

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



Účtování dlouhodobého majetku a odpisová politika ve vztahu k určitému podniku

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marie Oubrechtová

Autor:

Pavλίna Brusová

2008

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí
Akademický rok: 2006/2007

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Pavčina BRUSOVÁ**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Název tématu: **Účtování dlouhodobého majetku a odpisová politika ve vztahu k určitému podniku**

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

Cíl práce:
Vymezení účtování a odepisování dlouhodobého majetku na příkladu určitého podniku.

Osnova:

1. Úvod.
2. Metodika.
3. Charakteristika dlouhodobého majetku.
4. Evidence a účtování dlouhodobého majetku.
5. Metody odepisování dlouhodobého majetku.
6. Evidence a účtování dlouhodobého majetku v konkrétním podniku.
7. Způsoby odepisování dlouhodobého majetku v konkrétním podniku.
8. Závěr.

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: **30 - 40 stran**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**


Seznam odborné literatury:

Ryneš, P.: **Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2007, ANAG 2007**
Bauer, D., Plesnivý, P., Svatošová, J.: **Zákon o účetnictví s komentářem 2007, ANAG 2007**
Vančurová, A., Láchová, L.: **Daňový systém ČR 2006, VOX 2006**
Prudký, P., Lošťák, M.: **Hmotný a nehmotný majetek v praxi, ANAG 2007**
Marková, H.: **Daňové zákony 2007, GRADA 2007**
Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marie Oubrechtová**
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **16. března 2007**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2008**


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Sídlo: 370 05 (1)
370 05 České Budějovice


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

V Českých Budějovicích dne 16. března 2007

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Účtování dlouhodobého majetku a odpisová politika ve vztahu k určitému podniku“ vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu literatury.

V Českých Budějovicích dne 15. dubna 2008

.....
Pavλίna Brusová

Poděkování:

Touto cestou upřímně děkuji vedoucí bakalářské práce, Ing. Marii Oubrechtové, za odborné rady, připomínky a metodické vedení práce, které mi pomohly dokončit tuto bakalářskou práci. Poděkování patří také vedoucím pracovníkům firmy za poskytnutí podkladů a informací o podniku.

Abstrakt

Téma této bakalářské práce je „Účtování dlouhodobého majetku a odpisová politika ve vztahu k určitému podniku“.

Cílem práce je vyhodnocení odpisové politiky z pohledu různých metod odepisování a se zaměřením na daňovou reformu.

Teoretická část je věnována charakteristice a rozdělení dlouhodobého majetku, jeho pořízení, ocenění, evidenci, vyřazení a zejména daňovým a účetním odpisům.

V praktické části práce aplikuji teoretická východiska a zaměřuji se na konkrétní příklady odepisování DM a jejich srovnání. Je uvedeno účtování a způsoby odepisování na příkladech dlouhodobého majetku podniku.

Klíčová slova:

Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý finanční majetek

Daňové odpisy

Účetní odpisy

Základ daně

Abstract

Thema the bachelor work is „The bookkeeping of long-term asset and the depreciation policy in relation to certain company“.

The object the work is evaluation of the depreciation policy and with a view to the tax reform.

The theoretical part is paid to characteristic and parting of long-term asset, its acquisition, evaluation, evidence, liquidation and especially of tax and book depreciations.

In the practical part the work I apply theoretical recurrences and I´m focusing on the concrete examples underdepreciations of long-term asset and their squaring. Is noted the bookkeeping and means on the examples the long-term asset company.

Keywords:

Long-term tangible asset

Long-term intangible asset

Long-term financial asset

Tax depreciations

Book depreciations

Tax base

Obsah

1. Úvod.....	1
2. Charakteristika dlouhodobého majetku	11
2.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	11
2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	12
2.3 Dlouhodobý finanční majetek.....	13
3. Pořízení dlouhodobého majetku	14
3.1 Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.....	14
3.2 Pořízení dlouhodobého finančního majetku	17
4. Ocenění dlouhodobého majetku	18
4.1 Ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.....	18
4.1.1 Ocenění pořizovací cenou.....	18
4.1.2 Ocenění vlastními náklady.....	19
4.1.3 Ocenění reprodukční pořizovací cenou	19
4.2 Oceňování dlouhodobého finančního majetku	20
4.3 Opravy, udržování a technické zhodnocení majetku	21
5. Evidence dlouhodobého majetku.....	22
6. Odpisy dlouhodobého majetku	24
6.1 Daňové odpisy	25
6.1.1 Rovnoměrný způsob odpisování.....	26
6.1.2 Zrychlený způsob odpisování	28
6.2 Daňová reforma, s účinností od 1.1.2008	28
6.3 Účetní odpisy	31
6.3.1 Metoda časová	32
6.3.1.1 Rovnoměrný (lineární) způsob	32
6.3.1.2 Zrychlený (degresivní) způsob	33
6.3.1.3 Narůstající (progresivní) způsob.....	34
6.3.2 Metoda výkonová	35
7. Vyřazení dlouhodobého majetku	36
7.1 Vyřazení ne zcela odepsaného dlouhodobého hmotného majetku	37

8. Metodika	41
9. Účtování a odepisování u vybraného podniku.....	42
9.1 Charakteristika podniku	42
9.2 Evidence dlouhodobého majetku.....	43
9.3 Účtování a odepisování majetku.....	43
9.3.1 Nákladní skříňový automobil.....	43
9.3.1.1 Daňové odpisy	43
9.3.1.2 Účetní odpisy	46
9.3.1.3 Porovnání účetních a daňových odpisů před a po daňové reformě	47
9.3.1.4 Následek daňové reformy na základ daně	52
9.3.2 Systém regálů.....	53
9.3.2.1 Možné rozhodnutí pro změnu odpisové politiky	54
10. Závěr	59
11. Přehled použité literatury	61
12. Seznam tabulek a grafů.....	62

1. Úvod

Každá firma či jen drobný podnikatel vlastní většinou nějaký dlouhodobý majetek, který je jedním z nezbytných předpokladů fungování hospodářského procesu. Podle zaměření firmy vlastní budovy, pozemky, stroje, automobily, apod.

S tímto majetkem je spojeno mnoho administrativy a účtování. Už při jeho pořízení dále při ocenění, odpisech i při vyřazení majetku z evidence.

Na základě poskytnutých informací jsem vypracovala tuto bakalářskou práci na téma „Účtování dlouhodobého majetku a odpisová politika ve vztahu k určitému podniku“.

Cílem práce je vyhodnocení odpisové politiky z pohledu různých metod odepisování a se zaměřením na daňovou reformu.

Bakalářská práce obsahuje šest celků, z nichž první je úvod, dále následuje teoretická část, metodika a praktická část. Pátá část je závěrečná a po ní následuje seznam použité literatury, seznam tabulek a grafů.

Teoretická část je věnována charakteristice a rozdělení dlouhodobého majetku, jeho pořízení, ocenění, evidenci, vyřazení a zejména daňovým a účetním odpisům.

V praktické části práce aplikuji teoretická východiska a zaměřuji se na konkrétní příklady odepisování dlouhodobého majetku a jejich srovnání. Je uvedeno účtování a způsoby odepisování na příkladech dlouhodobého majetku podniku.

Pro přehlednost jsou uvedeny pouze dva druhy používaného dlouhodobého majetku.

Na příkladu automobilu byl posouzen zejména vliv daňové reformy, díky které byl přeřazen z 1a odpisové skupiny do 2. odpisové skupiny. Dále je nastíněna možnost podniku odepisovat dlouhodobý majetek i prostřednictvím účetních odpisů a je uveden jejich vliv na základ daně.

U druhého příkladu (systém regálů) jsem se zaměřila zejména na porovnání daňových a účetních odpisů a jejich dopad na základ daně. Tento druh dlouhodobého majetku nebyl reformou ovlivněn, protože je zařazen do 2. odpisové skupiny, ve které nedošlo k žádné změně.

2. Charakteristika dlouhodobého majetku

Hlavní rysy dlouhodobého majetku:

- stálost, neměnnost věcné podoby a podstaty (zůstává stejný nebo se opotřebovává),
- úbytek hodnoty, který se vyjadřuje odpisem (některé složky majetku s postupujícím časem neztrácejí hodnotu, ale naopak ji získávají – např. sbírky),
- dlouhodobost používání (doba použitelnosti je určena minimálně na dobu 1 roku),
- použití pro výkon podnikových činností,
- vyšší vstupní ceny si účetní jednotka stanovuje ve svých vnitropodnikových předpisech. [ČERMÁKOVÁ, H. 2008]

Dlouhodobý majetek se podle Zákona o dani z příjmů člení na:

- a) dlouhodobý hmotný majetek,
- b) dlouhodobý nehmotný majetek,
- c) dlouhodobý finanční majetek. [MARKOVÁ, H. 2008]

2.1 Dlouhodobý hmotný majetek

- majetek, který má hmotnou podstatu,
- majetek, který není určen pro jednorázovou spotřebu, ale jehož doba držení a užívání přesahuje alespoň 1 rok,
- účetní jednotka si v rámci svého interního rozhodnutí stanoví hodnotový limit, od kterého bude pořízený hmotný majetek zařazovat do dlouhodobého hmotného majetku. Vzhledem k tomu, že zákon o daních z příjmů stanovuje obecně finanční limit Kč 40 000,--, je možno doporučit účetním jednotkám, aby při určení hodnotového limitu v účetnictví respektovaly tento limit.

Dlouhodobý hmotný majetek tvoří:

- pozemky, budovy, haly, stavby, umělecká díla a sbírky, předměty z drahých kovů bez ohledu na pořizovací cenu,
- samostatné movité věci, jejichž pořizovací hodnota je stanovena účetní jednotkou a doba použitelnosti je delší než jeden rok,

- pěstitelské celky trvalých porostů (chmelnice, vinice, ovocné sady apod.) s dobou plodnosti delší než 3 roky a bez ohledu na výši ocenění,
- základní stádo a tažná zvířata bez ohledu na výši ocenění,
- otvírky lomů, pískoven apod. [ČERMÁKOVÁ, H. 2008]

Samostatné movité věci, i když by splňovaly podmínku dlouhodobosti, avšak jejich ocenění by bylo nižší než limit stanovený účetní jednotkou, nepatří do dlouhodobého hmotného majetku. Účetní jednotka o nich účtuje jako o zásobách, (tj. při výdeji do užívání se účtují přímo do nákladů na účet 501 – Spotřeba materiálu).

