení, ale i náklady související s jeho pořízením.

Ocenění k rozvahovému dni se provádí pořizovací cenou sníženou o kumulovanou výši odpisů a opravných položek.

4.3.4. Evidence dlouhodobého majetku

Jednotlivé druhy dlouhodobého majetku jsou evidovány na inventárních kartách. Každý dlouhodobý majetek a informace o něm je zachycen na vlastní kartě, nazvané podle jeho druhu. Nezbytnou součástí je doprovodná evidence, která obsahuje další dokumenty týkající se majetku. Jsou to zejména smlouvy, faktury, záruční listy, doklady o opravách, revizích a certifikacích.

Obsah inventární karty (obsah inventární karty dlouhodobého majetku je uveden v Příloze č. 4):

- název složky majetku a jeho číselné označení,
- výrobní číslo,
- ocenění,
- datum a způsob pořízení,
- datum uvedení do užívání,
- zvolený způsob odpisování,
- odpisová skupina,
- roční odpisová sazba,
- kód SKP,
- částky odpisů za zdaňovací období,
- zůstatková cena,
- datum a způsob vyřazení.

4.3.5. Vyřazení dlouhodobého majetku

Vyřazení dlouhodobého majetku společnost provádí na základě fyzické likvidace nebo v důsledku jeho prodeje. Při vyřazování odpisovaného majetku je nutné vyřadit z účetnictví jak pořizovací cenu majetku, tak oprávký k němu. Pokud má odpisovaný majetek ještě zůstatkovou cenu, provede se jednorázový odpis z účtu oprávek k danému majetku na účet:

541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, jednání se o prodej,

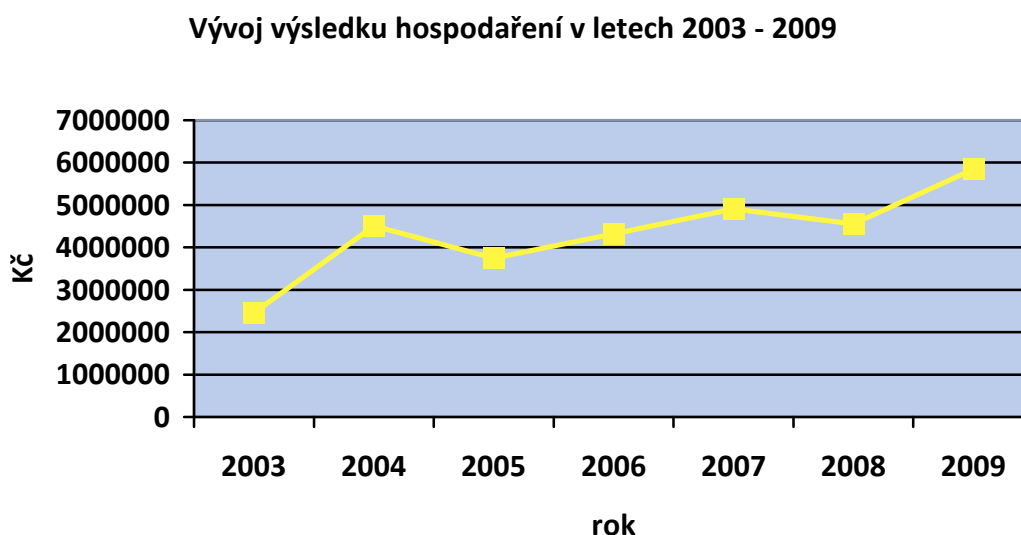
551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, jde-li o likvidaci.

4.4. Hospodaření společnosti

Společnost vykazovala ve sledovaných letech 2003 – 2009 kladný výsledek hospodaření. V roce 2003, kdy byla zaváděna výroba nábytku, byl výsledek hospodaření 592 128,00 Kč. V roce 2004 došlo ve vývoji výsledku hospodaření k rapidnímu nárůstu o 113,33% na 1 263 200,00 Kč. Rok 2005 znamenal pokles výsledku hospodaření, a to o 25,97%. V letech 2006 a 2007 měl výsledek hospodaření rostoucí tendenci až na 1 861 680,00 Kč. V roce 2008 opět došlo k poklesu výsledku hospodaření o 20%. V roce 2009 byl vykázán výsledek hospodaření ve výši 1 857 530,00 Kč, což znamená nárůst o 19,9%. Vývoj výsledku hospodaření ve sledovaném období ukazuje následující graf č. 4.3.

V roce 2006 byl společnosti poskytnut od Československé obchodní banky, a.s. neúčelový úvěr na profinancování potřeb vyplývajících z podnikatelské činnosti ve výši 1 250 000,00 Kč. Rozvaha společnosti k 31.12.2009 je uvedena v Příloze č. 3.

graf č. 4.3. Vývoj výsledku hospodaření v letech 2003 – 2009



Zdroj: Zdroj společnosti

5. Analytická část práce

5.1. Rozbor účetních a daňových odpisů

Pro potřeby účetního odpisování je sestaven **odpisový plán**, ve kterém je u dlouhodobého hmotného majetku použito rovnoměrné odpisování. Zatřídění dlouhodobého hmotného majetku do jednotlivých odpisových skupin je shodné s odpisovými skupinami podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění. Avšak doba účetního odpisování závisí na době, po kterou bude odpisovaný majetek skutečně používán. Dobu účetního odpisování dlouhodobého majetku zachycuje tabulka č. 5.1.

tabulka č. 5.1. Doba účetního odpisování dlouhodobého majetku společnosti

Odpisová skupina	Doba odpisování v letech			
	2003	2004	2005-2007	2008-2009
1	4	4	4	4
1a	neexistovala	neexistovala	6	zrušena
2	8	8	5	5
3	15	15	15	15
4	30	30	30	30
5	45	45	45	45
6	neexistovala	65	65	65

Zdroj: Zdroj společnosti

Protože odpisové skupiny se podle ZDP během let měnily, musela společnost počet skupin a majetek v nich zařazený v průběhu let měnit. Doba účetního odpisování zůstávala stejná.

V období od 01.01.2003 do 01.01.2004 byl dlouhodobý hmotný majetek zařazován do pěti odpisových skupin. Do roku 2004 neexistovala odpisová skupina 6. Novelou zákona o daních z příjmů č. 669/2004 Sb., která vstoupila v platnost 01.01.2005 došlo k zavedení nové odpisové skupiny 1a a u odpisových skupin 1, 2 a 3 došlo oproti předcházejícím obdobím ke zkrácení doby odpisování. Další podstatnou změnou bylo zvýšení roční odpisové sazby u rovnoměrného odpisování a snížení koeficientu zrychleného odpisování u prvních tří odpisových skupin. Odpisová skupina 1a byla od 01.01.2008 opět zrušena. Majetek zatříděný do skupiny 1a byl tedy od 01.01.2008 přeřazen do odpisové skupiny 2. Vývoj odpisových skupin z hlediska daňového odpisování je zachycen v tabulce č. 5.2.

V rámci odpisových skupin je majetek dále tříděn na položky odpisových skupin pro lepší orientaci ve struktuře majetku. Do jednotlivých položek odpisových skupin je majetek tříděn podle kódu SKP.

V případě daňových odpisů používá společnost pro všechny daňově odpisovaný dlouhodobý majetek metodu zrychlených odpisů. Výjimku tvoří pouze software. Ten je daňově odpisován rovnoměrně bez přerušení po dobu 36 měsíců. Software, který společnost vlastní, byl pořízen 01.01.2005, proto se jeho odpisování plně řídilo novelou č. 438/2003 Sb. ZDP, která nehmotný majetek opět zařadila do znění zákona o daních z příjmů.

V této části práce je také proveden návrh na změnu odpisové politiky a to pro účetní odpisy dlouhodobého majetku je použita metoda zrychleného odpisování a pro daňové odpisy metoda rovnoměrných odpisů.

tabulka č. 5.2. Vývoj odpisových skupin v letech 2003 – 2009 z hlediska daňových odpisů

Odpisová skupina	Doba odpisování v letech			
	2003	2004	2005-2007	2008-2009
1	4	4	3	3
1a	neexistovala	neexistovala	4	zrušena
2	6	6	5	5
3	12	12	10	10
4	20	20	20	20
5	30	30	30	30
6	neexistovala	50	50	50

Zdroj: Zdroj společnosti

Jak již bylo v předchozí kapitole řečeno, společnost vlastní stroje a výrobní zařízení, pozemek, budovy na tomto pozemku umístěné, klimatizační jednotky, dopravní prostředky, manipulační prostředky, počítače a příslušenství k nim, software. Podstatnou část dlouhodobého majetku společnost zakoupila v době svého vzniku, tedy v roce 2003.

Celková hodnota dlouhodobého majetku tehdy činila 4 457 628,00 Kč. V roce 2005 pak společnost zvýšila hodnotu svého dlouhodobého majetku o 35%, tj. o 1 559 606,00 Kč a to nákupem motorového vozidla pro nákladní dopravu, třemi novými stroji pro výrobu nábytku, kancelářských strojů a softwaru. V roce 2008 pak společnost zakoupila ještě dva nové počítače v hodnotě 46 947,00 Kč. Strukturu dlouhodobého majetku v pořizovacích

cenách zachycuje tabulka č. 5.3. Z tabulky je také patrné, do jaké výše byl dlouhodobý majetek ve sledovaném období, tj. v letech 2003 – 2009, odepsán a jaká je jeho zůstatková cena.

tabulka č. 5.3. Struktura dlouhodobého majetku k 31.12.2009

Majetek	Pořizovací Cena	Oprávky	Zůstatková Cena
Dlouhodobý nehmotný majetek			
Software	77 088,00	62 240,00	12 848,00
Dlouhodobý hmotný majetek			
Pozemky	1 550 000,00	0,00	1 550 000,00
budovy, haly	2 154 400,00	335 132,00	1 819 268,00
dopravní prostředky	2 054 800,00	1 523 331,00	531 469,00
manipulační prostředky	592 000,00	260 523,00	331 477,00
stroje a výrobní zařízení	777 020,00	578 953,00	198 067,00
klimatizační jednotky	177 408,00	73 926,00	103 482,00
kancelářské stroje a počítače	231 464,00	196 767,00	34 697,00
celkem	7 614 180,00	3 032 872,00	4 581 308,00

Zdroj: Vlastní výpočet

Největší procentní podíl na odepsanosti dlouhodobého majetku mají k 31.12.2009 kancelářské stroje a počítače 85% a software 80,74%. Toto je způsobeno zařazením tohoto majetku do první opisové skupiny, která má stanovenou nejkratší dobu odpisování, a to 4 roky. Výjimku tvoří software, který se odepisuje po dobu 36 měsíců. Majetek zařazený v této odpisové skupině je v poměrně krátkém časovém horizontu plně odepsán, ale nebývá hned nahrazován novým majetkem. Bývá i nadále ve společnosti používán.

Naopak nejméně odepsané jsou budovy a haly, a to pouze z 15,55%. Tato nízká odepsanost dlouhodobého majetku je způsobena zařazením budov a hal do odpisové skupiny s nejdelší dobou odpisování. Celková odepsanost dlouhodobého majetku k 31.12.2009 činí 39,83%. To je způsobeno podílem pozemků na dlouhodobém majetku. Pozemky jsou z účetního i daňového odepisování majetku vyloučeny. Pokud bychom je neuvažovali, činila by celková odepsanost dlouhodobého majetku 50%. Strukturu dlouhodobého majetku z hlediska odpisových skupin ukazuje tabulka č. 5.4.

tabulka č. 5.4. Struktura dlouhodobého majetku dle odpisových skupin k 31.12.2009

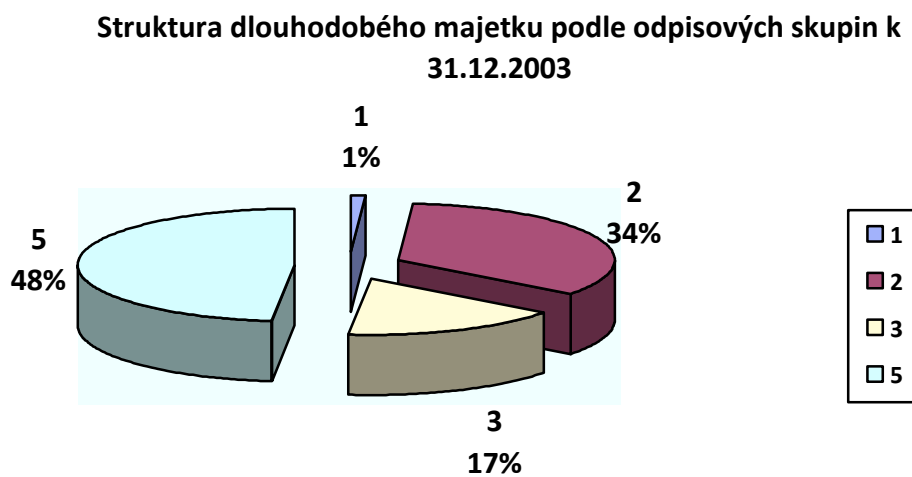
Odpisová skupina	Název majetku	Vstupní cena	Zůstatková cena
1	Počítač Dell V2BOSr	26 784,00	0,00
	Počítač Compaq 100en	28 753,00	0,00
	Počítač Toshiba TSH 20	21 423,00	15 952,00
	Počítač Compaq 602BP	25 524,00	18 754,00
	Multif. tiskárna HP LaserJet ProP 1102	58 724,00	0,00
	Kopírovací stroj Konica Minolta C220	70 256,00	0,00
	Software	77 088,00	12 848,00
	celkem	308 552,00	47 554,00
2	Formátovací pila PWF 320	180 000,00	73 125,00
	Hoblovka s protahem HP 410/400	62 421,00	9 751,00
	Kotoučová pila s předřezem PKS-300F	141 076,00	33 940,00
	Vrtací stroj PP-600	50 320,00	7 862,00
	Spodní frézka MVF-6	37 000,00	5 781,00
	Hoblovka srovnávačka HRMS 2600	33 517,00	13 612,00
	Pásová bruska	30 643,00	5 741,00
	Stroj na povrchovou úpravu dřeva	59 650,00	9 316,00
	Bruska PW-100	41 520,00	16 927,00
	Ohýbací stroj ARC 100	72 550,00	11 334,00
	Stroj pro balení	68 323,00	10 678,00
	Paletový vozík	33 000,00	5 156,00
	Motorové vozidlo IVECO	956 300,00	119 534,00
	Motorové vozidlo MAN	1 098 500,00	411 935,00
	Celkem	2 864 820,00	734 692,00
3	Klimatizační jednotka SINCLAIR	88 704,00	51 741,00
	Klimatizační jednotka SINCLAIR	88 704,00	51 741,00
	Čelní motorový vozík Clark C30D	559 000,00	326 321,00
	Celkem	736 408,00	429 803,00
5	Výrobní hala	1 264 900,00	1 068 137,00
	Skladová hala	889 500,00	751 131,00
	Celkem	2 154 400,00	1 819 268,00