2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

- majetek, který má nemateriální povahu, tzn. jedná se o majetek, který v podstatě nelze uchopit,
- jeho doba použitelnosti je delší než 1 rok,
- výše vstupní ceny pro zařazení majetku do dlouhodobého nehmotného majetku je plně v kompetenci účetní jednotky. Lze ji ale doporučit, aby používala obecně finanční limit Kč 60 000,-- stanovený zákonem o daních z příjmů.

Dlouhodobý nehmotný majetek tvoří:

- zřizovací výdaje vznikající při založení podniku, např. soudní a notářské poplatky, vyúčtování služebních cest, nájmy, odměny společníkům apod.,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, např. receptury, projekty nebo technologické postupy výroby,
- software, tj. programové vybavení prostředků výpočetní techniky,
- ocenitelná práva, např. licence, patenty, ochranné známky,
- goodwill,
- ostatní dlouhodobý nehmotný majetek. [ČERMÁKOVÁ, H. 2008]

U nehmotného majetku, kde není splněn cenový limit, který si účetní jednotka zvolila ve své vnitropodnikové směrnici pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku, přestože vyhovuje doba použitelnosti, není takovýto majetek považován za dlouhodobý nehmotný majetek (nelze jej účtovat na účtech dlouhodobého majetku v účtové třídě 0) a účtuje se při pořízení přímo do nákladů v účtové skupině 51 – Služby.

2.3 Dlouhodobý finanční majetek

- složky majetku, které účetní jednotka získává za účelem využití jejich vlastnictví k ekonomickému ovládnutí a kontrole jiné účetní jednotky prostřednictvím podílové účasti na jejím základním kapitálu,
- podnik je musí vlastnit déle než 1 rok.

Dlouhodobý finanční majetek tvoří:

- a) cenné papíry a podíly
 - majetkové účasti – cenné papíry a podíly, které zakládají účast v podnicích s podstatným nebo rozhodujícím vlivem
 - cenné papíry realizovatelné – cenné papíry, které nejsou určeny k obchodování s cennými papíry, ani nejsou cenným papírem držným do splatnosti, ani majetkovou účastí s rozhodujícím nebo podstatným vlivem
 - dlužné cenné papíry držné do splatnosti – dlužné cenné papíry, které mají stanovenou splatnost a u nichž účetní jednotka má úmysl a schopnost držet je do splatnosti
- b) dlouhodobě poskytnuté půjčky
 - půjčky poskytnuté účetní jednotkou podnikům ve skupině a ostatní půjčky s dobou splatnosti delší než jeden rok
- c) ostatní dlouhodobý finanční majetek
 - například termínované vklady s výpovědní lhůtou delší jak 1 rok, dále dlouhodobý majetek pronajatý v rámci smlouvy o nájmu podniku apod.

V případě, že podnik hodlá finanční majetek držet po dobu kratší než 1 rok, bude začleněn do účtové skupiny 25 - Krátkodobý finanční majetek.

Důvody pro ukládání volných peněžních prostředků do finančního majetku

- a) snaha umístit dočasně volné peněžní prostředky, pro jejichž využití nemá účetní jednotka dostatek vhodných a výnosných příležitostí v rámci vlastního podniku (podnik si tak zajišťuje výnosy například ve formě úroků, dividend, apod.),
- b) podnik chce získat vliv ve společnosti, do níž své peníze investuje, a to s cílem zajistit si určitý ekonomický přínos.

3. Pořízení dlouhodobého majetku

3.1 Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Účetní jednotka může dlouhodobý majetek pořídit těmito základními způsoby:

- dodavatelským způsobem (tj. nákupem od dodavatele),
- vytvořením vlastní činností (např. investiční výstavba),
- vkladem od jiné osoby, například vklady společníků do společnosti,
- přeražením z osobního užívání do podnikání,
- bezúplatným nabytím (darováním, bezúplatným převzetím po skončení leasingu),
- zděděním (i právnická osoba může být dědicem, a to z principu pouze z titulu závěti),
- novým zjištěním (jde o majetek v účetnictví dosud nezachycený).

Způsoby financování pořízeného dlouhodobého majetku

Pořizování dlouhodobého majetku může být financováno různým způsobem, např.:

- z peněžních prostředků společnosti (ať již v pokladně, nebo na bankovním účtu),
- z poskytnutého úvěru,
- účetní jednotka poskytne dodavateli zálohu, která představuje v podstatě částečnou úhradu před konečným vyúčtováním investiční dodávky.

[ŠTOHL, P. 2007]

Proces pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Proces pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se zachycuje na účtech účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek. Tyto účty mají charakter účtů kalkulačních a sledují se na nich jednotlivé složky pořizovacích cen do doby převedení dokončených investic do užívání. Okamžik převodu věci do užívání je momentem přeúčtování na účty účtových skupin 01, 02 a 03 (01 - Dlouhodobý nehmotný majetek,

02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný).

Pokud se pořizuje dlouhodobý majetek, u něhož není potřeba kompletovat pořizovací cenu, a tento majetek ihned po zakoupení slouží k podnikání, není nutné účtovat přes účty účtové skupiny 04, ale je možné ihned účtovat na účty v účtové skupině 01 nebo 02.

V případě, že se pořizují dodatečně věci do souboru movitých věcí, zvýší se současně se zařazením této věci do souboru pořizovací cena celého souboru movitých věcí.

Účtování pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

a) dodavatelský způsob

Do doby, než je pořizovaný majetek převeden do užívání se náklady spojené s jeho pořízením soustřeďují na účtu 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku, resp. 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Teprve převedením do užívání se částky z účtu Pořízení dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku převedou do dlouhodobého majetku (na vrub příslušných účtů v účtových skupinách 01, 02, 03), a to na základě „Protokolu o zařazení“.

Faktura za majetek, montáž a dopravné	041, 042/321
DPH	343/321
Zařazení do užívání	01x, 02x/041, 042

b) vytvořením vlastní činností

Při tomto způsobu pořízení vznikají účetní jednotce náklady, které se zaúčtují na vrub příslušných účtů 5. účtové třídy. Ale protože tyto výdaje souvisí s pořízením dlouhodobého majetku, lze je uplatnit v nákladech pouze ve formě odpisu. Z tohoto důvodu je nutno tyto částky zaúčtovat do výnosů jako ekvivalent nákladů. Výnosy se zachycují na výnosovém účtu Aktivace (účtová skupina 62), neboť vytvořením majetku vlastní činností se zvyšují aktiva.

Vynaložené náklady na pořízení dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku vlastní činností (spotřeba materiálu, energie, odpisy, mzdy,...)	5xx/různé účty
Aktivace majetku ve výši skutečných vlastních nákladů	041,042/623,624
Zařazení do užívání	02x/041,042

Vnitropodnikové služby (doprava, montáž) se mohou vyskytovat také při pořízení majetku od externího dodavatele – dochází k tzv. kombinovanému způsobu pořízení dlouhodobého majetku (např. stroj nakoupen od externího dodavatele, ale montáž stroje si provedli zaměstnanci sami)

Vnitropodnikové služby	041,042/622
------------------------	-------------

c) vkladem od jiné osoby, například vklady společníků do společnosti

Typ účtu ve 4. účtové třídě závisí na tom, zda se jedná o vklad majetku do základního kapitálu nebo mimo základní kapitál.

U vkladu majetku do základního kapitálu se musí ještě rozlišovat, zda se jedná o vklad při vzniku účetní jednotky nebo vklad jako navýšení základního kapitálu.

V druhém případě (tzn. nejedná se o okamžik vzniku účetní jednotky) se do doby zápisu navýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku, používá samostatný syntetický účet 419 – Změny základního kapitálu.

Vklad majetku společníkem	01x, 02x, 03x/41x
---------------------------	-------------------

d) přeřazení z osobního užívání do podnikání

Týká se pouze fyzické osoby podnikatele, který vede podvojný účetnictví. Účtuje se jednak zvýšení aktiv a jednak zvýšení vlastních zdrojů. Tento účetní případ nemůže nastat u obchodní společnosti.

Přeřazení z osobního užívání do podnikání	01x, 02x, 03x/491
---	-------------------

e) bezúplatné pořízení dlouhodobého majetku

Bezúplatné nabytí dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se může uskutečnit dvojím způsobem:

- | | |
|--|--------------|
| a) darováním | 01,02,03/413 |
| b) bezúplatným nabytím po skončení finančního leasingu | 02x/08x |

3.2 Pořízení dlouhodobého finančního majetku

Finanční majetek se pořizuje zejména:

- nákupem akcií a dalších cenných papírů od externích dodavatelů,
- upsáním akcií nebo získáním obchodního podílu,
- nepeněžním vkladem do obchodních společností. [ŠTOHL, P. 2007]

Proces pořízení dlouhodobého finančního majetku

V průběhu pořizování lze složky pořizovací ceny nakupovaných cenných papírů a podílů účtovat na účet 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku nebo lze pořízení dlouhodobého finančního majetku účtovat přímo na účty skupiny 06 - Dlouhodobý finanční majetek.

Účtování pořízení dlouhodobého finančního majetku

a) nákupem akcií a dalších cenných papírů od externích dodavatelů

- | | |
|--|-----------------|
| Pořízení dlouhodobého finančního majetku nákupem | 043/321,221,211 |
| Převod do dlouhodobého finančního majetku | 06x/043 |

b) upsáním akcií nebo získáním obchodního podílu

- | | |
|---|---------|
| Upsání dlouhodobého finančního majetku | 043/367 |
| Převod do dlouhodobého finančního majetku | 06x/043 |

4. Ocenění dlouhodobého majetku

Pro evidenci a účtování, poté i odepisování a vyřazení daného majetku z evidence potřebujeme znát hodnotu majetku.

4.1 Ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Při nabytí dlouhodobého majetku přicházejí v úvahu tři způsoby ocenění:

- 1) **pořizovací cenou,**
- 2) **vlastními náklady,**
- 3) **reprodukční pořizovací cenou.**

4.1.1 Ocenění pořizovací cenou

Touto cenou se oceňuje dlouhodobý majetek (hmotný, nehmotný i finanční) pořízený za úplatu. Do této ceny patří nejen tzv. cena pořízení, ale i náklady s jeho pořízením související.

$$\text{Pořizovací cena} = \text{cena pořízení} + \text{vedlejší náklady}$$

Vedlejší pořizovací náklady

Mezi vedlejší pořizovací náklady například patří:

- doprava (i vnitropodniková), montáž, clo,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce (včetně variantních řešení), které tvoří součást stavebních objektů,
- náklady související s uvedením předmětu do užívání (i případné nutné úpravy a opravy před zařazením do užívání, kolaudační poplatky apod.),
- příprava a zabezpečení pořizovaného majetku (například odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, expertízy, platby za poskytnuté záruky),
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby.