Zdroj: Vlastní výpočet

Nejvíce odepsanou odpisovou skupinou k 31.12.2009 je odpisová skupina 1, a to z 84,59%. Odpisová skupina 2 je odepsána z 74,35%, odpisová skupina 3 z 41,64%. Nejméně je odepsána odpisová skupina 5 a to z 15,55%. Při sestavování výše uvedené tabulky bylo zjištěno, že odepsanost majetku klesá se zvyšujícím se číslem odpisové skupiny. To samozřejmě souvisí s dobou odepisování, která je u odpisové skupiny 1 nejkratší a u odpisové skupiny 5 nejdelší. Strukturu dlouhodobého majetku společnosti

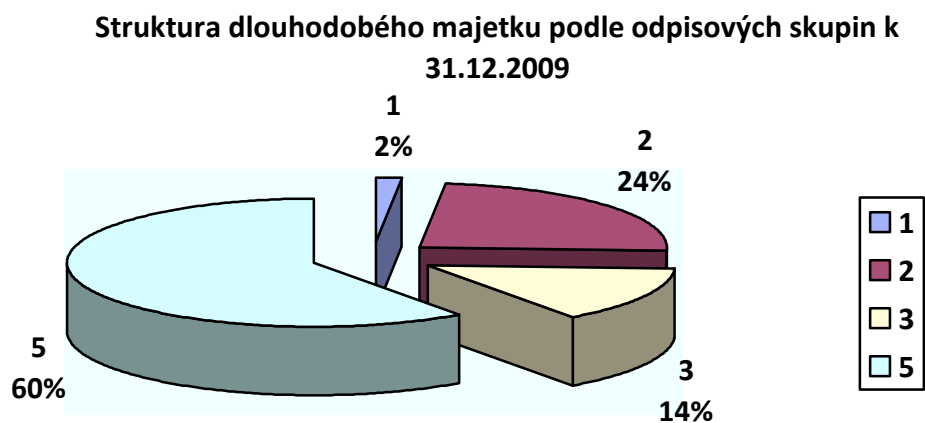
k 31.12.2003 a jeho změnu v důsledku provedení odpisů k 31.12.2009 zachycují grafy č. 5.2. a č. 5.3.

graf č. 5.1. Struktura dlouhodobého majetku podle odpisových skupin k 31.12.2003



Zdroj: Vlastní výpočet

graf č. 5.2. Struktura dlouhodobého majetku podle odpisových skupin k 31.12.2009



Zdroj: Vlastní výpočet

Podíl dlouhodobého majetku v jednotlivých odpisových skupinách se v důsledku odpisů snižuje. Největší úbytek majetku byl zaznamenán v odpisové skupině 3 a 2. V důsledku těchto změn se naopak zvýšil podíl dlouhodobého majetku v odpisové skupině 5.

5.1.1. Odpisová skupina 1

Konkrétně byl do 1. účetní odpisové skupiny zařazen následující dlouhodobý majetek: kopírovací stroj, tiskárny a počítače (SKP 30.00.00) a software (SKP 72.20.00).

Účetně je tato skupina odpisována rovnoměrně po dobu 4 let od okamžiku zařazení majetku do evidence společnosti.

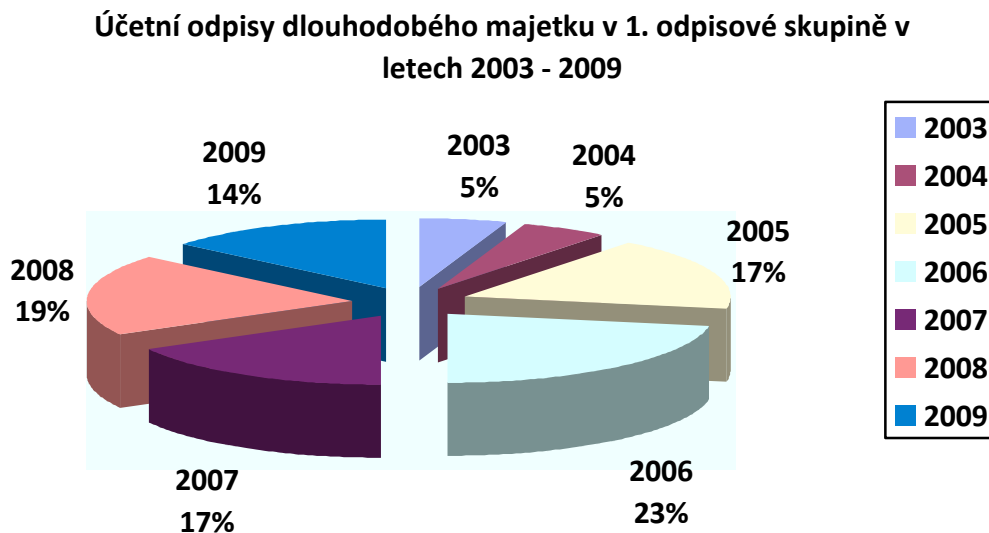
Daňové odpisování je upraveno metodou zrychlených odpisů od 01.01.2003 do 31.12.2004 po dobu 4 let a koeficienty pro zrychlené odpisování 4 pro první rok a 5 pro další roky. Od 01.01.2005 došlo ke zkrácení doby odpisování na 3 roky a současně došlo ke snížení koeficientů pro zrychlené odpisování na 3 pro první rok a 4 pro další roky odpisování. V důsledku těchto změn se u veškerého majetku zařazeného v této odpisové skupině musel změnit odpisový plán a nové odpisové sazby nebylo možné využít rovnou bez přepočtení.

Výjimku tvoří dlouhodobý nehmotný majetek zařazený do této skupiny, který se účetně odepisuje rovnoměrně 6 let a daňově rovnoměrně po dobu 36 měsíců. Software, který společnost vlastní, byl pořízen 01.01.2005, proto se jeho odpisování plně řídilo novelou č. 438/2003 Sb. ZDP, která nehmotný majetek opět zařadila do znění ZDP.

Účetní odpisy dlouhodobého majetku zařazeného v této odpisové skupině vykazují stoupající a klesající tendenci. Největší podíl odepsanosti majetku byl vykázan v roce 2006 a to 23%. Nejnižší podíl je zaznamenán v letech 2003 – 2004 a to 5%. To je způsobeno také nízkým zastoupením tohoto majetku v této odpisové skupině. Vývoj účetních odpisů v 1. odpisové skupině zachycuje graf č. 5.3.

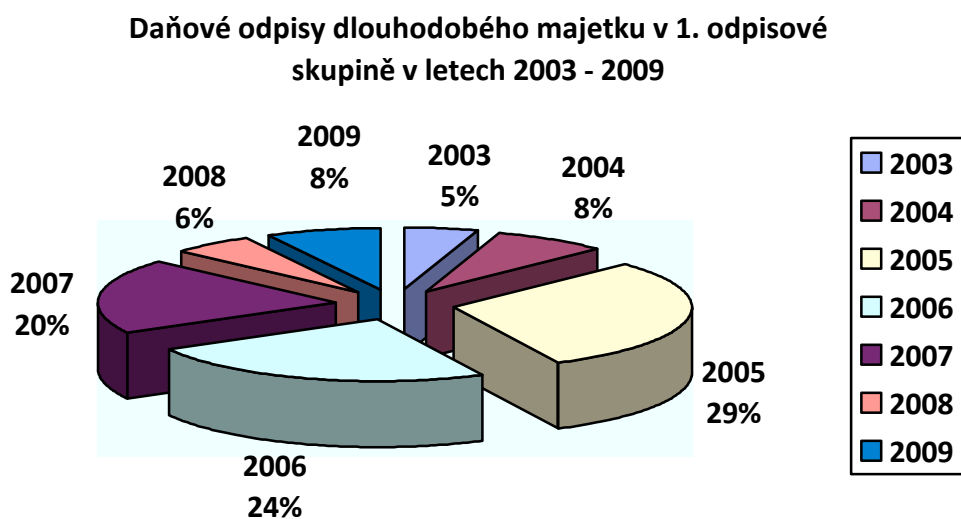
Daňové odpisy dlouhodobého majetku byly nejvyšší v roce 2005 a to 29%. Od tohoto roku pak vykazovali klesající tendenci. Jejich vývoj zachycuje graf č. 5.4.

graf č. 5.3. Účetní odpisy dlouhodobého majetku v 1. odpisové skupině v letech 2003 – 2009



Zdroj: Vlastní výpočet

graf č. 5.4. Daňové odpisy dlouhodobého majetku v 1. odpisové skupině v letech 2003 – 2009



Zdroj: Vlastní výpočet

Jednou z významných položek, o kterou je nutno upravit výsledek hospodaření, jsou rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy (podrobněji je tato problematika rozebrána v kapitole 5.2.). Pokud účetní odpisy převyšují daňové odpisy, rozdíl je daňově neúčinným nákladem a je nutno ho přičíst k účetnímu výsledku hospodaření, pokud naopak převyšují daňové odpisy účetní odpisy, je rozdíl položkou snižující účetní výsledek hospodaření.

Rozdíl v peněžním vyjádření mezi výší účetních a daňových odpisů byl nejvyšší v roce 2005 a to -12 452,00 Kč. To je položka, o kterou bude snížen účetní výsledek hospodaření. Naopak rozdíl, který byl zaznamenán v roce 2008 a to 35 313,00 Kč, je položka, o kterou bude účetní hospodářský výsledek zvýšen. Vývoj rozdílů v peněžním vyjádření mezi účetními a daňovými odpisy ukazuje následující tabulka.

tabulka č. 5.5. Peněžní rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy v 1. odpisové skupině (v tis. Kč)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
rozdíl mezi ÚO a DO	0,00	-6,9	-12,5	-6,7	-8,6	35,3	16,2

Zdroj: Vlastní výpočet

Metody účetních a daňových odpisů v této odpisové skupině a jejich porovnání jsou ukázány na příkladu odpisování multifunkční tiskárny HP LaserJet ProP 1102 (SKP 30.00.00) a softwaru (SKP 72.20.00).

Porovnání účetních a daňových odpisů multifunkční tiskárny HP LaserJet ProP 1102:

- ❖ datum a období zařazení: 30.03.2005
- ❖ vstupní cena: 58 724,00
- ❖ SKP: 30.00.00
- ❖ účetní odpisy: rovnoměrné, 4 let
- ❖ daňové odpisy: zrychlené, 3 roky
- ❖ odpisová skupina: 1
- ❖ roční odpisové sazby: v prvním roce odpisování 3
v dalších letech 4

tabulka č. 5.6. Porovnání účetních a daňových odpisů multifunkční tiskárny HP LaserJet Pro P 1102

rok	účetní odpisy	daňové odpisy	rozdíl
2005	11 011,00	19 575,00	-8 564,00
2006	14 681,00	26 100,00	-11 413,00
2007	14 681,00	13 043,00	1 638,00
2008	14 681,00	0,00	14681,00
2009	3 671,00	0,00	3 671,00
celkem	58 724,00	58724,00	0,00

Zdroj: Vlastní výpočet

Pokud by se společnost rozhodla změnit odpisovou politiku a ve svém odpisovém plánu by pro účetní odpisy dlouhodobého majetku použila metodu zrychleného odpisování a pro daňové odpisy metodu rovnoměrných odpisů, výpočet účetních a daňových odpisů multifunkční tiskárny HP LaserJet Pro P 1102 by byl stanoven takto:

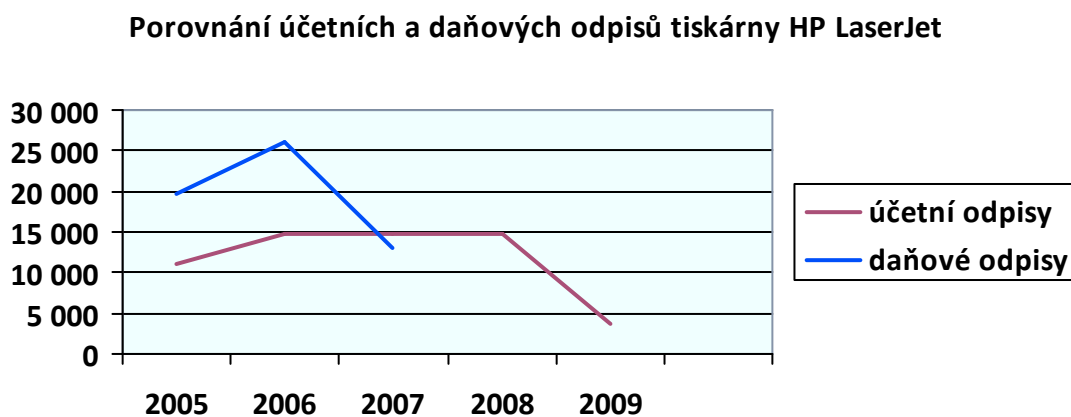
tabulka č. 5.7. Porovnání účetních a daňových odpisů multifunkční tiskárny HP LaserJet Pro P 1102 při změně odpisové politiky

rok	účetní odpisy	daňové odpisy	Rozdíl
2005	17 618,00	11 745,00	5 873,00
2006	17 618,00	23 490,00	-5 872,00
2007	11 745,00	23 490,00	-11 745,00
2008	5 873,00	0,00	5 873,00
2009	5 872,00	0,00	5 872,00
celkem	58 724,00	58724,00	0,00