Naopak do pořizovací ceny se například nezahrnují výdaje na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení, výdaje na vybavení pořizované investice zásobami, výdaje na opravy a udržování dlouhodobého hmotného majetku, kurzové rozdíly.

Podstatné je, že výdaje, které zvyšují pořizovací cenu dlouhodobého majetku, nelze jednorázově uplatnit do nákladů, ale v nákladech budou zahrnuty až ve formě odpisů. Proto je důležité u dlouhodobého majetku správně stanovit, zda účtovaná částka je součástí pořizovací ceny či nikoliv.

4.1.2 Ocenění vlastními náklady

Takto se ocení dlouhodobý hmotný či nehmotný majetek, který je vytvořen vlastní činností. Vlastní náklady jsou veškeré přímé náklady a nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého majetku vlastní činností (tzv. výrobní režie), popř. nepřímé náklady správního charakteru, pokud byl majetek zhotovován dlouhodobě – po dobu delší než jeden rok.

4.1.3 Ocenění reprodukční pořizovací cenou

Tímto oceněním se rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Je to tudíž cena, která je obvyklá v čase a místě pořízení tj. tehdy, kdy dochází k nabytí majetku. Z hlediska účetnictví stačí pro stanovení reprodukční pořizovací ceny odborný odhad. Pro daňové účely je nutné stanovit reprodukční pořizovací cenu na základě zákona o oceňování majetku.

Ocenění reprodukční pořizovací cenou se použije zejména u dlouhodobého majetku:

- a) nabytého darováním,
- b) nově zjištěného a v účetnictví dosud nezachyceného (např. inventarizační přebytek),
- c) majetek vytvořený vlastní činností, jestliže jeho vlastní náklady nelze zjistit nebo jestliže tyto náklady převyšují reprodukční pořizovací cenu,
- d) vloženého do obchodní společnosti nebo družstva (s výjimkou případu, kdy vklad je oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny).

[ŠTOHL, P. 2007]

Zásady oceňování dlouhodobého majetku

Pro oceňování dlouhodobého majetku platí dále tyto zásady:

Pořizovací cena dlouhodobého majetku se snižuje o přijatou dotaci poskytnutou na pořízení tohoto majetku.

Pořizovací cena dlouhodobého majetku se zvyšuje o výdaje na dokončené technické zhodnocení, a to vždy v roce dokončení a převzetí těchto prací do užívání. [ŠTOHL, P. 2007]

4.2 Oceňování dlouhodobého finančního majetku

Finanční majetek (ať už krátkodobý nebo dlouhodobý) se oceňuje pořizovacími cenami k datu (okamžiku) pořízení. [ČERMÁKOVÁ, H. 2008]

Součástí pořizovací ceny je cena pořízení samostatného cenného papíru či podílu a náklady s pořízením související, kterými se rozumí poplatky a provize burze či jinému veřejnému trhu, odměny makléřům, právníkům, poradcům a odborným firmám.

Do nákladů souvisejících s pořízením cenného papíru nebo podílu se nezahrnují výdaje spojené s financováním nákupu, například úroky z úvěru poskytnutého na nákup cenného papíru a náklady spojené s držením cenného papíru, například náklady související s uložením listinných cenných papírů.

U dlužných cenných papírů se do pořizovací ceny zahrnuje také naběhlý úrokový výnos do doby pořízení. Pořizovací cena u dlužného cenného papíru s pevným výnosem bude v analytické evidenci členěna na část odpovídající pořizovací ceně dlužného cenného papíru bez naběhlého úroku do doby pořízení a na část odpovídající naběhlému alikvotnímu úrokovému výnosu do doby pořízení. [ŠTOHL, P. 2007]

4.3 Opravy, udržování a technické zhodnocení majetku

S oceňováním dlouhodobého majetku souvisí také opravy, udržování a technické zhodnocení. Je třeba tyto pojmy rozlišovat a to z důvodu daňového. V praxi často dochází k záměně těchto pojmů. Opravy a udržování se účtují do nákladů jednorázově (účet 511 - Opravy a udržování), takže jejich hodnota plně ovlivní hospodářský výsledek v okamžiku, kdy se o opravě (resp. udržování) účtuje. Technické zhodnocení se do nákladů zúčtovává postupně prostřednictvím odpisů.

Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřevyšující stanovenou částku, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Technické zhodnocení nelze zahrnout do nákladů jednorázově, ale je nutné o jeho hodnotu zvýšit pořizovací cenu (resp. zůstatkovou cenu) příslušného majetku, a to v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení uvedeno do užívání.
[ŠTOHL, P. 2007]

5. Evidence dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se eviduje pomocí syntetické a analytické evidence.

Syntetická evidence

Syntetickou evidenci tvoří soustava účtů, na které se zachycuje stav a pohyb aktiv, pasiv, nákladů a výnosů pouze souhrnně bez bližších podrobností a jen v peněžních jednotkách (tzv. syntetické účty).

Soubor syntetických účtů tvoří hlavní knihu. Všechny účetní případy musí být zaznamenány na účtech v hlavní knize podvojným zápisem.

Analytická evidence

Analytická evidence obsahuje podrobnější informace než syntetická evidence.

Například účet 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí je podrobně rozčleněn na jednotlivé analytické účty podle jednotlivých složek dlouhodobého majetku.

Analytické účty se nevedou ke všem syntetickým účtům, ale jen k těm, kde je třeba sledovat údaje v podrobnějším členění. Účetní případy jsou zaznamenávány v peněžních i fyzických jednotkách. Základní evidenční jednotkou dlouhodobého majetku je inventární předmět, kterým může být jednotlivý předmět (např. osobní automobil) nebo soubor movitých věcí, který plní danou funkci jako celek.

Z praktického hlediska se doporučuje souborům vyhnout. Obecně totiž platí, že u souborů má poplatník možnost, nikoliv povinnost, je vytvářet.

Zápisy na analytických účtech se vedou jednoduchým zápisem – bez souvztažnosti.

Analytickou evidenci si vytváří každá účetní jednotka podle vlastních potřeb.

Soubor analytických účtů představuje knihy analytické evidence, v nichž se podrobněji rozvádějí účetní zápisy hlavní knihy.

Obsahem evidence dlouhodobého majetku je zejména:

- název nebo popis majetku, popřípadě jeho číselné označení,
- datum a způsob jeho pořízení a uvedení do užívání,
- datum zaúčtování na příslušný majetkový účet,
- ocenění majetku a údaje o jeho případných změnách (např. technické zhodnocení majetku),
- údaje o zvoleném postupu účetního a daňového odpisování (roční sazby odpisů, částky odpisů za zdaňovací období),
- informace o účetních a daňových zůstatkových cenách,
- datum a způsob vyřazení.

6. Odpisy dlouhodobého majetku

K hlavním charakteristikám dlouhodobého majetku patří, že se postupně opotřebovává a dochází u něho k postupnému přenášení jeho hodnoty do nákladů výroby nebo jiných činností. Tím se opotřebení této složky majetku stává součástí vlastních nákladů výrobku nebo jiného výkonu.

Opotřebení nastává nejen používáním dlouhodobého majetku (fyzické opotřebení), ale i v důsledku jeho morálního zastarávání (morální opotřebení), tj. po stránce technické (nové prostředky jsou modernější a výkonnější).

Peněžní částce vyjadřující opotřebení dlouhodobého majetku za účetní období říkáme odpisy.

Úhrn odpisů za celou dobu užívání dlouhodobého majetku představuje oprávky k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku.

Odečteme-li oprávky od ceny, v níž je majetek oceněn v účetnictví, zjistíme zůstatkovou cenu.

Dlouhodobý hmotný majetek rozdělujeme na:

1. **neodpisovaný** – neodepisujeme tyto složky dlouhodobého majetku:
 - a) dlouhodobý finanční majetek,
 - b) z dlouhodobého hmotného majetku – pozemky, umělecká díla a sbírky, zlato,
2. **odpisovaný** – zbylá většina.[ČERMAKOVÁ, H. 2008]

Odpisy dělíme na:

- **daňové odpisy,**
- **účetní odpisy.**

Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy

Daňové odpisy jsou stanoveny zákonem o dani z příjmů. Pro účetní odpisy se může rozhodnout účetní jednotka sama a stanovit si tak dobu odepisování u účetních odpisů podle svého uvážení. U daňových odpisů je doba odepisování stanovena zákonem

o dani z příjmů. Daňové odpisy jsou daňově uznatelné, kdežto účetní nikoli. Používání účetních i daňových odpisů současně má za následek vliv na základ daně.

6.1 Daňové odpisy

Dlouhodobý majetek se postupně opotřebovává a dochází u něho k postupnému přenášení jeho hodnoty do nákladů výroby nebo jiných činností. Přenášení hodnoty majetku do nákladů se nazývá odpis. Účetní jednotka má zákonem stanoveno, že musí vést daňové odpisy. [ČERMÁKOVÁ, H. 2008]

Při pořízení dlouhodobého hmotného majetku není daňově uznatelným nákladem částka, za kterou se dlouhodobý majetek pořídil. Základ daně se snižuje v jednotlivých letech o tzv. daňový odpis, který je vypočten podle zákona o dani z příjmů.

Daňové odpisy prošly k 1.1.2008 změnou, kterou způsobila daňová reforma. Tato změna se týká zrušení odpisové skupiny 1a. Majetek zařazený v této skupině se převedl do odpisové skupiny 2. Tato změna je více přiblížena v kapitole 6.2 Daňová reforma, s účinností od 1.1.2008.

Zákon o dani z příjmů stanoví:

- zatřídění dlouhodobého majetku do šesti skupin,
- způsoby odpisování dlouhodobého majetku (rovnoměrný nebo zrychlený),
- roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování a koeficienty pro zrychlené odpisování pro jednotlivé odpisové skupiny,
- postup výpočtu rovnoměrných odpisů a odpisů zrychlených.

Tabulka 1: Zatřídění majetku do skupin pro rok 2007

Odpisová skupina	Doba odpisování (v letech)	Příklady majetku
1	3	kancelářské stroje a počítače
1a	4	motorová vozidla
2	5	zdravotnické přístroje
3	10	kartotékové kovové skříně
4	20	budovy ze dřeva a plastů
5	30	dálnice, silnice
6	50	administrativní budovy

Zdroj: Marková, H. – Daňové zákony 2007

V odpisových skupinách 1 až 3 je zařazen hmotný movitý majetek, v odpisových skupinách 4 až 6 hmotný nemovitý majetek.