Zdroj: Vlastní výpočet

Z uvedených dvou tabulek je patrné, že při změně odpisové politiky by daňové odpisy byly o 2 360,00 Kč nižší. Znamenalo by to tedy, že účetní odpisy budou o tuto částku navýšeny, tudíž rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy se sníží a účetní výsledek hospodaření nebude možné o tuto částku snížit.

graf č. 5.5. Porovnání účetních a daňových odpisů multifunkční tiskárny HP LaserJet ProP 1102



Zdroj: Vlastní výpočet

Porovnání účetních a daňových odpisů softwaru:

- ❖ datum a období zařazení: 01.01.2005
- ❖ vstupní cena: 77 088,00
- ❖ SKP: 72.20.00
- ❖ účetní odpisy: rovnoměrné, 6 let
- ❖ daňové odpisy: rovnoměrné, 36 měsíců
- ❖ odpisová skupina: 1

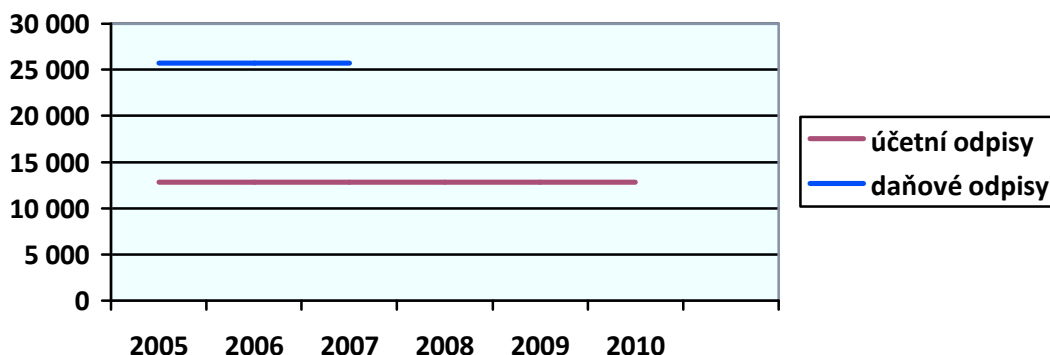
tabulka č. 5.8. Porovnání účetních a daňových odpisů softwaru

rok	účetní odpisy	daňové odpisy	rozdíl
2005	12 848,00	25 696,00	-12 848,00
2006	12 848,00	25 696,00	-12 848,00
2007	12 848,00	25 696,00	-12 848,00
2008	12 848,00	0,00	12 848,00
2009	12 848,00	0,00	12 848,00
2010	12 848,00	0,00	12 848,00
celkem	77 088,00	77 088,00	0,00

Zdroj: Vlastní výpočet

graf č. 5.6. Porovnání účetních a daňových odpisů softwaru

Porovnání účetních a daňových odpisů softwaru



Zdroj: Vlastní výpočet

5.1.2. Odpisová skupina 2

Konkrétně byly do 2. účetní odpisové skupiny zařazeny obráběcí stroje (SKP 29.40.00): formátovací pila PWF 320, hoblovka s protahem HP 410/400, kotoučová pila s předřezem PKS-300F, vrtací stroj PP-600, spodní frézka MVF 6, hoblovka srovnávačka HRMS 2600, pásová bruska, stroj na povrchovou úpravu dřeva SC 100, bruska PW-1000, ohýbací stroj ARC 100, stroj pro balení, dále motorová vozidla pro nákladní dopravu (SKP 34.10.40) IVECO EuroCargo a MAN TGA a transportní zařízení pro přepravu kusových materiálů (SKP 29.22.17), konkrétně paletový vozík.

Účetně je tato skupina odpisována rovnoměrně po dobu 8 let od okamžiku zařazení majetku do evidence společnosti.

Daňové odpisování je upraveno metodou zrychlených odpisů po dobu 6 let, s koeficienty 6 pro první rok a 7 pro další roky odpisování. Od 01.01.2005 došlo ke zkrácení doby odpisování na 5 let a snížení koeficientů na 5 pro první rok a 6 v dalších letech odpisování. Vzhledem k těmto změnám, se u veškerého dlouhodobého majetku zařazeného v této odpisové skupině, musel změnit odpisový plán. Od roku 2005 se doba odpisování zkrátila z 6 let na 5 let a nové odpisové sazby nebylo možné využít rovnou bez přepočtení.

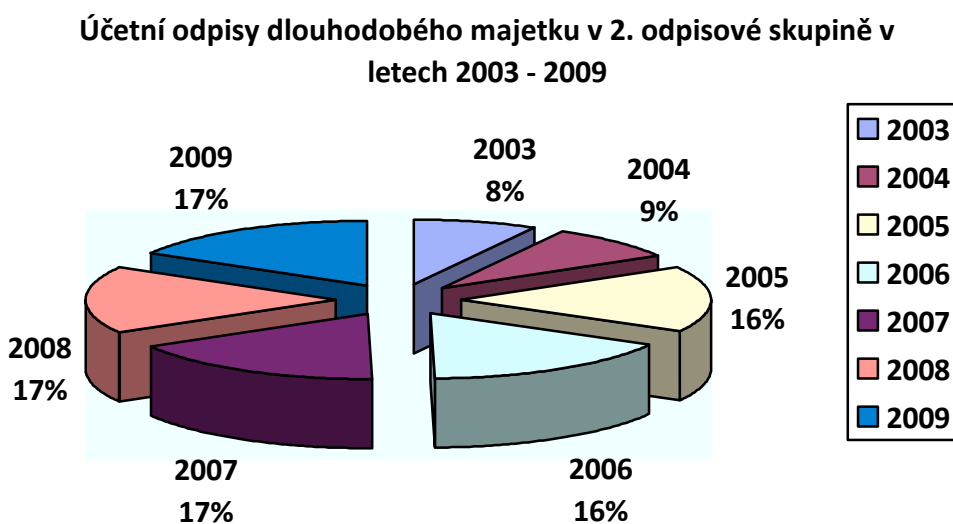
Účetní odpisy dlouhodobého majetku zařazeného v této odpisové skupině jsou od roku 2005 rozloženy rovnoměrně a to ve výši 16% a 17%. Nízký podíl účetní odepsanosti majetku v letech 2003 a 2004, a sice 8% a 9% je způsoben nákupem majetku v průběhu

celého roku 2003 a postupným zařazováním majetku do evidence. Vývoj účetních odpisů v této odpisové skupině zachycuje graf č. 5.7.

Daňové odpisy dlouhodobého majetku byly nejvyšší v roce 2006 a to 25%. Od tohoto roku pak vykazovali klesající tendenci. Jejich vývoj zachycuje graf č. 5.8.

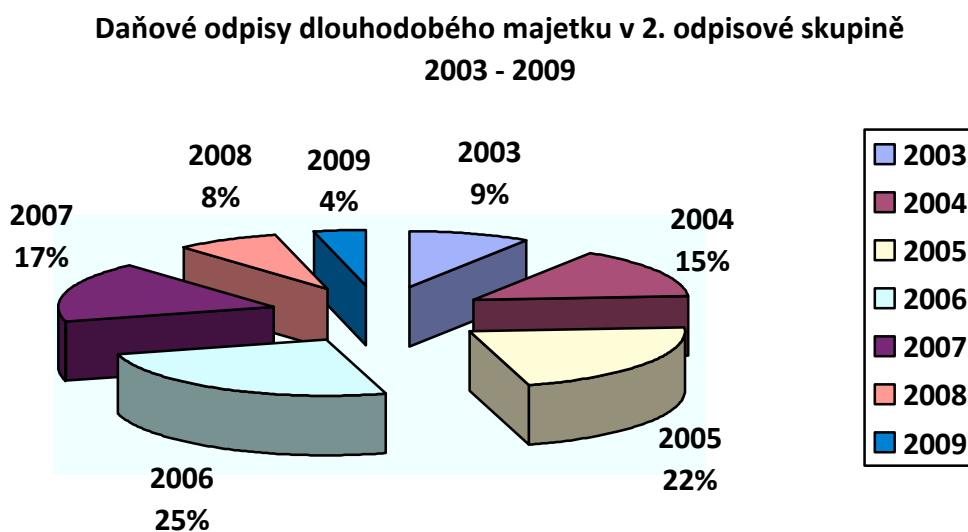
Rozdíl v peněžním vyjádření mezi výší účetních odpisů a daňových odpisů byl nejvyšší v roce 2006 a to -343 210,00 Kč, což je položka, o kterou bude snížen účetní výsledek hospodaření. Naopak rozdíl, který byl zaznamenán v roce 2009 a to 249 904,00 Kč, je položka, o kterou bude účetní hospodářský výsledek zvýšen. Vývoj těchto rozdílů ukazuje tabulka č. 5.9.

graf č. 5.7. Účetní odpisy dlouhodobého majetku v 2. odpisové skupině v letech 2003 - 2009



Zdroj: Vlastní výpočet

graf č. 5.8. Daňové odpisy dlouhodobého majetku v 2. odpisové skupině v letech 2003 - 2009



Zdroj: Vlastní výpočet

tabulka č. 5.9. Peněžní rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy ve 2. odpisové skupině (v tis. Kč)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
rozdíl mezi ÚO a DO	-81,2	-221,8	-249,9	-343,2	-126,2	88,4	249,9

Zdroj: Vlastní výpočet

Metody účetních a daňových odpisů v této odpisové skupině a jejich porovnání jsou ukázány na příkladu odpisování motorového vozidla pro nákladní dopravu IVECO EuroCargo a formátovací pily PWF 320.

Porovnání účetních a daňových odpisů motorového vozidla pro nákladní dopravu IVECO EuroCargo:

- ❖ datum a období zařazení: 01.01.2003
- ❖ vstupní cena: 956 300,00
- ❖ SKP: 34.10.40
- ❖ účetní odpisy: rovnoměrné, 8 let
- ❖ daňové odpisy: zrychlené, 6 let

- ❖ odpisová skupina: 2
- ❖ roční odpisové sazby: v prvním roce odpisování 6
v dalších letech 7

tabulka č. 5.10. Porovnání účetních a daňových odpisů motorového vozidla pro nákladní dopravu IVECO EuroCargo

rok	účetní odpisy	daňové odpisy	rozdíl
2003	119 538,00	159 383,00	-39 845,00
2004	119 538,00	256 639,00	-137 101,00
2005	119 538,00	212 511,00	-92 973,00
2006	119 538,00	159 383,00	-39 845,00
2007	119 538,00	106 256,00	13 282,00
2008	119 538,00	53 127,00	66 411,00
2009	119 538,00	0,00	119 538,00
2010	119 538,00	0,00	119 538,00
celkem	956 300,00	956 300,00	0,00

Zdroj: Vlastní výpočet

Pokud by se společnost rozhodla změnit odpisovou politiku a ve svém odpisovém plánu by pro účetní odpisy dlouhodobého majetku použila metodu zrychleného odpisování a pro daňové odpisy metodu rovnoměrných odpisů, výpočet účetních a daňových odpisů motorového vozidla pro nákladní dopravu IVECO EuroCargo by byl stanoven takto:

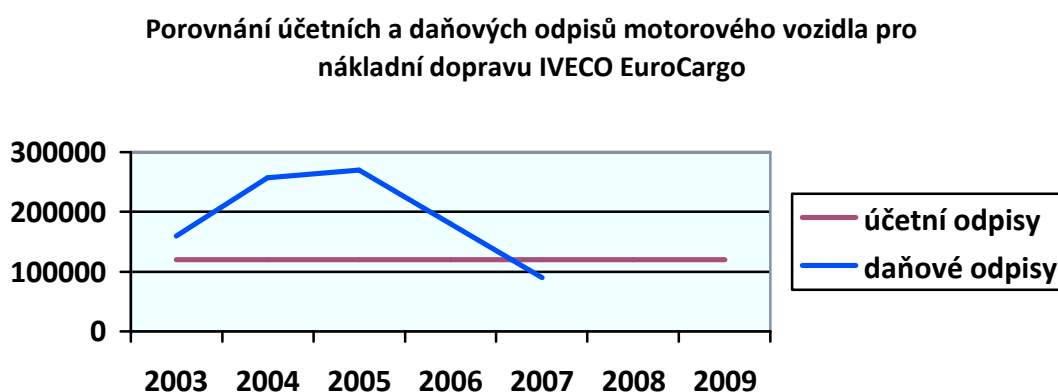
tabulka č. 5.11. Porovnání účetních a daňových odpisů motorového vozidla pro nákladní dopravu IVECO EuroCargo při změně odpisové politiky

rok	účetní odpisy	daňové odpisy	rozdíl
2003	212 512,00	105 193,00	107 319,00
2004	185 948,00	212 777,00	-26 834,00
2005	159 384,00	212 777,00	-53 393,00
2006	132 820,00	212 777,00	-79 957,00
2007	106 256,00	212 777,00	-106 521,00
2008	79 692,00	212 777,00	-133 085,00
2009	53 128,00	0,00	53 128,00
2010	26 564,00	0,00	26 564,00
celkem	956 300,00	956 300,00	0,00

Zdroj: Vlastní výpočet

Z uvedených dvou tabulek je patrné, že při změně odpisové politiky by daňové odpisy byly o 90 026,00 Kč vyšší. Znamenalo by to tedy, že účetní odpisy budou o tuto částku sníženy, tudíž rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy se zvýší a účetní výsledek hospodaření bude možné o tuto částku upravit, tj. snížit.

graf č. 5.9. Porovnání účetních a daňových odpisů motorového vozidla pro nákladní dopravu IVECO EuroCargo



Zdroj: Vlastní výpočet

Porovnání účetních a daňových odpisů formátovací pily PWF 320:

- ❖ datum a období zařazení: 01.03.2005
- ❖ vstupní cena: 180 000,00
- ❖ SKP: 29.40.00
- ❖ účetní odpisy: rovnoměrné, 8 let
- ❖ daňové odpisy: zrychlené, 5 let
- ❖ odpisová skupina: 2
- ❖ roční odpisové sazby: v prvním roce odpisování 5
v dalších letech 6

tabulka č. 5.12. Porovnání účetních a daňových odpisů formátovací pily PWF-320

rok	účetní odpisy	daňové odpisy	rozdíl
2005	16 875,00	36 000,00	-19 125,00
2006	22 500,00	57 600,00	-35 100,00
2007	22 500,00	43 200,00	-20 700,00
2008	22 500,00	28 800,00	-6 300,00
2009	22 500,00	14 400,00	8 100,00
2010	22 500,00	0,00	22 500,00
2011	22 500,00	0,00	22 500,00
2012	22 500,00	0,00	22 500,00
2013	5 625,00	0,00	5 625,00
celkem	180 000,00	180 000,00	0,00