Výpočty odpisů:

- a) **rovnoměrný způsob odepisování,**
- b) **zrychlený způsob odepisování.**

6.1.1 Rovnoměrný způsob odepisování

Vycházíme při něm z odpisovaných sazeb a odpisy počítáme z ceny, v níž je předmět oceněn v účetnictví (v zákoně o daních z příjmů je tato cena označována jako vstupní cena).

Účetní jednotka zatřídí dlouhodobý hmotný majetek podle přílohy zákona o daních z příjmů do odpisových skupin, v nichž je stanovena daňovým zákonem doba odepisování. Pro jednotlivé položky Standardní klasifikace produkce (SKP) je určena odpisová skupina z celkových šesti odpisových skupin.

rovnoměrné daňové odpisy

$$\text{odpis} = (\text{vstupní ceny} \times \text{odpisová sazba}) / 100 \quad [\text{ČERMÁKOVÁ, H. 2008}]$$

Hmotnému majetku jsou dle jednotlivých odpisových skupin přiřazeny maximální roční odpisové sazby, které mohou být zvýšeny v odpisových skupinách 1 – 3 v prvním roce ještě o:

- a) 20 % (dle § 31 odst. 2 lze použít u poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním vlastníkem stroje – SKP 29.3),
- b) 15 % (dle § 31 odst. 3 lze použít u poplatníka, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úprav vod označeného v SKP kódem 29.24.1),
- c) 10 % (dle § 31 odst. 4 lze použít u poplatníka, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zatříděného v odpisových skupinách 1 až 3, s výjimkou hmotného majetku uvedeného v § 31 odst. 2, 3 a 5).

Při rovnoměrném odpisování hmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny tyto maximální roční odpisové sazby platné pro rok 2007:

Tabulka 2: Roční odpisová sazba pro hmotný majetek (bez zvýšeného odpisu)

Odpisová skupina	V 1. roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
1a	14,2	28,6	25
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	2,0

Zdroj: Marková, H. – Daňové zákony 2007

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

Odpisová skupina	V 1. 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: Marková, H. – Daňové zákony 2007

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

Odpisová skupina	V 1. 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: Marková, H. – Daňové zákony 2007

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

Odpisová skupina	V 1. roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
1a	24,1	25,3	25
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: Marková, H. – Daňové zákony 2007

6.1.2 Zrychlený způsob odpisování

Musíme vyhledat ve zvláštní tabulce, která je součástí daňového zákona, kde jsou odpisové koeficienty pro příslušnou odpisovou skupinu.

zrychlené daňové odpisy

1. rok odpisování:

odpis = vstupní cena / koeficient

další roky odpisování:

odpis = [(vstupní cena – oprávky) x 2]/(koeficient - počet roků odpisování)

[ČERMÁKOVÁ, H. 2008]

Při zrychleném odpisování hmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny tyto koeficienty pro zrychlené odpisování platné pro rok 2007:

Tabulka 6: Koeficienty pro zrychlené odpisování

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

Zdroj: Marková, H. – Daňové zákony 2007

6.2 Daňová reforma, s účinností od 1.1.2008

Od 1.1.2008 vstoupila v platnost nová daňová reforma, která přinesla změny týkající se nejen odepisování dlouhodobého majetku.

Daňová reforma zrušila od 1.1.2008 odpisovou skupinu č. 1a. Do této odpisové skupiny patřily především motorová vozidla (kromě motocyklů) a silniční motorová vozidla, která mají v technickém průkazu zapsanou kategorii vozidla N1.

Majetek zařazený v této skupině se převádí do odpisové skupiny č. 2. Změna se týká i odpisů majetku pořízeného před 1.1.2008.

Jelikož pro odpisovou skupinu č. 1a činila minimální doba odpisování 4 roky a tyto vozidla byla převedena do odpisové skupiny č. 2 s minimální dobou odepisování 5 let, znamená to, že v případě těchto vozidel došlo ke změně v době odepisování.

Tabulka 7 : Srovnání dob odpisování v roce 2007 a 2008

Odpisová skupina	Doba odpisování v r. 2007	Doba odpisování v r. 2008
1	3	3
1a	4	----
2	5	5
3	10	10
4	20	20
5	30	30
6	50	50

Zpracováno autorem

a) rovnoměrné odpisy

Při rovnoměrném odpisování hmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny tyto maximální roční odpisové sazby:

Tabulka 8: Roční odpisová sazba pro hmotný majetek (bez zvýšeného odpisu)

Odpisová skupina	V 1. 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	2,0

Zdroj: Marková, H. – Daňové zákony 2008

Tabulka 9: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

Odpisová skupina	V 1. 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: Marková, H. – Daňové zákony 2008

Tabulka 10: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

Odpisová skupina	V 1. 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: Marková, H. – Daňové zákony 2008

Tabulka 11: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

Odpisová skupina	V 1. 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: Marková, H. – Daňové zákony 2008

b) zrychlené odpisy

Tabulka 12: Koeficienty pro zrychlené odpisování

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

Zdroj: Marková, H. – Daňové zákony 2008

Daňovou reformou byl také zrušen maximální limit pro daňové odepisování osobních automobilů. V roce 2007 byl stanoven maximální limit ve výši Kč 1 500 000,--. Pro rok 2008 byl tento limit zcela zrušen.

Účtování odepisování dlouhodobého majetku

Vypočtené odpisy dlouhodobého majetku jsou pro účetní jednotku nákladem účtovaným na účtu ve skupině 55 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (na straně MD). Současně odpisy snižují hodnotu dlouhodobého majetku, a to nepřímo pomocí příslušného účtu 07x - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08x - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.

Odpis hmotného majetku	551/08x
Odpis nehmotného majetku	551/07x

6.3 Účetní odpisy

Účetní odpisy mají odpovídat skutečnému opotřeбенí majetku, tzn. musí se přihlížet k opotřeбенí v daných podmínkách podnikatelského subjektu. Proto způsob jejich výpočtu je v pravomoci podniku a to například podle předpokládané doby použitelnosti majetku nebo ve vztahu k výkonu. Odpisy jsou stanovovány měsíčně a takto vypočtené částky nemohou být použity pro daňové účely.

Každá účetní jednotka si stanovuje tzv. odpisový plán, v němž si stanoví odpisové sazby účetních odpisů pro jednotlivé odpisové skupiny, do nichž jsou předměty dlouhodobého majetku zařídovány, podle vlastních kritérií (např. podle využívání majetku, podle času,...) dále stanoví způsob odpisování, dobu upotřebitelnosti.

Za předpokládanou dobu odpisování by měla být odepsána do nákladů celá cena, v níž je majetek oceněn v účetnictví (např. pořizovací cena u dlouhodobého majetku pořízeného koupí); proto základnou pro výpočet odpisů je tato cena dlouhodobého majetku.

Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Dvě základní metody odpisování pro výpočet účetních odpisů:

- a) metoda časová,
- b) metoda výkonová.

6.3.1 Metoda časová

U časové metody se odepisuje dlouhodobý majetek podle délky jeho používání.

Je zde velmi důležité určit okamžik, od kterého je možné daný dlouhodobý majetek začít odepisovat. Účetní odpisy se poté počítají s přesností na dny nebo na kalendářní měsíce.

Způsoby výpočtu účetního odpisu z hlediska časových metod:

1. rovnoměrný (lineární) způsob,
2. zrychlený (degresivní) způsob,
3. narůstající (progresivní) způsob. [ČERMAKOVÁ, H. 2008]

6.3.1.1 Rovnoměrný (lineární) způsob

Rovnoměrné (lineární) odpisování je takový způsob, při němž vycházíme z odpisových sazeb a odpisujeme v účetních obdobích na základě stejné odpisové sazby stejnou částku odpisů.

Tento způsob účetních odpisů lze doporučit u majetku, k jehož opotřebení dochází rovnoměrně po celou dobu používání.

Pokud účetní jednotka pořídí majetek během účetního období, bude nutno spočítat část odpisu připadající na toto období.

Rovnoměrné (lineární) účetní odpisy:

- uvažujeme s konečnou cenou dlouhodobého majetku

$$o = (PC - KC)/t$$

$$\text{nebo } o = (PC * p)/100$$

$$p = (o * 100)/PC$$

$$\text{nebo } p = [(PC - KC)/100]/(PC * t)$$

- neuvažujeme s konečnou cenou dlouhodobého majetku

$$o = PC/t$$

$$\text{nebo } o = (PC * p)/100$$

$$p = 100/t$$

- stanovení zůstatkové ceny dlouhodobého majetku

$$ZC_n = PC - (o * n)$$

kde:

o..... roční odpis v Kč

p..... roční odpisová sazba v %

n..... počet let odpisování

t..... doba odpisování v letech

PC..... počáteční cena dlouhodobého majetku v Kč

KC..... konečná cena dlouhodobého majetku v Kč

ZC_n... zůstatková cena dlouhodobého majetku po „n“ letech odpisování

6.3.1.2 Zrychlený (degresivní) způsob

Při zrychleném (degresivním) odpisování odpisujeme zpočátku vyšší částku, která postupně klesá. Postupné snižování částky odpisů je dáno vyšší hodnotou koeficientu pro zrychlené odpisování.

Tento způsob účetních odpisů lze doporučit u majetku, který ztrácí hodnotu (morálně zastarává) především v prvních letech používání.

Zrychlené (degresivní) účetní odpisy:

1. metoda stálého procenta

Částky ročních odpisů v jednotlivých letech se vypočtou stejnou roční odpisovou sazbou v % ze snižující se zůstatkové ceny.

$$p = [1 - \sqrt[t]{KC/PC}] * 100$$

$$ZC_n = PC * (1 - p/100)^n$$

$$O_{n+1} = (ZC_n * p)/100$$

kde:

PC..... počáteční cena dlouhodobého majetku

KC konečná cena dlouhodobého majetku

pstálé procento

tdoba životnosti

ZC_nzůstatková cena po „n“ letech odpisování

n.....počet let odpisování

O_{n+1} roční odpis v „n+1“ roce používání

2. metoda DDB (double – declining – balance method)

Tato metoda je založena na konstantní odpisové sazbě a klesající odpisové základně.

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

$$O_{n+1} = \% \text{ DDB} * ZC_n$$

kde:

t.....doba životnosti

ZC_n zůstatková cena majetku po „n“ letech používání

3. Metoda SYD (sum – of – the – years – digits)

Tato metoda je založena na konstantní odpisové základně a klesající odpisové sazbě.