Zdroj: Vlastní výpočet

Pokud by se společnost rozhodla změnit odpisovou politiku a ve svém odpisovém plánu by pro účetní odpisy dlouhodobého majetku použila metodu zrychleného odpisování a pro daňové odpisy metodu rovnoměrných odpisů, výpočet účetních a daňových odpisů formátovací pily PWF-320 by byl stanoven takto:

tabulka č. 5.13. Porovnání účetních a daňových odpisů formátovací pily PWF-320 při změně odpisové politiky

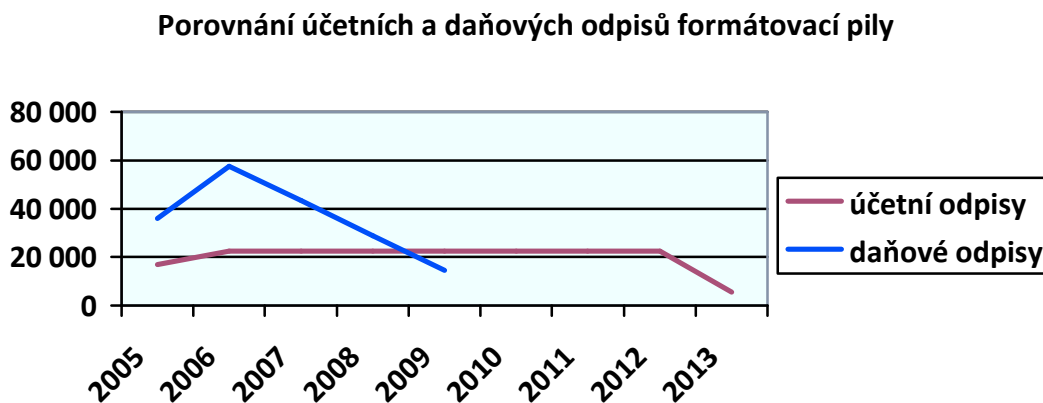
rok	účetní odpisy	daňové odpisy	rozdíl
2005	40 000,00	19 800,00	20 200,00
2006	35 000,00	40 050,00	-5 050,00
2007	30 000,00	40 050,00	-10 050,00
2008	25 000,00	40 050,00	-15 050,00
2009	20 000,00	40 050,00	-20 050,00
2010	15 000,00	0,00	15 000,00
2011	10 000,00	0,00	10 000,00
2012	5 000,00	0,00	5 000,00
celkem	180 000,00	180 000,00	0,00

Zdroj: Vlastní výpočet

Z výše uvedených tabulek je zřejmé, že při změně odpisové politiky by daňové odpisy byly o 31 025,00 Kč nižší. Znamenalo by to tedy, že účetní odpisy budou o tuto částku

navýšeny, tudíž rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy se sníží a účetní výsledek hospodaření nebude možné o tuto částku snížit.

graf č. 5.10. Porovnání účetních a daňových odpisů formátovací pily PWF-320



Zdroj: Vlastní výpočet

5.1.3. Odpisová skupina 3

Do 3. účetní odpisové skupiny byl zařazen následující majetek: dvě klimatizační jednotky SINCLAIR (SKP 29.23.12) a ostatní zvedací, manipulační, nakládací nebo vykládací zařízení (SKP 29.22.18) a to konkrétně čelní motorový vozík Clark C 30 D.

Účetně je tato skupina odpisována rovnoměrně po dobu 15 let od okamžiku zařazení majetku do evidence společnosti.

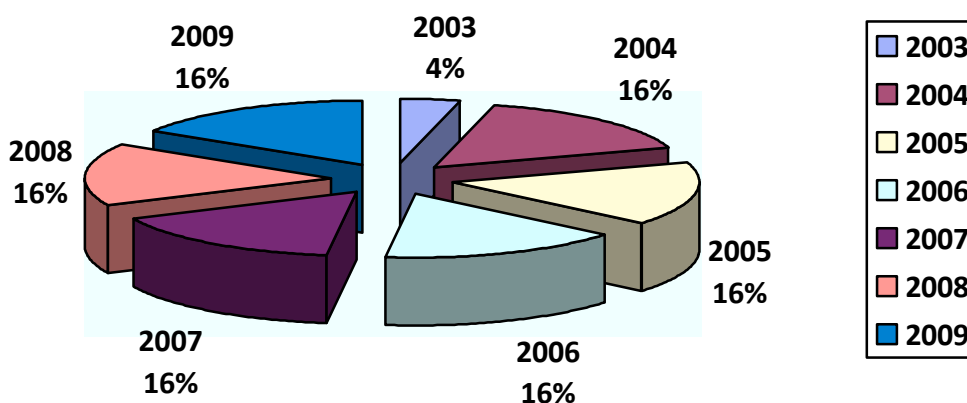
Daňové odpisování je upraveno metodou zrychlených odpisů po dobu 12 let, s koeficienty 12 pro první rok a 13 pro další roky odpisování. Od 01.01.2005 došlo ke zkrácení doby odpisování na 10 let a snížení koeficientů na 10 pro první rok a 11 v dalších letech odpisování. Vzhledem k těmto změnám, se u veškerého dlouhodobého majetku zařazeného v této odpisové skupině, musel změnit odpisový plán. Od roku 2005 se doba odpisování zkrátila z 12 let na 10 let a nové odpisové sazby nebylo možné využít rovnou bez přepočtení.

Účetní odpisy dlouhodobého majetku zařazeného v této odpisové skupině jsou od roku 2004 rozloženy rovnoměrně a to ve výši 16%. Nízký podíl účetní odepsanosti dlouhodobého majetku byla v roce 2003 a to pouze 4%. To je způsobeno nákupem majetku až ve druhé polovině roku 2003 a zařazením majetku do evidence až ve čtvrtém čtvrtletí 2003. Vývoj účetních odpisů v této odpisové skupině zachycuje graf č. 5.11.

Daňové odpisy dlouhodobého majetku byly nejvyšší v roce 2004 a to 19%. Od tohoto roku pak vykazovali klesající tendenci. Jejich vývoj zachycuje graf č. 5.12.

graf č. 5.11. Účetní odpisy dlouhodobého majetku ve 3. odpisové skupině v letech 2003 - 2009

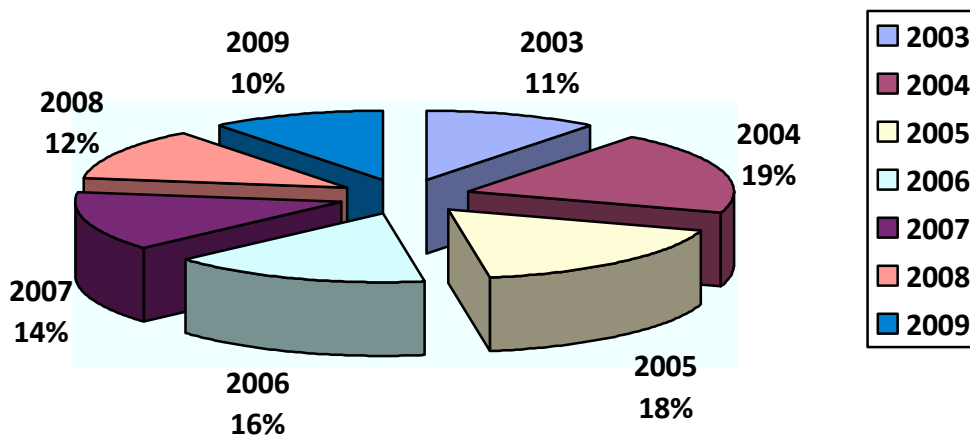
Účetní odpisy dlouhodobého majetku ve 3. odpisové skupině v letech 2003 - 2009



Zdroj: Vlastní výpočet

graf č. 5.12. Daňové odpisy dlouhodobého majetku ve 3. odpisové skupině v letech 2003 - 2009

Daňové odpisy dlouhodobého majetku ve 3. odpisové skupině v letech 2003 - 2009



Zdroj: Vlastní výpočet

Rozdíl mezi výší účetních odpisů a daňových odpisů byl nejvyšší v roce 2004 a to -63 452,00 Kč. Od tohoto roku již tento rozdíl vykazoval klesající tendenci, ale ve sledovaném období výše účetních odpisů nepřevýšila výši daňových odpisů. Jednalo se tedy o položky snižující účetní hospodářský výsledek. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy v peněžním vyjádření ukazuje následující tabulka.

tabulka č. 5.14. Peněžní rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy ve 3. odpisové skupině (v tis. Kč)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
rozdíl mezi ÚO a DO	-43,0	-63,4	-53,3	-42,4	-32,2	-22,0	-19,9

Zdroj: Vlastní výpočet

Metody účetních a daňových odpisů ve 3. odpisové skupině a jejich porovnání jsou ukázány na příkladu odpisování klimatizační jednotky SINCLAIR.

Porovnání účetních a daňových odpisů klimatizační jednotky SINCLAIR:

- ❖ datum a období zařazení: 14.08.2003
- ❖ vstupní cena: 88 704,00
- ❖ SKP: 29.23.12
- ❖ účetní odpisy: rovnoměrné, 15 let
- ❖ daňové odpisy: zrychlené, 12 let
- ❖ odpisová skupina: 3
- ❖ roční odpisové sazby: v prvním roce odpisování 12
v dalších letech 13

tabulka č. 5.15. Porovnání účetních a daňových odpisů klimatizační jednotky SINCLAIR

rok	účetní odpisy	daňové odpisy	rozdíl
2003	1 479,00	7 392,00	-5 913,00
2004	5 914,00	13 552,00	-7 638,00
2005	5 914,00	12 320,00	-6 406,00
2006	5 914,00	11 017,00	-5 103,00
2007	5 914,00	9 793,00	-3 879,00

2008	5 914,00	8 569,00	-2 655,00
2009	5 914,00	7 345,00	-1 431,00
2010	5 914,00	6 121,00	-207,00
2011	5 914,00	4 897,00	1 017,00
2012	5 914,00	3 673,00	2 241,00
2013	5 914,00	2 449,00	3 465,00
2014	5 914,00	1 225,00	4 689,00
2015	5 914,00	0,00	5 914,00
2016	5 914,00	0,00	5 914,00
2017	5 914,00	0,00	5 914,00
2018	4 436,00	0,00	4 436,00
celkem	88 704,00	88 704,00	0,00

Zdroj: Vlastní výpočet

Pokud by se společnost rozhodla změnit odpisovou politiku a ve svém odpisovém plánu by pro účetní odpisy dlouhodobého majetku použila metodu zrychleného odpisování a pro daňové odpisy metodu rovnoměrných odpisů, výpočet účetních a daňových odpisů klimatizační jednotky SINCLAIR by byl následující:

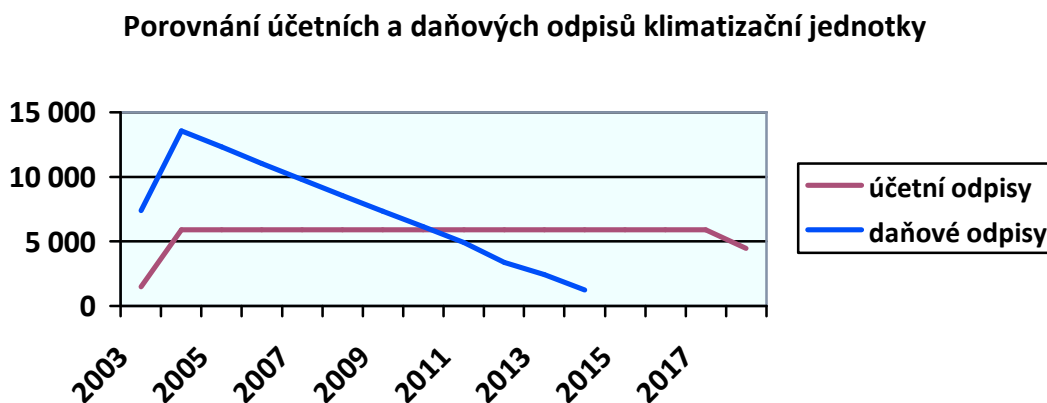
tabulka č. 5.16. Porovnání účetních a daňových odpisů klimatizační jednotky SINCLAIR při změně odpisové politiky

rok	účetní odpisy	daňové odpisy	rozdíl
2003	11 088,00	4 879,00	6 209,00
2004	10 349,00	9 314,00	1 035,00
2005	9 610,00	9 314,00	296,00
2006	8 871,00	9 314,00	-443,00
2007	8 132,00	9 314,00	-1 182,00
2008	7 392,00	9 314,00	-1 922,00
2009	6 653,00	9 314,00	-2 661,00
2010	5 914,00	9 314,00	-3 400,00
2011	5 175,00	9 314,00	-4 139,00
2012	4 436,00	9 314,00	-4 878,00
2013	3 696,00	9 314,00	-5 618,00
2014	2 957,00	9 314,00	-6 357,00
2015	2 218,00	0,00	2 218,00
2016	1479,00	0,00	1479,00
2017	740,00	0,00	740,00
celkem	88 704,00	88 704,00	0,00

Zdroj: Vlastní výpočet

Z výše uvedených dvou tabulek je patrné, že při změně odpisové politiky by daňové odpisy byly o 2 632,00 Kč nižší. Znamenalo by to tedy, že účetní odpisy budou o tuto částku navýšeny, tudíž rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy se sníží a účetní výsledek hospodaření nebude možné o tuto částku snížit.

graf č. 5.13. Porovnání účetních a daňových odpisů klimatizační jednotky SINCLAIR



Zdroj: Vlastní výpočet

5.1.4. Odpisová skupina 5

Do 5. účetní odpisové skupiny byly zařazeny budovy (SKP 1), konkrétně výrobní hala a skladová hala.

Účetně je tato skupina odpisována rovnoměrně po dobu 45 let od okamžiku zařazení majetku do evidence společnosti a daňově zrychleně po dobu 30 let s koeficienty 30 pro první rok a 31 pro další roky odepisování.