Její název je odvozen od součtu číslic jednotlivých let životnosti.

$$\text{SYD o} = (m/\sum t) * (PC - KC)$$

kde:

m.....zbývající počet let životnosti

$\sum t$ suma úroků životnosti

PCpočáteční cena

KCkonečná cena

6.3.1.3 Narůstající (progresivní) způsob

Narůstající (progresivní) způsob – částka odpisu se zvyšuje.

Tento způsob účetních odpisů lze doporučit u majetku, který na začátku své životnosti má opotřebení minimální a postupem času se vlivem jeho používání opotřebování zvyšuje.

Tento způsob odepisování je v České republice zakázán.

1. metoda anuity

$$U = [(q - 1) * q^t] / (q^t - 1)$$

$$A = HU * U$$

$$\text{podíl na zúročení} = (HU_n * p) / 100$$

$$\text{podílu na odpis} = A - \text{podíl na zúročení}$$

kde:

U.....umořovatel

q.....úročitel

p.....procentní zúročení

t.....doba životnosti

A.....roční umořovaná částka

HU.....počáteční hodnota umořovaná (PC – KC)

HU_n ...hodnota umořovaná počátkem „n“ roku

n.....jednotlivé roky používání

6.3.2 Metoda výkonová

Tuto metodu účetního odepisování je vhodné používat u takového majetku, u kterého je míra opotřebení zcela závislá na skutečném využití majetku, tj. např. výrobní stroje.

Jedná se o výpočet odpisového koeficientu (např. s použitím množství produkce, počtu hodin, atd.), pomocí kterého je poté hodnota majetku odpisována.

7. Vyřazení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se vyřazuje z více důvodů, hlavně v důsledku jeho úplného opotřebení nebo z přílišné technické zaostalosti.

Dlouhodobý majetek lze nejčastěji vyřadit:

1. likvidací
 - dobrovolnou po skončení doby odpisování (užívání),
 - dobrovolnou před skončením doby odpisování,
 - v důsledku škod,
 - v důsledku mank,
2. prodejem,
3. přeřazením z podnikání do osobního užívání u individuálního podnikatele,
4. darováním,
5. vkladem do základního kapitálu jiného subjektu.

Vyřazení dlouhodobého majetku, který se odepisuje, lze rozdělit na dvě varianty:

- a) **zcela odepsaný dlouhodobý majetek** (tj. pořizovací cena = oprávky) – v tomto případě se účtuje pouze úbytek z majetkového účtu (převedení pořizovací ceny dlouhodobého majetku na příslušný účet oprávek)

Vyřazení majetku

08x/02x

- b) **dlouhodobý majetek je odepsán pouze částečně**, tzn. zůstatková cena odepisovaného majetku je větší než nula. Zůstatková cena je tvořena rozdílem mezi pořizovací cenou a dosavadními oprávkami.

Podle zákona o dani z příjmů může poplatník uplatnit odpis ve výši 1/2 ročního odpisu z hmotného a nehmotného majetku vyřazeného před koncem zdaňovacího období. Tento poloviční odpis je vždy daňově uznatelný, zatímco zůstatková cena je daňově uznatelná pouze v případech vyřazení dlouhodobého majetku:

- prodejem,
- likvidací,

- způsobené škodou – pokud je policií potvrzeno, že je pachatel neznámý,
- pokud je pachatel známý, tak jen do výše náhrady od pojišťovny,
- pokud jde o živelnou pohromu.

Pokud je majetek vyřazen z důvodu darování - není zůstatková cena daňově uznatelným nákladem, ale za splnění předepsaných podmínek může být odčitatelnou položkou od základu daně.

7.1 Vyřazení ne zcela odepsaného dlouhodobého hmotného majetku

Účtování vyřazení se rozděluje na tyto části:

- 1) zaúčtování 1/2 ročního odpisu dlouhodobého majetku za část běžného účetního období
- 2) doúčtování zůstatkové ceny na účet odpovídající účelu vyřazení majetku
- 3) vyřazení dlouhodobého majetku z evidence, tj. převodu částky pořizovací ceny dlouhodobého majetku na příslušný účet oprávek

1. Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku likvidací

K likvidaci dlouhodobého majetku dochází v důsledku jeho opotřebení, velké poruchovosti, velké technické zaostalosti, v důsledku poškození, popř. i z jiných příčin.

Vyřazení se provádí na podkladě Protokolu o likvidaci dlouhodobého majetku.

Zůstatková cena se musí zaúčtovat do nákladů jako dodatečný odpis, který se zaúčtuje stejně jako řádný odpis. Zůstatková cena takto zlikvidovaného majetku je daňově uznatelným nákladem v plné výši.

Je-li DLHM vyřazování v průběhu roku, zaúčtujeme:

- | | |
|--------------------------|---------|
| 1) odpis zůstatkové ceny | 551/08x |
| 2) vyřazení | 08x/02x |

2. vyřazení dlouhodobého hmotného majetku z důvodu manka či škody

Nejprve se zaúčtuje 1/2 roční odpis za část účetního období. Potom se zůstatková cena zaúčtuje do nákladů na vrub účtu 549 – Manka a škody nebo na účet 582 – Škody (mimořádné škody). Zůstatková cena zlikvidovaného majetku v důsledku poškození je daňově uznatelným nákladem do výše náhrady. Výjimku tvoří:

- případ zcizení majetku, kdy zůstatková cena je daňově uznatelným nákladem v plné výši za předpokladu, že účetní jednotka má potvrzení od policie, že škoda byla způsobena neznámým pachatelem,
- vyřazení vzniklé v důsledku živelních pohrom.

Při vyřazení v důsledku zaviněných škod a ztrát se předepsané náhrady zaúčtují do výnosů (účet 648 – Ostatní provozní výnosy nebo účet 688 – Ostatní mimořádné výnosy) se souvztažným zápisem na vrub účtu 378 – Jiné pohledávky, popř. účtu 335 – Pohledávky za zaměstnanci.

1) 1/2 ročního odpisu	551/08x
2) odpis zůstatkové ceny	549/08x
3) vyřazení	08x/02x
4) předpis náhrady od pojišťovny	378/688

3. Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku prodejem

Zůstatková cena se zaúčtuje do nákladů na účet 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Pokud je prodáván dlouhodobý majetek, který se neodepisuje (např. pozemky), lze vstupní cenu tohoto prodaného majetku zahrnout do daňových nákladů pouze do výše prodeje. V případě, že je prodáván ostatní dlouhodobý majetek, který lze daňově odepisovat, potom je zůstatková cena prodaného majetku plně daňově uznatelná.

1) ½ ročního odpisu	551/08x
2) odpis zůstatkové ceny	541/08x
3) vyřazení	08x/02x
4) faktura vystavená za prodej majetku	
cena bez DPH – základ daně	311/641
DPH	311/343

[ČERMÁKOVÁ, H. 2008]

4. Přerážení dlouhodobého majetku do osobního užívání

V případě vyřazení dlouhodobého majetku z podnikání do osobního užívání musí podnikatel (plátce DPH) odvést z vyřazeného majetku daň z přidané hodnoty (a to i v případě, že je dlouhodobý majetek již odepsán). Výjimkou je pouze vyřazení osobních automobilů, u kterých si podnikatel nemohl uplatnit nárok na odpočet daně.

1) ½ ročního odpisu	551/08x
2) odpis zůstatkové ceny	491/08x
3) DPH	491/343
4) vyřazení	08x/02x

5. Darování dlouhodobého majetku

Při darování musí „dárce“ odvést DPH finančnímu úřadu (za předpokladu, že je plátcem DPH). Daň z přidané hodnoty se odvádí na základě daňového dokladu – dokladu o použití a účtuje se na účet 543 - Dary (výjimkou je osobní automobil). Zůstatková cena není daňově uznatelným nákladem, ale za splnění předepsaných podmínek může být odčitatelnou položkou od základu daně v daňovém přiznání.

1) ½ ročního odpisu	551/08x
2) odpis zůstatkové ceny	543/08x
3) DPH	543/343
4) vyřazení	08x/02x

Při vyřazení dlouhodobého majetku z evidence vznikají často další náklady (například na demontáž, odvoz apod.) a výnosy (například použitelný materiál převzatý na sklad).

1) případné zbylé součástky nebo materiál, který zůstal po demontáži oceníme reprodukční pořizovací cenou

112/648

8. Metodika

Objektem zkoumání je výrobní družstvo, jehož předmětem podnikání je provaznická a obchodní činnost. Podnik má stanoveno ve vnitropodnikové směrnici používání pouze daňových odpisů (účetní odpisy jsou rovny daňovým).

Hlavním cílem práce je vyhodnocení odpisové politiky z pohledu různých metod odepisování a se zaměřením na daňovou reformu.

Postup

- získání potřebných informací o dlouhodobém hmotném majetku a jeho odpisování,
- sestavení jednotlivých variant odpisování,
- výpočet daňových odpisů vybraného majetku,
- výpočet účetních odpisů vybraného majetku ,
- zjištění rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy pro každou variantu,
- vyhodnocení jednotlivých variant z hlediska snížení nebo zvýšení základu daně se zaměřením na rok 2008,
- vyhodnocení odpisové politiky se zaměřením na daňovou reformu.

Zdroje informací

- podniková dokumentace výrobního družstva,
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

9. Účtování a odepisování u vybraného podniku

9.1 Charakteristika podniku

Podnik byl založen v roce 1953. Postupem času se měnil jeho název, počet zaměstnanců a také počet druhů výrobků, které podnik nabízel svým zákazníkům.

Předmětem podnikání vybraného podniku je provaznická činnost (výroba v oborech provaznictví, síťování, sportovní potřeby, potřeby pro zemědělství) a obchodní činnost (koupě zboží za účelem prodeje a další prodej kromě případů vyžadujících zvláštní povolení).

Právní forma podnikání tohoto subjektu je družstvo. Základní kapitál je tedy tvořen souhrnem členských vkladů a to ve výši minimálně Kč 50 000,--. Družstvo jako právnická osoba odpovídá za své závazky celým svým majetkem, členové družstva za závazky družstva neručí.

Statutárním orgánem družstva je představenstvo. Za představenstvo jedná navenek předseda nebo místopředseda.

Družstvo musí ze zákona tvořit nedělitelný fond, který musí zřídit již při svém vzniku, a to minimálně ve výši 10 % základního kapitálu. V dalších letech se nedělitelný fond zvyšuje o 10 % čistého zisku a to až do výše 50 % základního kapitálu.

Daný subjekt má stanoveno ve své vnitropodnikové směrnici, že bude používat pouze daňové odpisy. Účetní odpisy jsou tedy rovny daňovým odpisům.