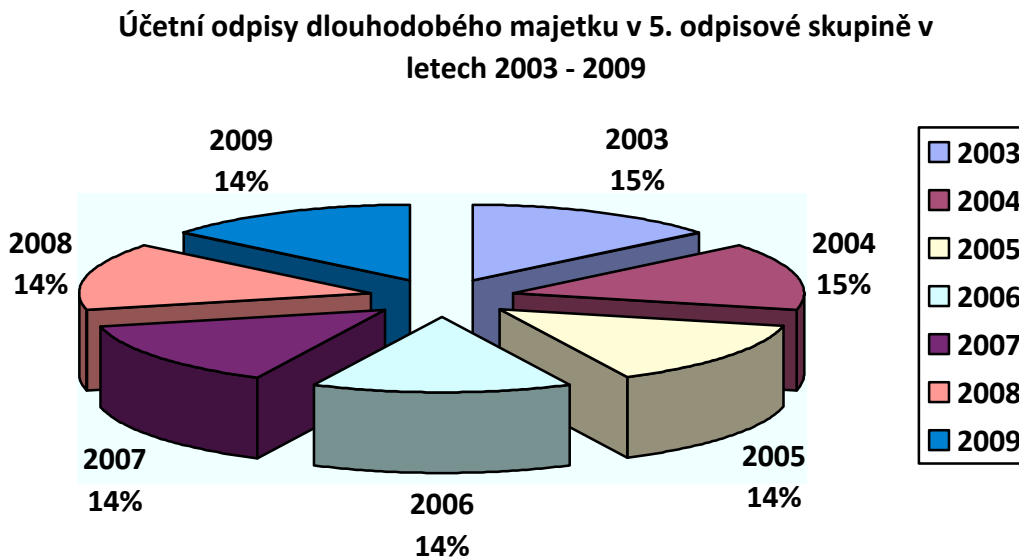
Účetní odpisy dlouhodobého majetku zařazeného v této odpisové skupině jsou v celém sledovaném období, tj. v letech 2003 – 2009, rozloženy rovnoměrně a to ve výši 15% a 14%. Vývoj účetních odpisů v této odpisové skupině zachycuje graf č. 5.14.

Daňové odpisy dlouhodobého majetku se v celém sledovaném období pohybují v rozmezí 14% - 16%. Jejich vývoj zachycuje graf č. 5.15.

Rozdíl mezi výší účetních odpisů a daňových odpisů byl nejvyšší v roce 2004 a to -90 964,00 Kč. Od tohoto roku již tento rozdíl vykazoval klesající tendenci, ale ve sledovaném období výše účetních odpisů nepřevýšila výši daňových odpisů. Jednalo se

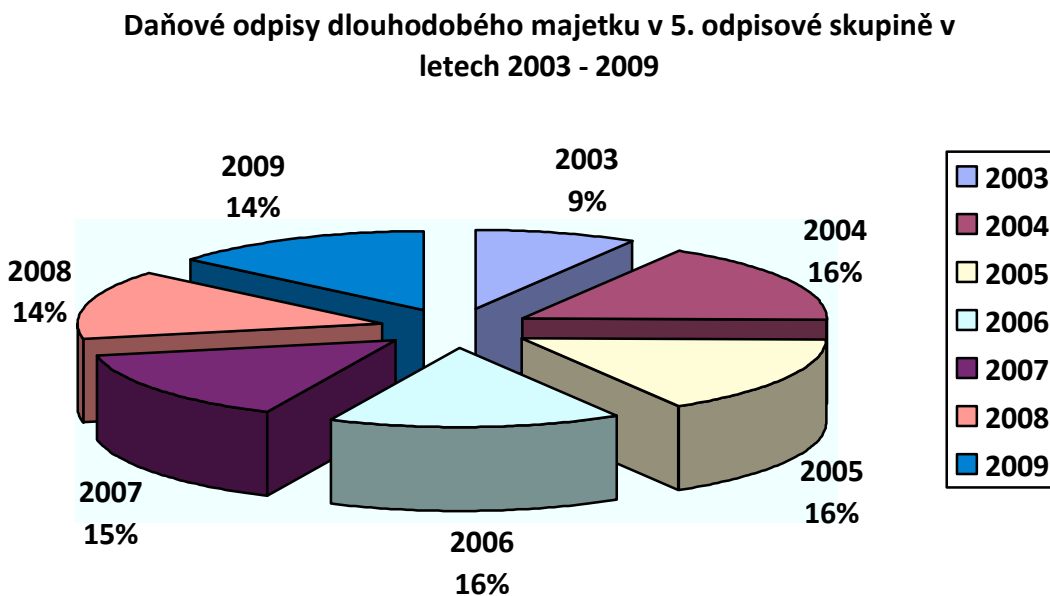
tedy o položky snižující účetní hospodářský výsledek. Vývoj rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy ukazuje tabulka č. 5.17.

graf č. 5.14. Účetní odpisy dlouhodobého majetku v 5. odpisové skupině v letech 2003 - 2009



Zdroj: Vlastní výpočet

graf č. 5.15. Daňové odpisy dlouhodobého majetku v 5. odpisové skupině v letech 2003 - 2009



Zdroj: Vlastní výpočet

tabulka č. 5.17. Peněžní rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy v 5. odpisové skupině (v tis. Kč)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
rozdíl mezi ÚO a DO	-23,9	-90,9	-86,2	-81,4	-76,6	-71,8	-67,0

Zdroj: Vlastní výpočet

Metody účetních a daňových odpisů v této odpisové skupině a jejich porovnání jsou ukázány na příkladu odpisování výrobní haly.

Porovnání účetních a daňových odpisů výrobní haly:

- ❖ datum a období zařazení: 01.01.2003
- ❖ vstupní cena: 1 264 900,00
- ❖ SKP: 1
- ❖ účetní odpisy: rovnoměrné, 45 let
- ❖ daňové odpisy: zrychlené, 30 let
- ❖ odpisová skupina: 5
- ❖ roční odpisové sazby: v prvním roce odpisování 30
v dalších letech 31

tabulka č. 5.18. Porovnání účetních a daňových odpisů výrobní haly

rok	účetní odpisy	daňové odpisy	rozdíl
2003	28 109,00	42 164,00	-14 055,00
2004	28 109,00	81 516,00	-53 407,00
2005	28 109,00	78 705,00	-50 596,00
2006	28 109,00	75 894,00	-47 785,00
2007	28 109,00	73 084,00	-44 975,00
2008	28 109,00	70 273,00	-42 164,00
2009	28 109,00	67 462,00	-39 353,00
2010	28 109,00	64 651,00	-36 542,00
2011	28 109,00	61 840,00	-33 731,00
2012	28 109,00	59 028,00	-30 919,00
2013	28 109,00	56 218,00	-28 109,00
2014	28 109,00	53 407,00	-25 298,00

2015	28 109,00	50 596,00	-22 487,00
2016	28 109,00	47 785,00	-19 674,00
2017	28 109,00	44 974,00	-16 865,00
2018	28 109,00	42 163,00	-14 054,00
2019	28 109,00	39 352,00	-11 243,00
2020	28 109,00	36 542,00	-8 433,00
2021	28 109,00	33 729,00	-5 620,00
2022	28 109,00	30 919,00	-2 810,00
2023	28 109,00	28 107,00	2,00
2024	28 109,00	25 297,00	2 812,00
2025	28 109,00	22 486,00	5 623,00
2026	28 109,00	19 675,00	8 434,00
2027	28 109,00	16 865,00	11 244,00
2028	28 109,00	14 054,00	14 055,00
2029	28 109,00	11 243,00	16 866,00
2030	28 109,00	8 433,00	19 676,00
2031	28 109,00	5 622,00	22 487,00
2032	28 109,00	2 811,00	25 298,00
2033	28 109,00	0,00	28 109,00
2034	28 109,00	0,00	28 109,00
2035	28 109,00	0,00	28 109,00
2036	28 109,00	0,00	28 109,00
2037	28 109,00	0,00	28 109,00
2038	28 109,00	0,00	28 109,00
2039	28 109,00	0,00	28 109,00
2040	28 109,00	0,00	28 109,00
2041	28 109,00	0,00	28 109,00
2042	28 109,00	0,00	28 109,00
2043	28 109,00	0,00	28 109,00
2044	28 109,00	0,00	28 109,00
2045	28 109,00	0,00	28 109,00
2046	28 109,00	0,00	28 109,00
2047	28 109,00	0,00	28 109,00
celkem	1 264 900,00	1 264 900,00	0,00

Zdroj: Vlastní výpočet

Pokud by se společnost rozhodla změnit odpisovou politiku a ve svém odpisovém plánu by pro účetní odpisy dlouhodobého majetku použila metodu zrychleného odpisování a pro

daňové odpisy metodu rovnoměrných odpisů, výpočet účetních a daňových odpisů výrobní haly by byl následující:

tabulka č. 5.19. Porovnání účetních a daňových odpisů výrobní haly při změně odpisové politiky

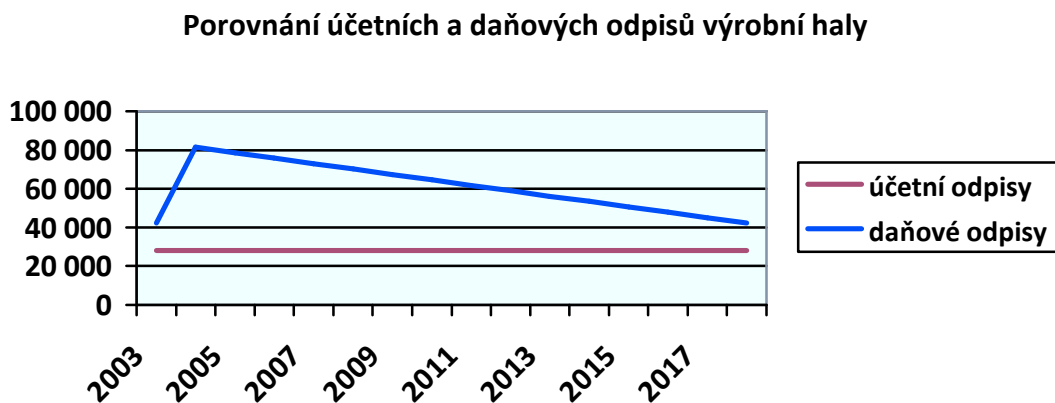
rok	účetní odpisy	daňové odpisy	rozdíl
2003	54 996,00	17 709,00	37 287,00
2004	53 774,00	43 007,00	10 767,00
2005	52 552,00	43 007,00	9 545,00
2006	51 330,00	43 007,00	8 323,00
2007	50 108,00	43 007,00	7 101,00
2008	48 885,00	43 007,00	5 878,00
2009	47 662,00	43 007,00	4 655,00
2010	46 441,00	43 007,00	3 434,00
2011	45 219,00	43 007,00	2 212,00
2012	43 997,00	43 007,00	990,00
2013	42 775,00	43 007,00	-232,00
2014	41 553,00	43 007,00	-1 454,00
2015	40 330,00	43 007,00	-2 677,00
2016	39 108,00	43 007,00	-3 899,00
2017	37 886,00	43 007,00	-5 121,00
2018	36 664,00	43 007,00	-6 343,00
2019	35 442,00	43 007,00	-7 565,00
2020	34 220,00	43 007,00	-8 787,00
2021	32 998,00	43 007,00	-10 009,00
2022	31 776,00	43 007,00	-11 231,00
2023	30 553,00	43 007,00	-12 454,00
2024	29 331,00	43 007,00	-13 676,00
2025	28 109,00	43 007,00	-14 898,00
2026	26 887,00	43 007,00	-16 120,00
2027	25 665,00	43 007,00	-17 342,00
2028	24 443,00	43 007,00	-18 564,00
2029	23 221,00	43 007,00	-19 786,00
2030	21 998,00	43 007,00	-21 009,00
2031	20 776,00	43 007,00	-22 231,00
2032	19 554,00	43 007,00	-23 453,00
2033	18 332,00	0,00	18 332,00
2034	17 110,00	0,00	17 110,00
2035	15 888,00	0,00	15 888,00

2036	14 666,00	0,00	14 666,00
2037	13 443,00	0,00	13 443,00
2038	12 221,00	0,00	12 221,00
2039	10 999,00	0,00	10 999,00
2040	9 777,00	0,00	9 777,00
2041	8 555,00	0,00	8 555,00
2042	7 333,00	0,00	7 333,00
2043	6 111,00	0,00	6 111,00
2044	4 889,00	0,00	4 889,00
2045	3 666,00	0,00	3 666,00
2046	2 444,00	0,00	2 444,00
2047	1 222,00	0,00	1 222,00
celkem	1 264 900,00	1 264 900,00	0,00

Zdroj: Vlastní výpočet

Z uvedených dvou tabulek je patrné, že při změně odpisové politiky by daňové odpisy byly o 311 269,00 Kč nižší. Znamenalo by to tedy, že účetní odpisy by byly o tuto částku navýšeny, tudíž rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy by se snížil a účetní výsledek hospodaření by nebylo možné o tuto částku snížit.

graf č. 5.18. Porovnání účetních a daňových odpisů výrobní haly



Zdroj: Vlastní výpočet

Vzhledem k výsledkům, které byly zjištěny při výpočtu účetních a daňových odpisů při možné změně odpisové politiky, se tato **změna nedoporučuje**. Daňové odpisy, při použití metody zrychlených účetních odpisů a rovnoměrných daňových odpisů, jsou nižší. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy se snižuje a účetní výsledek hospodaření není možné

snížovat o takové částky jako při použití metody rovnoměrných účetních odpisů a zrychlených daňových odpisů. Docházelo by ke zvyšování základu pro výpočet daně, tedy ke zvýšení splatné daně z příjmů.

5.2. Význam rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy

Účetní výsledek hospodaření je při transformaci na daňový základ nutno upravit o vzniklé rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy, které vzniknou, když společnost nepoužívá shodné účetní odpisy a daňové odpisy. Používání shodných účetních a daňových odpisů není v souladu ze zásadou věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetnictví, protože daňové odpisy nezohledňují skutečné opotřebování majetku, ale slouží pouze k daňovým účelům.

Výsledek hospodaření běžného účetního období je ovlivněn daní z příjmů splatnou vypočítanou z transformovaného účetního výsledku hospodaření na základ daně a daní z příjmů odloženou. Tyto dvě daně celkem tvoří daň z příjmů a upravují výsledek hospodaření před zdaněním na výsledek hospodaření běžného účetního období.

V následujícím textu bude rozebrán vliv odpisů na základ daně z příjmů, tedy vliv rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy jako položky snižující nebo zvyšující účetní výsledek hospodaření při jeho transformaci na daňový základ.

Vzhledem k tomu, že účetní jednotka není povinna účtovat o odložené dani, bude také rozebrán vliv této daně jako položky, která nemá sice vliv na účetní výsledek hospodaření ani na základ daně z příjmů, ale má vliv na výsledek hospodaření běžného účetního období. Dále bude také vypočítán návrh odložené daně a zhodnocen vliv této daně na účetní výsledek hospodaření, pokud by společnost o odložené dani účtovala.

V roce 2003 představovaly účetní odpisy částku 244 618,00 Kč, tj. 8%. Od tohoto roku účetní odpisy postupně vykazovaly stoupající tendenci. Procentuelně i v peněžním vyjádření byly účetní odpisy nejvyšší v roce 2006, a to 16,85% což představuje částku 514 015,00 Kč. V roce 2007 došlo k mírnému poklesu odpisů v důsledku postupného odepisování některých položek majetku. V roce 2008 došlo opět k mírnému nárůstu odpisů a to proto, že došlo k nákupu nového majetku.

Vzhledem k tomu, že společnost uplatňuje účetní odpisy v souladu s principem pravdivého a věrného zobrazení, jsou účetní odpisy odlišné od daňových a liší se mnohdy

o velmi významné částky. Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy v letech 2003 až 2009 ukazuje tabulka č. 5.20. a graf č. 5.17. V tabulce je také uvedeno, zda se jednalo o položku snižující či zvyšující účetní výsledek hospodaření. Od roku 2003 do 2007 se jednalo vždy o položku snižující účetní výsledek hospodaření při transformaci na základ daně.

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy byl nejvyšší v roce 2006 a to -473 724,00 Kč. Tato odečitatelná položka měla za následek snížení daně o 113 694,00 Kč.

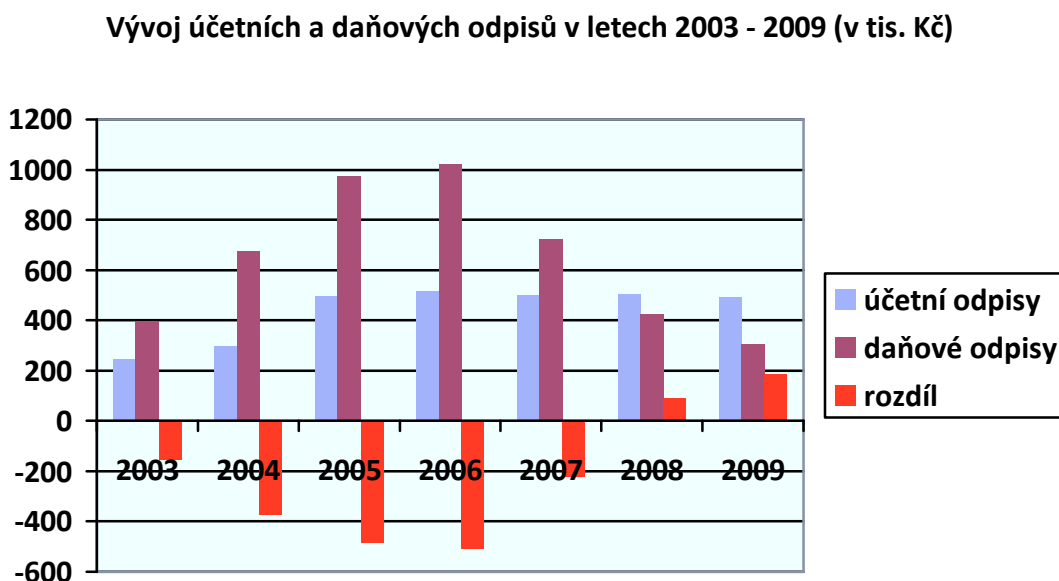
tabulka č. 5.20. Vývoj účetních a daňových odpisů v letech 2003 – 2009 (v tis. Kč)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Účetní odpisy	244,6	299,7	493,5	514,0	500,1	506,0	492,1
Daňové odpisy	398,9	672,9	918,8	987,7	743,7	476,2	304,9
Rozdíl	-154,3	-373,2	-425,4	-473,7	-243,6	29,8	187,1
Položka Snižující VH - Zvyšující VH +	-	-	-	-	-	+	+

Zdroj: Vlastní výpočet

Z rozboru odpisování jednotlivých odpisových skupin vyplynulo, že společnost má účetní odpisové plány nastaveny tak, že v prvních letech odpisování jsou daňové odpisy vždy vyšší než účetní odpisy. Z toho je zřejmé, že v prvních letech odpisování vznikl u každého odpisovaného majetku kladný rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy, a tedy položka snižující účetní výsledek hospodaření. V průběhu let došlo u každého odpisovaného majetku pomalu k vyrovnání mezi daňovými a účetními odpisy a posléze byly daňové odpisy převýšeny účetními odpisy a v letech 2008 a 2009 vznikla položka zvyšující účetní výsledek hospodaření.

graf č. 5.17. Vývoj účetních a daňových odpisů v letech 2003 – 2009 (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní výpočet

5.3. Návrh výpočtu odložené daně

Odložená daň je účetní nástroj, který slouží k dodržení zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetnictví a také pro uplatnění obecné zásady opatrnosti. Úkolem odložené daně je eliminovat časové rozdíly (tzv. přechodné rozdíly) a vyjádřit v účetnictví v aktuálním účetním období výsledek dané účetní operace včetně daňových dopadů, které buď již nastaly, nebo nastanou v budoucnosti. Odložená daňová povinnost se vztahuje na účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu podle § 18 odst. 3 zákona o účetnictví. (tj. jen ty, na které se vztahuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem podle § 20 zákona o účetnictví.) U ostatních účetních jednotek se rozhodnutí o účtování odložené daně ponechává v jejich kompetenci. Účetní jednotka účtuje o odloženém závazku vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na výše zmíněnou zásadu opatrnosti pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že základ daně, proti kterému bude možné využít rozdíly, je dosažitelný.

Jak již bylo výše zmíněno, společnost není povinna účtovat o odložené dani. Proto zde bude uveden pouze návrh výpočtu této daně.

Z rozdílů mezi účetní zůstatkovou cenou a daňovou zůstatkovou cenou vzniká odložená daň v podobě odloženého daňového závazku nebo odložené daňové pohledávky. Pro výpočet tohoto návrhu budeme uvažovat, že by odložená daň u společnosti v letech 2003 až 2009 vznikala pouze z důvodu rozdílných účetních a daňových zůstatkových cen u dlouhodobého odpisovaného majetku. Proto bude vliv odložené daně na účetní hospodářský výsledek způsoben pouze odpisy.

tabulka č. 5.21. Zúčtování odložené daně v letech 2003 až 2006

	2003	2004	2005	2006
rozdíl ÚZC – dZC	174 220,00	547 469,00	972 814,00	1 446 538,00
sazba daně	31%	28%	26%	24%
zůstatek odložené daně	54 008,00	153 291,00	252 932,00	347 169,00
odložený daňový	závazek	závazek	závazek	závazek

Zdroj: Vlastní výpočet

tabulka č. 5.22. Zúčtování odložené daně v letech 2007 až 2009

	2007	2008	2009
rozdíl ÚZC – dZC	1 690 168,00	1 660 337,00	1 473 207,00
sazba daně	24%	21%	20%
zůstatek odložené daně	405 640,00	348 671,00	294 641,00
odložený daňový	závazek	závazek	závazek

Zdroj: Vlastní výpočet

Zvyšování odloženého daňového závazku do roku 2007 se děje z důvodu nižších účetních odpisů než daňových odpisů, tzn., že účetní zůstatková cena majetku byla vyšší než daňová zůstatková cena. Výsledek hospodaření běžného období by byl tedy působením odložené daně v letech 2003 až 2009 snížen. V tomto období by tak společnost ušetřila finanční prostředky na dobu, kdy se situace obrátí a účtovalo by se o odložené daňové pohledávce, která by výsledek hospodaření běžného období navyšovala.

5.4. Vliv odpisů na základ daně z příjmů

tabulka č. 5.23. Vliv odpisů na základ daně z příjmů v letech 2003 - 2006

ř.	položka	vzorec	2003	2004	2005	2006
1	účetní HV		766 038	1 584 920	1 087 550	1 954 350
2	daňově neúč. náklady		10 356	15 623	18 326	19 536
3	položky sniž.ú.VH		60 600	78 250	93 543	69 350
4	rozdíl mezi ÚO a DO		154 300	373 169	425 345	473 724
5	základ daně	1+2-3-4	561 494	1 149 124	586 988	1 430 812
6	reinvestice					
7	odpočet darů					
8	základ daně	5-6-7	561 494	1 149 124	586 988	1 430 812
9	zaokrouhl. zákl. daně		561 000	1 149 000	586 000	1 430 000
10	sazba daně splatné		31%	28%	26%	24%
11	daň z příjmů	9 × 10	173 910	321 720	152 360	343 395
12	sleva na dani					
13	daň z příjmů splatná		173 910	321 720	152 360	343 395
14	HV po dani splatné	1-13	592 128	1 263 200	935 190	1 610 955

Zdroj: Zdroj společnosti

tabulka č. 5.24. Vliv odpisů na základ daně z příjmů v letech 2007 - 2009

ř.	položka	vzorec	2007	2008	2009
1	účetní HV		2 356 320	1 864 440	2 256 330
2	daňově neúč. náklady		23 268	24 326	26 836
3	položky sniž.ú.VH		74 864	65 356	101 236
4	rozdíl mezi ÚO a DO		243 630	28 833	187 130
5	základ daně	1+2-3-4	2 061 094	1 794 577	1 994 800
6	reinvestice				
7	odpočet darů				
8	základ daně	5-6-7	2 061 094	1 794 577	1 994 800
9	zaokrouhl. zákl. daně		2 061 000	1 794 000	1 994 000
10	sazba daně splatné		24%	21%	20%
11	daň z příjmů	9 × 10	494 640	376 740	398 800
12	sleva na dani				
13	daň z příjmů splatná		494 640	376 740	398 800
14	HV po dani splatné	1-13	1 861 680	1 487 700	1 857 530

Zdroj: Zdroj společnosti

V tabulkách č. 5.23. a č. 5.24. je vypočítaná splatná daň z příjmů, výsledek hospodaření a z těchto výpočtů je velmi dobře vidět vliv odpisů na základ daně. Ve všech sledovaných letech, kromě roku 2008, tvoří rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy podstatnou část položek snižujících účetní výsledek hospodaření. Podíl rozdílu mezi účetními a daňovými

odpisy na položkách snižujících účetní výsledek hospodaření byl nejvyšší v roce 2009, a to 54,1%. V letech 2003 – 2005 se hodnoty těchto rozdílů pohybují v rozmezí mezi 20,97% - 39,4%. V následujícím roce došlo k poklesu na 14,64%. V roce 2008 došlo k nárůstu položek snižujících účetní výsledek hospodaření, a to tak, že tyto položky převýšily rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy.

V roce 2003 rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy snížil účetní výsledek hospodaření o 26,04%. V roce 2005 došlo k rapidnímu nárůstu až na 45,48%. V tomto roce byl účetní výsledek hospodaření snížen rozdílem mezi účetními a daňovými odpisy téměř o polovinu a v roce následujícím téměř o třetinu, tedy o 29,4%. Procentuelní hodnoty, o které byl snížen účetní výsledek hospodaření vzhledem k rozdílům mezi účetními a daňovými odpisy podrobně ukazuje tabulka č. 5.25.

tabulka č. 5.25. Podíl rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy na účetním výsledku hospodaření

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
účetní VH	592,1	1 263,2	935,2	1 611,0	1 861,7	1 487,7	1 857,5
rozdíl ÚO–DO	154,3	373,2	425,3	473,7	243,6	28,8	187,1
% rozdílu z ú. VH	26,04%	29,54%	45,48%	29,4%	13,08%	1,94%	10,07%

Zdroj: Vlastní výpočet

Z předchozích tří tabulek je zřejmé, že rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy má na základ daně velmi významný vliv. Míra tohoto vlivu nezávisí jen na velikosti tohoto rozdílu, ale také na velikosti ostatních položek snižujících (případně zvyšujících) účetní výsledek hospodaření a také samozřejmě na samotném účetním výsledku hospodaření, respektive jeho velikosti. Čím více se účetní a daňové odpisy liší, tím je vliv rozdílu mezi nimi významnější.

6. Závěr

Hlavním cílem diplomové práce je na základě specifických podmínek u vybraného podnikatelského subjektu provést zhodnocení vlivu odpisů na základ daně z příjmů a objasnit tak, jakým způsobem se od sebe účetní a daňové odpisy odlišují. Podkladem pro zpracování analytické části práce byla data získaná z účetního softwaru společnosti s ručením omezeným EKOTAN Bohemia a také informace z účetních závěrek společnosti.

Dlouhodobý majetek využívají účetní jednotky ke své činnosti. Poté co si majetek pořídí, zařadí ho do užívání, mohou tento majetek začít odepisovat. Odpisy rozlišujeme na účetní a daňové.

Účetní odpisy, které jsou ze zákona o účetnictví č. 563/1991Sb. povinné, vede každá účetní jednotka a účtuje o nich ve svém účetnictví. Hlavním úkolem účetního odpisování je věrně vyjadřovat reálné opotřebení majetku v průběhu jeho používání. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví stanoví, že si účetní jednotka stanoví odpisový plán, podle kterého postupuje při vyčíslování odpisů. Dlouhodobý majetek lze odepisovat jen do výše jeho ocenění v účetnictví.