Pro svou činnost využívá svůj majetek, který je tvořen z budov, strojů a zařízení, automobilu apod.

9.2 Evidence dlouhodobého majetku

Společnost eviduje dlouhodobý majetek pouze na syntetických účtech. Ve vnitropodnikové směrnici má stanoveno, že nepoužívá analytické účty k dlouhodobému majetku. V případě, že by se rozhodla pro analytickou evidenci, využila by členění analytických účtů podle druhu majetku.

9.3 Účtování a odepisování majetku

Podnik vlastní velké množství dlouhodobého majetku. Pro lepší orientaci jsou uvedeny jen dva příklady dlouhodobého majetku – automobil a systém regálů.

Automobil byl vybrán z důvodu zavedení daňové reformy, díky které byl automobil přeřazen z 1a odpisové skupiny do 2. odpisové skupiny.

Systém regálů byl zvolen z důvodu porovnání daňových a účetních odpisů a jejich dopad na základ daně. U tohoto majetku nedošlo zavedením daňové reformy k žádné změně.

9.3.1 Nákladní skříňový automobil

Jak již bylo uvedeno, automobil byl vybrán z důvodu změny, která nastala po zavedení daňové reformy. U tohoto majetku jsou srovnány daňové odpisy před a po reformě. Dále je ukázán dopad na základ daně, pokud by se podnik rozhodl, že bude odepisovat tento majetek prostřednictvím účetních i daňových odpisů.

9.3.1.1 Daňové odpisy

Účetní jednotka pořídila v květnu 2006 nákladní skříňový automobil Škoda Pickup za Kč 278 000,-- + DPH 19 %. Podle vnitropodnikové směrnice odepisuje společnost tento majetek dle rovnoměrných daňových odpisů (skupina 1a). Bude tedy tento automobil odepisovat 4 roky.

Účtování:

1) pořízení DHM na fakturu	278 000,--	042/321
DPH 19 %	52 820,--	343/321
2) úhrada faktury z bankovního účtu	330 820,--	321/221
3) zařazení do užívání	278 000,--	022/042
4) odpis - 1. rok (2006)	39 476,--	551/082
5) odpis - 2. rok (2007)	79 508,--	551/082
6) odpis - 3. rok (2008)	79 508,--	551/082
7) odpis - 4. rok (2009)	79 508,--	551/082

Tabulka 13: Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Rok	Odpisová skupina	Odpisová sazba	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2006	1a	14,20 %	39 476	39 476	238 524
2007	1a	28,60 %	79 508	118 984	159 016
2008	1a	28,60 %	79 508	198 492	79 508
2009	1a	28,60 %	79 508	278 000	0

Zpracováno autorem

V prvním roce odpisování byla použita odpisová sazba 14,2 %, další roky 28,6 %.

Odpis v prvním roce jsem vypočítala jako $278\,000 \cdot 14,2\% = \text{Kč } 39\,476,--$.

V dalších letech vypadají odpisy následovně: $278\,000 \cdot 28,6\% = \text{Kč } 79\,508,--$.

Přeřazení do odpisové skupiny 2

Vzhledem ke změně zákona o dani z příjmů k 1. 1. 2008 došlo ke zrušení odpisové skupiny 1a a převedení automobilů do odpisové skupiny 2. Tato změna se týká i odpisů majetku pořízeného před 1.1 2008.

Podle této změny se bude účtovat a odepisovat tento druh majetku následovně:

Účtování:

1) pořízení DHM na fakturu	278 000,--	042/321
DPH 19 %	52 820,--	343/321
2) úhrada faktury z bankovního účtu	330 820,--	321/221

3) zařazení do užívání	278 000,--	022/042
4) odpis – 1. rok (2006)	39 476,--	551/082
5) odpis – 2. rok (2007)	79 508,--	551/082
6) odpis – 3. rok (2008)	61 855,--	551/082
7) odpis – 4. rok (2009)	61 855,--	551/082
8) odpis – 5. rok (2010)	35 306,--	551/082

Tabulka 14: Odpisování dlouhodobého hmotného majetku po daňové reformě

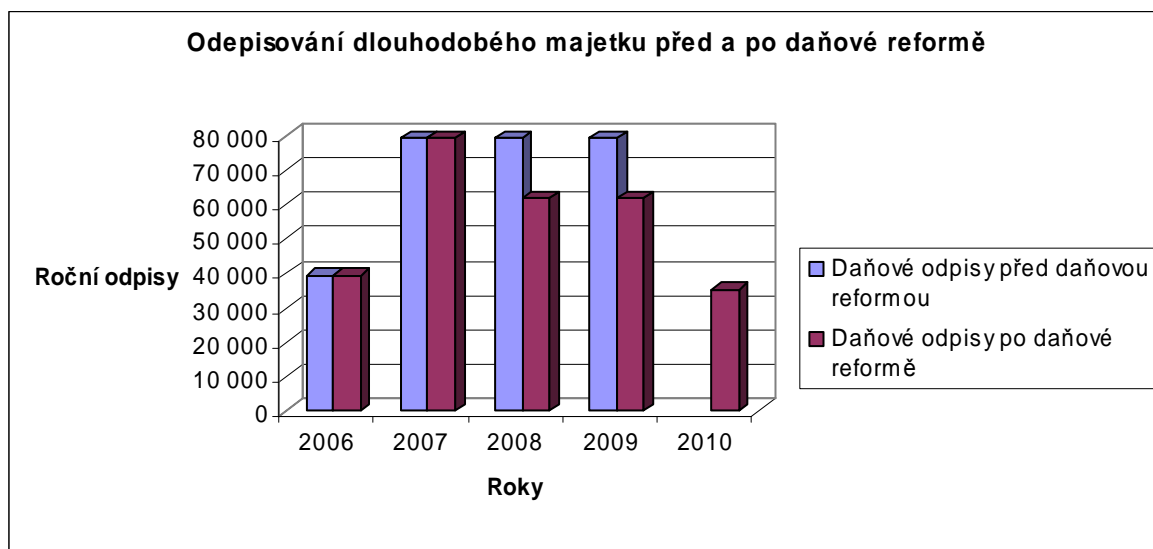
Rok	Odpisová skupina	Odpisová sazba	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2006	1a	14,20 %	39 476	39 476	238 524
2007	1a	28,60 %	79 508	118 984	159 016
2008	2	22,25 %	61 855	180 839	97 161
2009	2	22,25 %	61 855	242 694	35 306
2010	2	12,7 %	35 306	278 000	0

Zpracováno autorem

Je zřejmé, že v roce 2006 a 2007 zůstaly odpisové sazby stejné. Od roku 2008, kdy daňová reforma vstoupila v platnost, je tento majetek přeřazen do 2. odpisové skupiny. Odpisová sazba pro tento rok činí 22,25 %, tedy roční odpis je ve výši Kč 61 855,--.

Pro rok 2009 bude výše odpisu stejná jako v roce 2008. V roce 2010 dojde ke snížení odpisu na Kč 35 306,- a to z toho důvodu, že se majetek může odepsat pouze do výše vstupní ceny (tedy Kč 278 000,-). Proto v tomto roce bude sazba pouze 12,7 %.

Graf 1: Odepisování dlouhodobého majetku před a po daňové reformě



Zařazení automobilu do odpisové skupiny 1a bylo pro společnost výhodnější, protože tento majetek subjekt odepsal již za 4 roky a ne až po 5 letech – jak je tomu v současnosti. Tím došlo k přenesení výdajů spojených s majetkem do nákladů prostřednictvím odpisů dříve a společnost tak mohla získat prostředky na nákup nového majetku dříve než nyní.

9.3.1.2 Účetní odpisy

Automobil lze odepisovat i prostřednictvím účetních odpisů. Po dohodě s odbornými pracovníky firmy byly zvoleny dvě varianty. Pokud by se tedy firma rozhodla odepisovat prostřednictvím těchto odpisů, pak by odepisování při těchto variantách vypadalo následovně:

1. varianta – účetní odpisy s dobou odepisování 3 roky

Účetní jednotka pořídila v květnu 2006 nákladní skříňový automobil Škoda Pickup za Kč 278 000,-- + DPH 19 %. Stanovila dobu používání tohoto automobilu na 3 roky.

Účetní jednotka se rozhodla zahájit odepisování od 1. dne následujícího měsíce po zařazení do užívání.

3 roky * 12 měsíců = 36 měsíců

účetní odpis za 1 měsíc: $278\,000/36 = \text{Kč } 7\,723,--$

Účtování:

1) pořízení DHM na fakturu	278 000,--	042/321
DPH 19 %	52 820,--	343/321
2) úhrada faktury z bankovního účtu	330 820,--	321/221
3) zařazení do užívání	278 000,--	022/042
4) odpis - 1. rok (7 měsíců) (2006)	54 061,--	551/082
5) odpis - 2. rok (2007)	92 676,--	551/082
6) odpis - 3. rok (2008)	92 676,--	551/082
7) odpis - 4. rok (5 měsíců) (2009)	38 587,--	551/082

2. varianta – účetní odpisy s dobou odepisování 5 let

Účetní jednotka pořídila v květnu 2006 nákladní skříňový automobil Škoda Pickup za Kč 278 000,-- + DPH 19 %. Stanovila dobu používání tohoto automobilu na 5 let.

Účetní jednotka se rozhodla zahájit odpisování od 1. dne následujícího měsíce po zařazení do užívání.