Pro výpočet daně z příjmů fyzických a právnických osob se využívají pouze odpisy daňové. Ty upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, přesně stanovuje průběh odpisování v jednotlivých letech, maximální výši odpisování. Daňový subjekt se může rozhodnout, kdy bude daňové odpisy uplatňovat a kdy jejich vedení přerušit. Při výpočtu daňových odpisů si může účetní jednotka vybrat pouze ze dvou metod, a to rovnoměrný (lineární) a zrychlený odpis.

Zákon č. 563/1991Sb., o účetnictví ukládá účetním jednotkám zohlednit v účetní závěrce veškerá rizika i budoucí ztráty. Jedním z nástrojů zohlednění budoucích ztrát je metoda odložené daně, která do účetní závěrky promítá daň z příjmů, která bude placena (v nižší či vyšší výši) v období následujícím. Důvodem této vyšší či nižší daňové povinnosti v budoucnosti jsou dočasné rozdíly účetního a daňového pojetí aktiv a pasiv v účetní závěrce.

Největší část dlouhodobého majetku sledované společnosti tvoří majetek hmotný. Podíl oběžných aktiv (zásoby, krátkodobých pohledávek) společnosti na dlouhodobém majetku je 16%. Pro potřeby účetního odpisování dlouhodobého majetku je sestaven odpisový plán,

ve kterém je použito rovnoměrné odpisování. Pro daňové odpisy používá společnost metodu zrychlených odpisů.

Podíl dlouhodobého majetku v jednotlivých odpisových skupinách se v důsledku odpisů snižuje. Největší úbytek majetku byl zaznamenán v odpisové skupině 3 a 2. V důsledku těchto změn se naopak zvýšil podíl dlouhodobého majetku v odpisové skupině 5. Největší procentní podíl na odepsanosti dlouhodobého majetku mají k 31.12.2009 kancelářské stroje a počítače 85% a software 80,74%. Toto je způsobeno zařazením tohoto majetku do první opisové skupiny, která má stanovenou nejkratší dobu odpisování, a to 4 roky. Naopak nejméně odepsané jsou budovy a haly, a to pouze z 15,55%. Tato nízká odepsanost dlouhodobého majetku je způsobena zařazením budov a hal do odpisové skupiny s nejdelší dobou odpisování. Celková odepsanost dlouhodobého majetku k 31.12.2009 činí 39,83%.

Mezi účetními a daňovými odpisy vznikají rozdíly, o které musí podnikatelský subjekt podle zákona o daních z příjmů upravit účetní výsledek hospodaření při transformaci na základ daně. Jsou-li daňové odpisy vyšší než účetní odpisy, vzniká položka snižující účetní výsledek hospodaření, je-li tomu naopak, vzniká položka zvyšující účetní výsledek hospodaření.

Ve všech sledovaných letech, kromě roku 2008, tvoří rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy podstatnou část položek snižujících účetní výsledek hospodaření. Podíl rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy na položkách snižujících účetní výsledek hospodaření byl nejvyšší v roce 2009, a to 54,1%. V letech 2003 – 2005 se hodnoty těchto rozdílů pohybují v rozmezí mezi 20,97% - 39,4%. V následujícím roce došlo k poklesu na 14,64%. V roce 2008 došlo k nárůstu položek snižujících účetní výsledek hospodaření, a to tak, že tyto položky převýšily rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy byl nejvyšší v roce 2006 a to - 473 724,00 Kč. Tato odečitatelná položka měla za následek snížení daně o 113 694,00 Kč.

Z rozboru odpisování jednotlivých odpisových skupin vyplynulo, že společnost má účetní odpisové plány nastaveny tak, že v prvních letech odpisování jsou daňové odpisy vždy vyšší než účetní odpisy. Z toho je zřejmé, že v prvních letech odpisování vznikl u každého odpisovaného majetku kladný rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy, a tedy položka snižující účetní výsledek hospodaření. V průběhu let došlo u každého odpisovaného majetku pomalu k vyrovnání mezi daňovými a účetními odpisy a posléze

byly daňové odpisy převýšeny účetními odpisy a v letech 2008 a 2009 vznikla položka zvyšující účetní výsledek hospodaření.

Vzhledem k výsledkům, které byly zjištěny při výpočtu účetních a daňových odpisů při možné změně odpisové politiky, se změna nedoporučuje. Daňové odpisy, při použití metody zrychlených účetních odpisů a rovnoměrných daňových odpisů, jsou nižší. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy se snižuje a účetní výsledek hospodaření není možné snižovat o takové částky jako při použití metody rovnoměrných účetních odpisů a zrychlených daňových odpisů. Docházelo by ke zvyšování základu pro výpočet daně, tedy ke zvýšení splatné daně z příjmů.

V roce 2003 rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy snížil účetní hospodářský výsledek o 26,04%. V roce 2005 došlo k rapidnímu nárůstu až na 45,48%. V tomto roce byl účetní výsledek hospodaření snížen rozdílem mezi účetními a daňovými odpisy téměř o polovinu a v roce následujícím téměř o třetinu, tedy o 29,4%.

Z rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy vzniká také odložená daň, tu jsou povinny vykazovat společnosti tvořící konsolidační celek a společnosti, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Odložená daň může mít podobu odloženého daňového závazku nebo odložené daňové pohledávky. Kdyby sledovaná společnost byla povinna účtovat o odložené dani, byl by hospodářský výsledek běžného období působením této daně v letech 2003 až 2009 snížen. V tomto období by tak společnost ušetřila finanční prostředky na dobu, kdy se situace obrátí a účtovalo by se o odložené daňové pohledávce, která by výsledek hospodaření běžného období navyšovala.

7. Seznam použitých zdrojů

1. FIŠEROVÁ, Eva – CHALUPA, Rostislav - KADLEC Jiří – a kolektiv. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2010*. Anag, 2010. 448 s. ISBN: 978-80-7263-598-6.
2. HRÁDECKÝ, Mojmír – LANČA, Jiří – ŠIŠKA, Ladislav. *Manažerské účetnictví*. GRADA Publishing, 2008. 264s. ISBN: 978-80-247-2471-3.
3. PELC, Vladimír: *Daňové odpisy 2009 - 2010*. Linde Praha, červenec 2009. 144 s. ISBN 978-80-7201-773-3.
4. PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2009*. GRADA Publishing, 2009. 169 s. ISBN 978-80-247-2999-2.
5. PRUDKÝ, Pavel – LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2010*. Anag, 2010. 280 s. ISBN 978-80-7263-596-2.
6. RYLOVÁ, Zuzana – TUNKROVÁ, Zlataše – ŠULC, Ivo – KRŮČEK, Zdeněk. *Daňové zákony 2010*. Computer Press, 2010. 199 s. ISBN 978-80-251-2904-3.
7. VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2011*. GRADA Publishing, 2011. 144 s. ISBN 978-80-247-803-1.
8. VANČUROVÁ A. – LÁCHOVÁ L.: *Daňový systém 2006*. Praha, VOX, 2006. ISBN 80-86324-60-5
9. STROUHAL, Jiří - ŽIDLICKÁ Renáta – KNAPOVÁ, Bohuslava – CARDOVÁ, Zdenka. *Účetnictví 2010 - Velká kniha příkladů*. Computer Press, 2010. 709 s. ISBN: 978-80-251-2907-4.
10. ŠVARCOVÁ, Jena a kolektiv: *Ekonomie: stručný přehled: teorie a praxe aktuálně a v souvislostech*. Zlín: CEED, 2005. ISBN 80-903433-1-7.
11. FIŘTOVÁ, Věra. *Účetní a daňové odpisy*. Bakalářská práce. Bez ISBN.
12. KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. BOVA – POLYGON, 2008. 413 s. ISBN 978-80-7273-152-7
13. Ministerstvo financí České republiky [online]. [cit. 2011-01-14]. Dostupný z: <<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/>>
14. Národní účetní rada [online]. [cit. 2011-01-22]. Dostupný z: <<http://www.nur.cz>>

Seznam zkratek

ZDP	- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění
DM	- dlouhodobý majetek
DNHM	- dlouhodobý nehmotný majetek
DHM	- dlouhodobý hmotný majetek
VC	- vstupní cena majetku, z níž bude odpisováno
t	- doba odpisování
i	- rok odpisování
ZC	- zůstatková cena,
t*	- počet let, po které bude majetek ještě odpisován,
$\sum t_i$	- součet číslic let odpisování
Metoda SYD	- metoda Sum-of-the-Years'-Digits Method
Metoda DDB	- metoda Double-Declining-Balance Method
ROS	- roční odpisová sazba v příslušném roce odpisování
K ₁	- koeficient pro zrychlené odpisování pro první rok odpisování
K ₂	- koeficient pro zrychlené odpisování pro následující roky
n	- počet let, po které již byl majetek odpisován
D _{SPU}	- doba sjednaného práva užívání podle smlouvy vyjádřená ve dnech
D _R	- počet dnů užívání v kalendářním roce
M _{SPU}	- doba sjednaného práva užívání podle smlouvy vyjádřená v měsících
M _{SO}	- doba ZDP stanoveného odpisování vyjádřená v měsících
M _R	- počet měsíců užívání v kalendářním roce

Seznam tabulek

tabulka č. 3.1. Rozdělení odpisových skupin.....	32
tabulka č. 3.2. Roční odpisová sazba pro hmotný majetek	33
tabulka č. 3.3. Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 20 %	34
tabulka č. 3.4. Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 15 %	34
tabulka č. 3.5. Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 10 %	35
tabulka č. 3.6. Koeficienty pro zrychlené odpisování.....	36
tabulka č. 3.7. Doba rovnoměrného odpisování nehmotného majetku.....	39
tabulka č. 5.1. Doba účetního odpisování dlouhodobého majetku společnosti	51
tabulka č. 5.2. Vývoj odpisových skupin v letech 2003 – 2009 z hlediska daňových odpisů	52
tabulka č. 5.4. Struktura dlouhodobého majetku dle odpisových skupin k 31.12.2009.....	54
tabulka č. 5.5. Peněžní rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy v 1. odpisové skupině (v tis. Kč)	58
tabulka č. 5.6. Porovnání účetních a daňových odpisů multifunkční tiskárny HP LaserJet Pro P 1102.....	59
tabulka č. 5.7. Porovnání ú. a d. odpisů multif. tiskárny HP LaserJet při změně odpisové politiky	59
tabulka č. 5.8. Porovnání účetních a daňových odpisů softwaru	60
tabulka č. 5.9. Peněžní rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy ve 2. odpisové skupině (v tis. Kč)	63
tabulka č. 5.10. Porovnání účetních a daňových odpisů motorového vozidla pro nákl. dopravu	64
tabulka č. 5.11. Porovnání ú. a d. odpisů mot. vozidla pro nákl. dopravu při změně odpisové politiky.....	64
tabulka č. 5.12. Porovnání účetních a daňových odpisů formátovací pily PWF-320	66
tabulka č. 5.13. Porovnání úč. a daň. odpisů formátovací pily PWF-320 při změně odpisové politiky.....	66
tabulka č. 5.14. Peněžní rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy ve 3. odpisové skupině (v tis. Kč)	69
tabulka č. 5.15. Porovnání účetních a daňových odpisů klimatizační jednotky SINCLAIR	69
tabulka č. 5.16. Porovnání úč. a daň. odpisů klimat. jednotky SINCLAIR při změně odpisové politiky.....	70
tabulka č. 5.17. Peněžní rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy v 5. odpisové skupině (v tis. Kč)	73
tabulka č. 5.18. Porovnání účetních a daňových odpisů výrobní haly	73
tabulka č. 5.19. Porovnání účetních a daňových odpisů výrobní haly při změně odpisové politiky	75
tabulka č. 5.20. Vývoj účetních a daňových odpisů v letech 2003 – 2009 (v tis. Kč).....	78
tabulka č. 5.21. Zúčtování odložené daně v letech 2003 až 2006	80
tabulka č. 5.22. Zúčtování odložené daně v letech 2007 až 2009	80
tabulka č. 5.23. Vliv odpisů na základ daně z příjmů v letech 2003 - 2006	81
tabulka č. 5.24. Vliv odpisů na základ daně z příjmů v letech 2007 - 2009	81
tabulka č. 5.25. Podíl rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy na účetním výsledku hospodaření	82

Seznam grafů

graf č. 4.1. Struktura aktiv k 31.12.2009.....	47
graf č. 4.2. Struktura dlouhodobého majetku k 31.12.2009	47
graf č. 4.3. Vývoj výsledku hospodaření v letech 2003 - 2009	50
graf č. 5.1. Struktura dlouhodobého majetku podle odpisových skupin k 31.12.2003	55
graf č. 5.2. Struktura dlouhodobého majetku podle odpisových skupin k 31.12.2009	55
graf č. 5.3. Účetní odpisy dlouhodobého majetku v 1. odpisové skupině v letech 2003 – 2009.....	57
graf č. 5.4. Daňové odpisy dlouhodobého majetku v 1. odpisové skupině v letech 2003 – 2009.....	57
graf č. 5.5. Porovnání účetních a daňových odpisů multifunkční tiskárny HP LaserJet ProP 1102.....	60
graf č. 5.6. Porovnání účetních a daňových odpisů softwaru	61
graf č. 5.7. Účetní odpisy dlouhodobého majetku v 2. odpisové skupině v letech 2003 - 2009.....	62
graf č. 5.8. Daňové odpisy dlouhodobého majetku v 2. odpisové skupině v letech 2003 - 2009.....	63
graf č. 5.9. Porovnání úč. a daň. odpisů motorového vozidla pro nákladní dopravu IVECO EuroCargo....	65
graf č. 5.10. Porovnání účetních a daňových odpisů formátovací pily PWF-320.....	67
graf č. 5.11. Účetní odpisy dlouhodobého majetku ve 3. odpisové skupině v letech 2003 - 2009.....	68
graf č. 5.12. Daňové odpisy dlouhodobého majetku ve 3. odpisové skupině v letech 2003 - 2009.....	68
graf č. 5.13. Porovnání účetních a daňových odpisů klimatizační jednotky SINCLAIR	71
graf č. 5.14. Účetní odpisy dlouhodobého majetku v 5. odpisové skupině v letech 2003 - 2009.....	72
graf č. 5.15. Daňové odpisy dlouhodobého majetku v 5. odpisové skupině v letech 2003 - 2009.....	72
graf č. 5.18. Porovnání účetních a daňových odpisů výrobní haly	76
graf č. 5.17. Vývoj účetních a daňových odpisů v letech 2003 – 2009 (v tis. Kč)	78

Seznam schémat

schéma č. 3.1. Metody odpisování.....	25
schéma č. 3.4. Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku	33
schéma č. 7.1. Účtování pořízení dlouhodobého majetku.....	92
schéma č. 7.2. Účtování účetních odpisů dlouhodobého majetku.....	93
schéma č. 7.3. Účtování odložené daně	94

8. Přílohy

Příloha č. 1 – Účtová osnova

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek
- 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní výroby
- 13 – Zboží
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 – Opravné položky k zásobám

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

- 21 – Peníze
- 22 – Účty v bankách
- 23 – Krátkodobé bankovní úvěry
- 24 – Krátkodobé finanční výpomoci
- 25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek
- 26 – Převody mezi finančními účty
- 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

- 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
- 32 – Závazky (krátkodobé)
- 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
- 34 – Zúčtování daní a dotací
- 35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva
- 36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva
- 37 – Jiné pohledávky a závazky
- 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv
- 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy
- 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
- 43 – Výsledek hospodaření
- 45 – Rezervy
- 46 – Dlouhodobé bankovní úvěry
- 47 – Dlouhodobé závazky
- 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka
- 49 – Individuální podnikatel

Účtová třída 5 – Náklady

- 50 – Spotřebované nákupy
- 51 – Služby
- 52 – Osobní náklady
- 53 – Daně a poplatky
- 54 – Jiné provozní náklady
- 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
- 56 – Finanční náklady
- 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

- 58 – Mimořádné náklady
- 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Účtová třída 6 – Výnosy

- 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží
- 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti
- 62 – Aktivace
- 64 – Jiné provozní výnosy
- 66 – Finanční výnosy
- 68 – Mimořádné výnosy
- 69 – Převodové účty

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

- 70 – Účty rozvahné
- 71 – Účet zisků a ztrát
- 75 až 79 – Podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

Příloha č. 2 – schéma účtování

schéma č. 7.1. Účtování pořízení dlouhodobého majetku

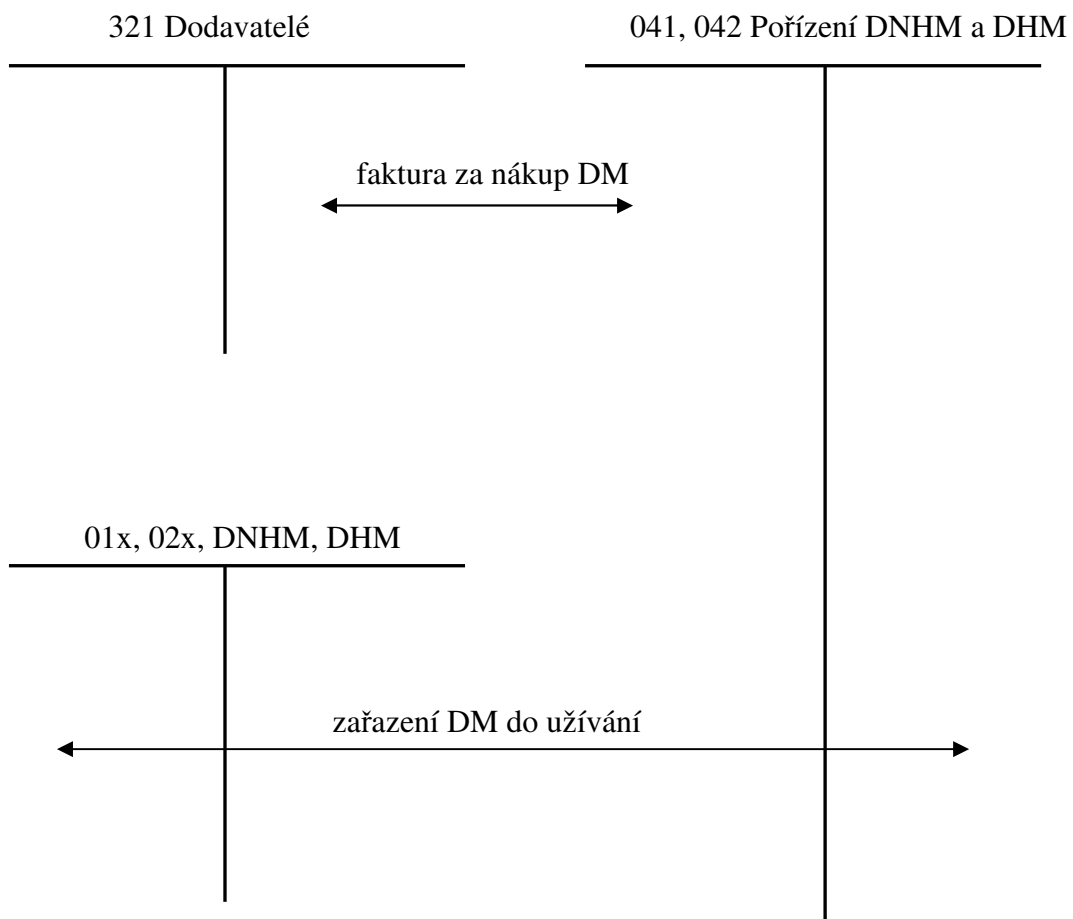


schéma č. 7.2. Účtování účetních odpisů dlouhodobého majetku

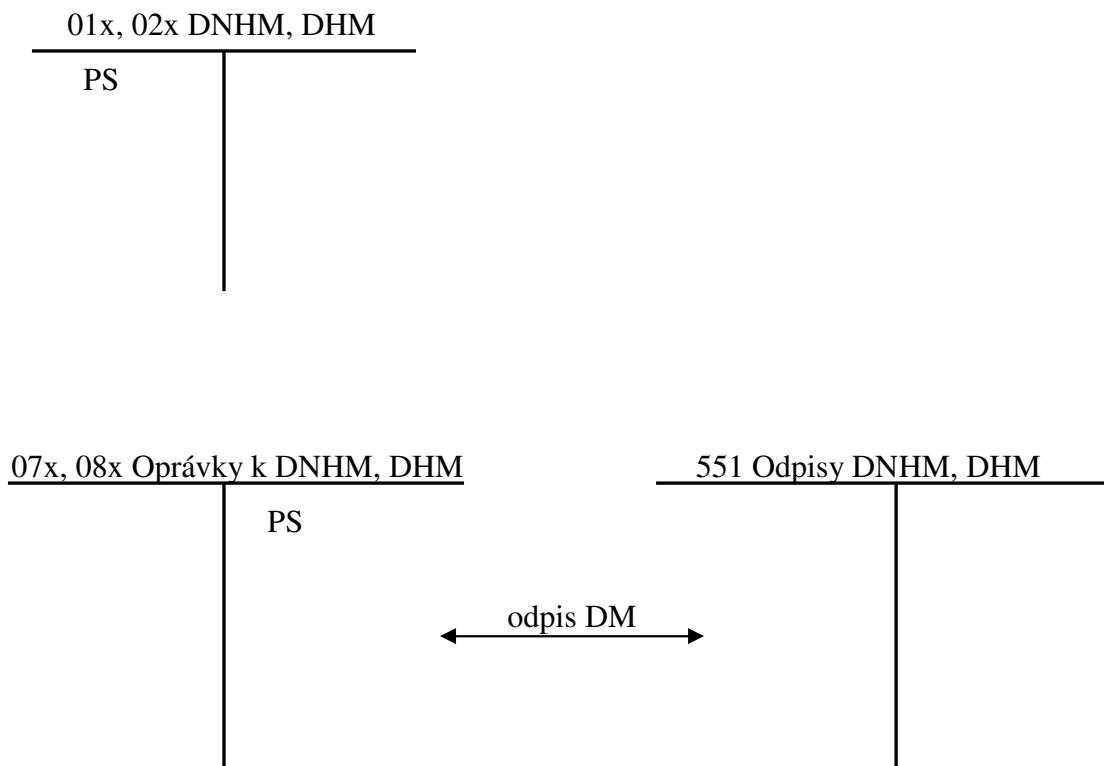
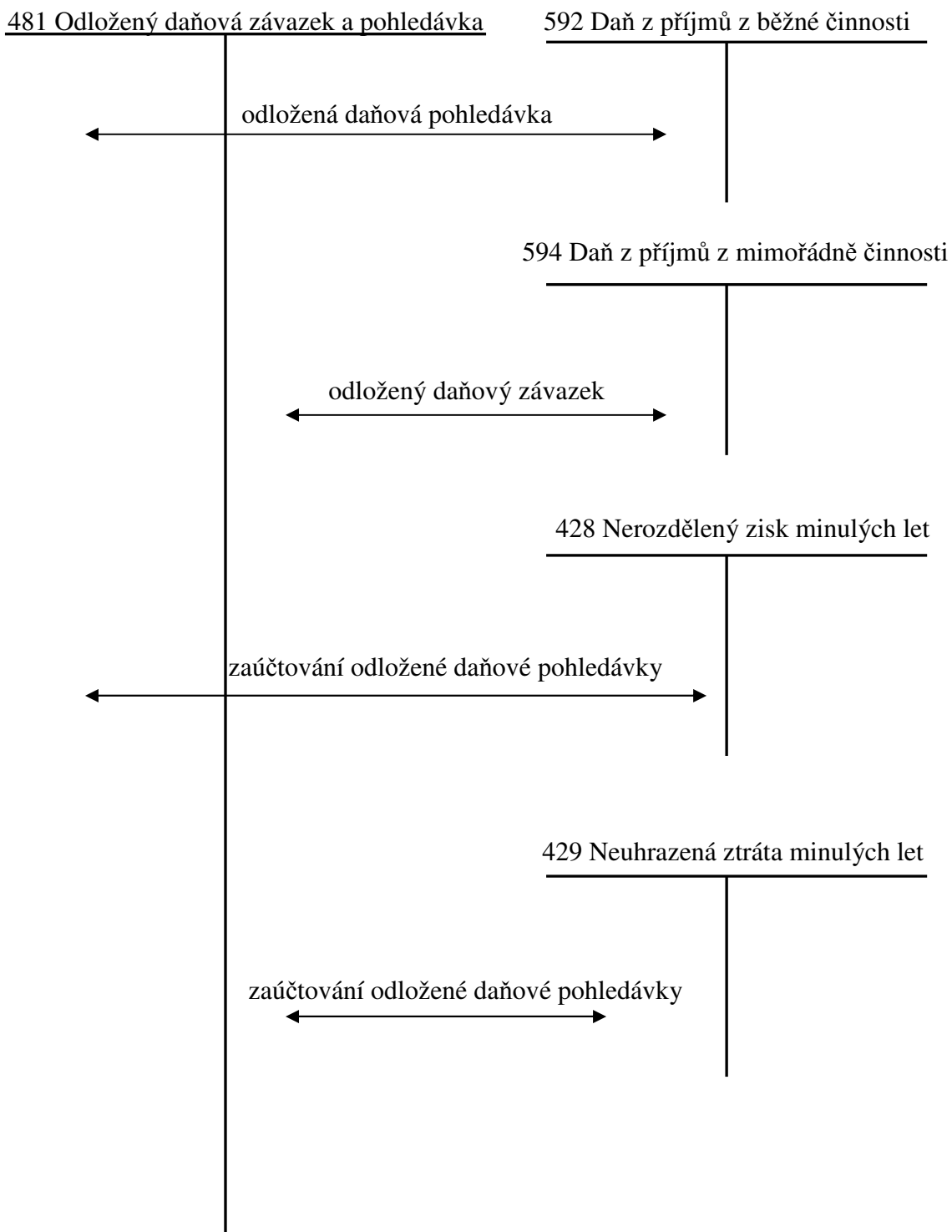


schéma č. 7.3. Účtování odložené daně



Příloha č. 3 -

Rozvaha společnosti EKOTAN Bohemia, s.r.o. k 31.12.2009

ROZVAHA k 31.12. 2009			
AKTIVA		PASIVA	
Dlouhodobá aktiva	4 594 198	Vlastní kapitál	2 730 830
hmotný majetek	4 581 250	základní kapitál	200 000
nehmotný majetek	12 848	rezervní účelové fondy	86 000
finanční majetek	0	nerozdělený zisk	587 300
		zisk běžného období	1 857 530
Oběžná aktiva	887 254	Cizí zdroje	2 710 416
zásoby	203 595	Závazky	2 460 416
pohledávky	356 824	Rezervy	250 000
finanční majetek	0		
peněžní prostředky	326 835		
Přechodná aktiva	80 134	Přechodná pasiva	120 340
Aktiva celkem	5 561 586	Pasiva celkem	5 561 586

Příloha č. 4 – Inventární karta dlouhodobého majetku

INVENTÁRNÍ KARTA DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Název složky majetku: vrtací stroj PP-600	EKOTAN Bohemia s.r.o.
Číselné označení: 6	
Výrobní číslo: SPW36Z7UPP600	
Pořizovací cena: 50 320,00	
Datum pořízení: 15.02.2003	
Datum uvedení do užívání: 01.03.2003	
ÚČETNÍ ODPISY	
Způsob odpisování: rovnoměrně	Způsob odpisování: zrychleně
Odpisová skupina: 2	Odpisová skupina: 2
Doba účetního odpisování: 8 let	Doba daňového odpisování: od roku 2003 6 let od roku 2005 5 let
Roční odpisová sazba: 12,5%	Roční odpisová sazba: od roku 2003 koeficienty 6; 7 od roku 2005 koeficienty 5; 6
Kód SKP: 29.40.00	Kód SKP: 29.40.00
Částky odpisů za zdaňovací období:	Částky odpisů za zdaňovací období:
2003 4 718,00	2003 8 387,00
2004 6 290,00	2004 13 978,00
2005 6 290,00	2005 13 980,00
2006 6 290,00	2006 9 320,00
2007 6 290,00	2007 4 660,00
2008 6 290,00	2008 0,00
2009 6 290,00	2009 0,00
2010	2010 0,00
2011	2011 0,00
Zůstatková cena: 7 862,00	Zůstatková cena: 0,00
Datum vyřazení:	
Způsob vyřazení:	