5 let * 12 měsíců = 60 měsíců

účetní odpis za 1 měsíc: 278 000/60 = Kč 4 634,--

Účtování:

1) pořízení DHM na fakturu	278 000,--	042/321
DPH 19 %	52 820,--	343/321
2) úhrada faktury z bankovního účtu	330 820,--	321/221
3) zařazení do užívání	278 000,--	022/042
4) odpis - 1. rok (7 měsíců) (2006)	32 438,--	551/082
5) odpis - 2. rok (2007)	55 608,--	551/082
6) odpis - 3. rok (2008)	55 608,--	551/082
7) odpis – 4. rok (2009)	55 608,--	551/082
8) odpis – 5. rok (2010)	55 608,--	551/082
9) odpis - 6. rok (5 měsíců) (2011)	23 130,--	551/082

9.3.1.3 Porovnání účetních a daňových odpisů před a po daňové reformě

Porovnání účetních odpisů s dobou odepisování 3 roky a daňových odpisů před daňovou reformou

Tabulka 15: Porovnání účetních odpisů s dobou odepisování 3 roky a daňových odpisů rovnoměrných před daňovou reformou

Rok	Odpisy (v Kč)		Vliv na základ daně (v Kč)
	Účetní	Daňové	
2006	54 061	39 476	14 585
2007	92 676	79 508	13 168
2008	92 676	79 508	13 168
2009	38 587	79 508	- 40 921

Zpracováno autorem

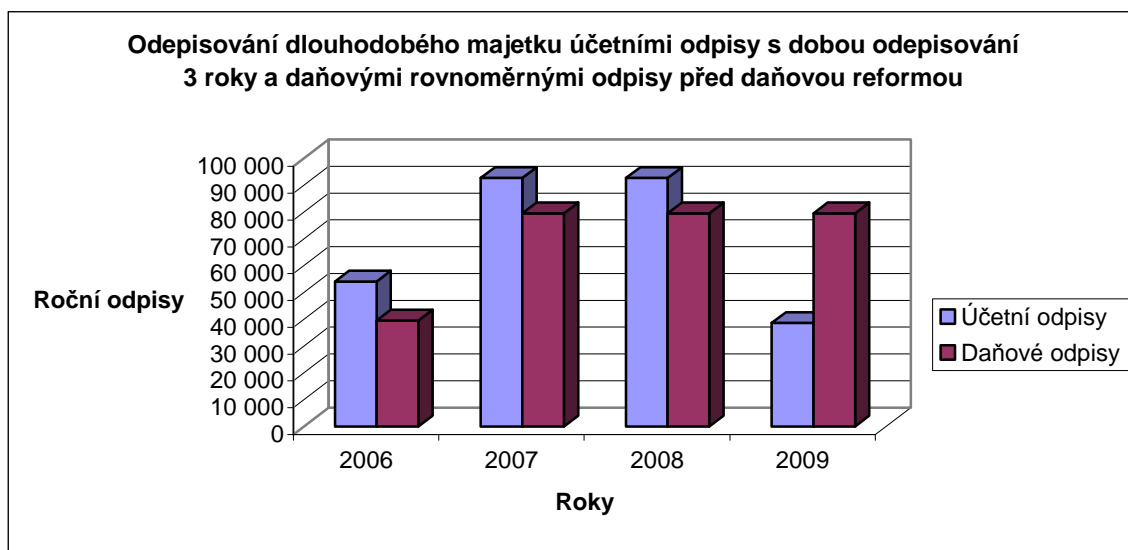
Z výše uvedené tabulky je patrné, že v roce 2006 rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy činil Kč 14 585,--. Pokud by se subjekt rozhodl, že bude odepisovat i účetně, pak by tento rozdíl zvyšoval základ daně (o Kč 14 585,--).

V roce 2007 by rozdíl mezi odpisy činil Kč 13 168,--, což by mělo za následek také zvýšení základu daně daného subjektu.

V letošním roce je stejný vliv na základ daně jako v roce 2007, tedy rozdíl Kč 13 168,-- je zvyšující položkou základu daně.

Rok 2009 by přinesl snížení základu daně o Kč 40 921,--.

Graf 2: Odepisování dlouhodobého majetku účetními odpisy s dobou odepisování 3 roky a daňovými rovnoměrnými odpisy před daňovou reformou



Z výše uvedeného grafu je patrný vývoj účetních a daňových odpisů během doby odepisování dlouhodobého majetku.

Porovnání účetních odpisů s dobou odepisování 3 roky a daňových odpisů po daňové reformě

Tabulka 16: Porovnání účetních odpisů s dobou odepisování 3 roky a daňových odpisů rovnoměrných po daňové reformě

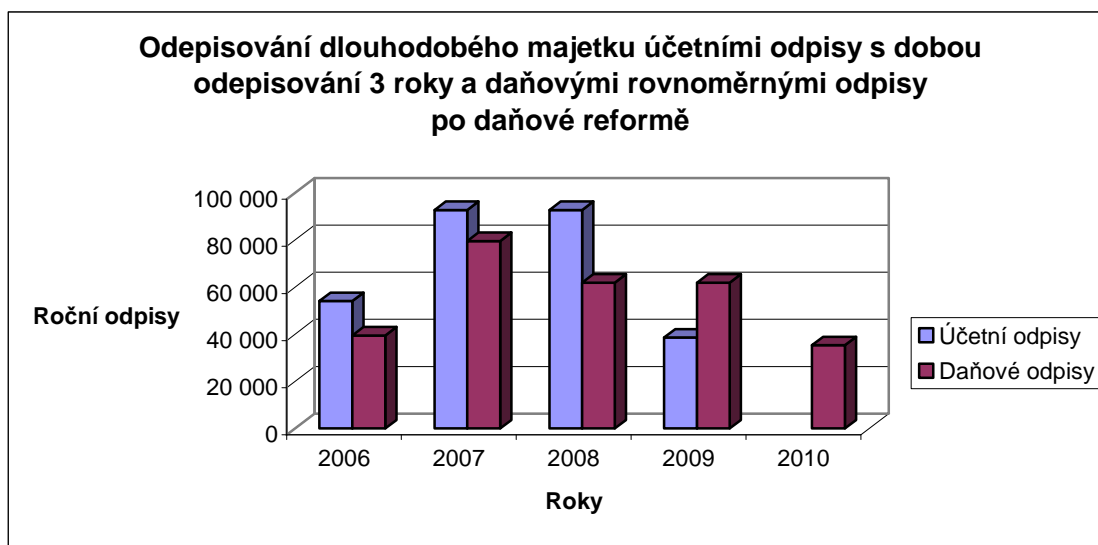
Rok	Odpisy (v Kč)		Vliv na základ daně (v Kč)
	Účetní	Daňové	
2006	54 061	39 476	14 585
2007	92 676	79 508	13 168
2008	92 676	61 855	30 821
2009	38 587	61 855	- 23 268
2010	-	35 306	- 35 306

Zpracováno autorem

Stejně jako v předchozím příkladu je rozdíl patrný až od roku 2008, kdy daňová reforma přinesla změnu, a to přeřazení daného druhu majetku do jiné odpisové skupiny. Toto přeřazení má za následek zvýšení základu daně o Kč 30 821,--, což je v porovnání s předchozí tabulkou o Kč 17 653,-- více.

Rok 2009 by přinesl snížení základu daně o Kč 23 268,--. Vzhledem k tomu, že v roce 2010 je majetek již účetně odepsán je rozdíl účetních a daňových odpisů ve výši Kč 35 306,--. Tento rozdíl bude snižovat základ daně.

Graf 3: Odepisování dlouhodobého majetku účetními odpisy s dobou odepisování 3 roky a daňovými rovnoměrnými odpisy po daňové reformě



Porovnání účetních odpisů s dobou odepisování 5 let a daňových odpisů před daňovou reformou

Tabulka 17: Porovnání účetních odpisů s dobou odepisování 5 let a daňových odpisů rovnoměrných před daňovou reformou

Rok	Odpisy (v Kč)		Vliv na základ daně (v Kč)
	Účetní	Daňové	
2006	32 438	39 476	- 7 038
2007	55 608	79 508	- 23 900
2008	55 608	79 508	- 23 900
2009	55 608	79 508	- 23 900
2010	55 608	-	55 608
2011	23 130	-	23 130

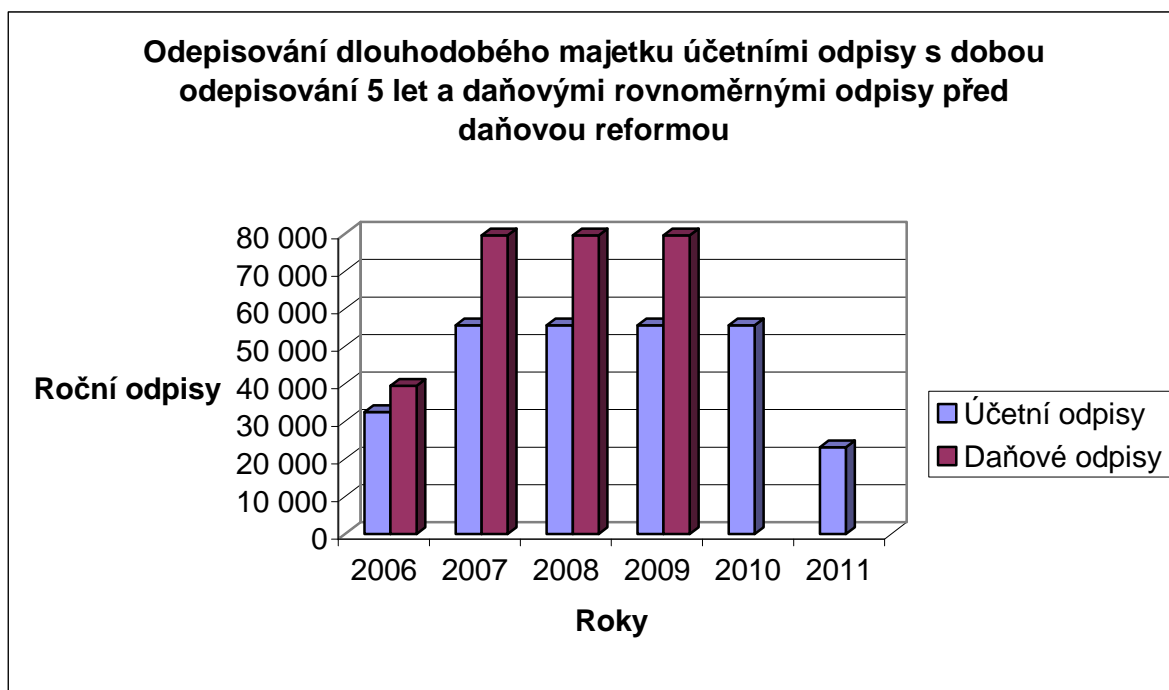
Zpracováno autorem

Z výše uvedené tabulky je patrné, že pro rok 2006 je rozdíl účetních a daňových odpisů ve výši Kč 7 038,--. Tento rozdíl představuje snížení základu daně o tuto částku.

Rok 2007, 2008 a 2009 přináší také snížení základu daně o Kč 23 900,--.

V roce 2010 a 2011 bude zvýšen základ daně, protože z daňově je majetek již odepsán.

Graf 4: Odepisování dlouhodobého majetku účetními odpisy s dobou odepisování 5 let a daňovými rovnoměrnými odpisy před daňovou reformou



Porovnání účetních odpisů s dobou odepisování 5 let a daňových odpisů po daňové reformě

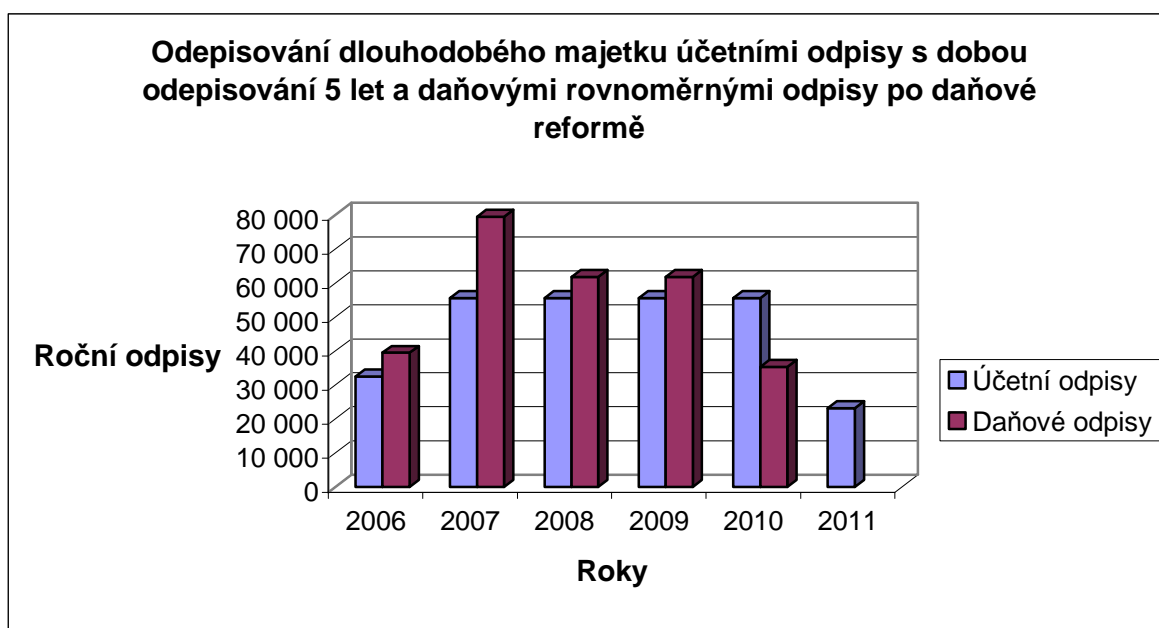
Tabulka 18: Porovnání účetních odpisů s dobou odepisování 5 let a daňových odpisů rovnoměrných po daňové reformě

Rok	Odpisy (v Kč)		Vliv na základ daně (v Kč)
	Účetní	Daňové	
2006	32 438	39 476	- 7 038
2007	55 608	79 508	- 23 900
2008	55 608	61 855	- 6 247
2009	55 608	61 855	- 6 247
2010	55 608	35 306	20 302
2011	23 130	-	23 130

Zpracováno autorem

Změna vyvolaná daňovou reformou je patrná z předcházející tabulky. Pro rok 2008 a 2009 je rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy výši Kč 6 247,--. Tento rozdíl se odečte od základu daně. V roce 2010 je rozdíl odpisů Kč 20 302,-- , což znamená, že tento rozdíl také zvýší základ daně. V roce 2011 se základ daně zvýší o částku Kč 23 130,- , protože majetek je již daňově odepsán.

Graf 5: Odepisování dlouhodobého majetku účetními odpisy s dobou odepisování 5 let a daňovými rovnoměrnými odpisy po daňové reformě.



9.3.1.4 Následek daňové reformy na základ daně

U konkrétního příkladu jsou odpisy a jejich vliv na základ daně následující:

Následek daňové reformy při odepisování účetními odpisy s dobou odepisování 3 roky a daňovými odpisy je pro rok 2008 ve výši Kč 17 653,-- (při odepisování účetními odpisy po dobu 3 let před daňovou reformou činil rozdíl účetních a daňových odpisů Kč 13 168,-- , po daňové reformě Kč 30 821,--). Tento rozdíl zvyšuje základ daně.

Následek daňové reformy při odepisování účetními odpisy s dobou odepisování 5 let a daňovými odpisy je pro rok 2008 ve výši také Kč 17 653,-- (při odepisování

účetními odpisy po dobu 5 let před daňovou reformou činil rozdíl účetních a daňových odpisů Kč – 23 900,--, po daňové reformě Kč – 6 247,--). Tento rozdíl snižuje základ daně.

9.3.2 Systém regálů

Na systému regálů, který byl pořízen a zařazen do užívání v roce 2008, je aplikováno zavedení účetních odpisů a jejich vliv na základ daně společnosti. Daňová reforma neměla žádný vliv na tento majetek, protože majetek patří do 2. odpisové skupiny a v té ke změnám nedošlo.

V letošním roce si firma poříдила systém regálů do svého skladu. Cena vybavení skladu byla Kč 68 000,-- + DPH 19 %, tedy celková částka činila Kč 80 920,--. Danou částku firma zaplatila převodem ze svého bankovního účtu.

Podle vnitropodnikové směrnice subjekt zařadil dlouhodobý hmotný majetek do 2. odpisové skupiny rovnoměrných daňových odpisů, majetek bude tedy odepisován 5 let.

Účtování:

1) pořízení DHM na fakturu	68 000,--	042/321
DPH 19 %	12 920,--	343/321
2) úhrada faktury z bankovního účtu	80 920,--	321/221
3) zařazení do užívání	68 000,--	022/042
4) odpis – 1. rok (2008)	7 480,--	551/082
5) odpis – 2. rok (2009)	15 130,--	551/082
6) odpis – 3. rok (2010)	15 130,--	551/082
7) odpis – 4. rok (2011)	15 130,--	551/082
8) odpis – 5. rok (2012)	15 130,--	551/082

Daňové odpisy

Rovnoměrné odpisy:

Tabulka 19: Rovnoměrné odpisy

Rok	Odpisová skupina	Odpisová sazba	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2008	2	11,00 %	7 480	7 480	60 520
2009	2	22,25 %	15 130	22 610	45 390
2010	2	22,25 %	15 130	37 740	30 260
2011	2	22,25 %	15 130	52 870	15 130
2012	2	22,25 %	15 130	68 000	0

Zpracováno autorem

V prvním roce byla použita sazba 11 %, tj. odpis za tento rok je ve výši Kč 7 480,--.

V následujících letech je stanoveno 22,25 % tzn. že odpis bude pro další roky stejný a to ve výši Kč 15 130,--.

Je tedy patrný vývoj ročních odpisů rovnoměrných, kdy v prvním roce jsou odpisy ve výši Kč 7 480,--, v druhém roce vzrostly na Kč 15 130,-- a poté jsou konstantní.

9.3.2.1 Možné rozhodnutí pro změnu odpisové politiky

Pokud by se subjekt rozhodl změnit odpisovou politiku může využít další metody odepisování. Mezi tyto metody můžeme zařadit z daňových odpisů:

- daňové odpisy zrychlené

1. rok odepisování:

odpis = vstupní cena / koeficient

odpis v roce 2008 = 68 000 / 5 = Kč 13 600,--

další roky odepisování:

odpis = (vstupní cena – oprávky) x 2 / koeficient - počet roků odepisování

odpis v roce 2009 = (68 000 – 13 600) x 2 / 6 – 1 = Kč 21 760,--

Tabulka 20: Daňové odpisy zrychlené

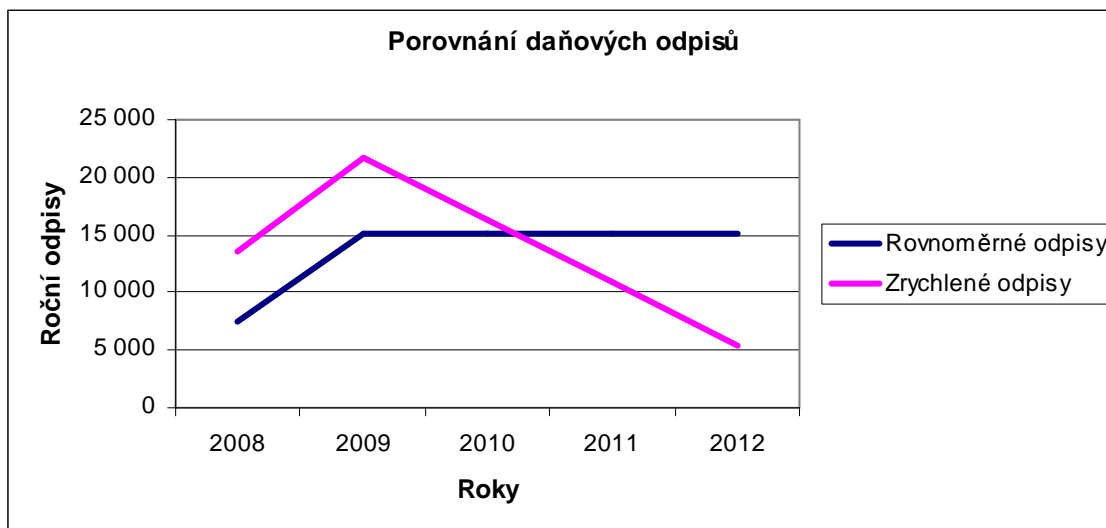
Rok	Odpisová skupina	Koeficienty odepisování	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2008	2	5	13 600	13 600	54 400
2009	2	6	21 760	35 360	32 640
2010	2	6	16 320	51 680	16 320
2011	2	6	10 880	62 560	5 440
2012	2	6	5 440	68 000	0

Zpracováno autorem

Z výše uvedené tabulky je patrné, že díky daňovým odpisům zrychleným se roční odpis nejdříve zvyšuje (z Kč 13 600,-- na Kč 21 760,--) a poté se zase začíná snižovat.

Z následujícího grafu je patrný rozdíl mezi rovnoměrnými a zrychlenými odpisy. U rovnoměrných odpisů se cena majetku přenáší do nákladů po celou dobu odepisování ve stejné výši, s výjimkou prvního roku. Tento trend je způsoben konstantní odpisovou sazbou, která je uplatňována právě od druhého roku. U zrychlených odpisů se odpis v prvních dvou letech zvyšuje a poté se postupně začíná snižovat.

Graf 6: Porovnání daňových odpisů



Účetní odpisy

Z účetních odpisů byly posuzovány následující typy odpisů:

a) lineární odpisy

- neuvažují s konečnou cenou dlouhodobého majetku (konečná cena majetku je nulová)

$$o = PC/t \quad \text{nebo } o = (PC * p)/100$$

$$o = 68\,000/5 = \text{Kč } 13\,600,--$$

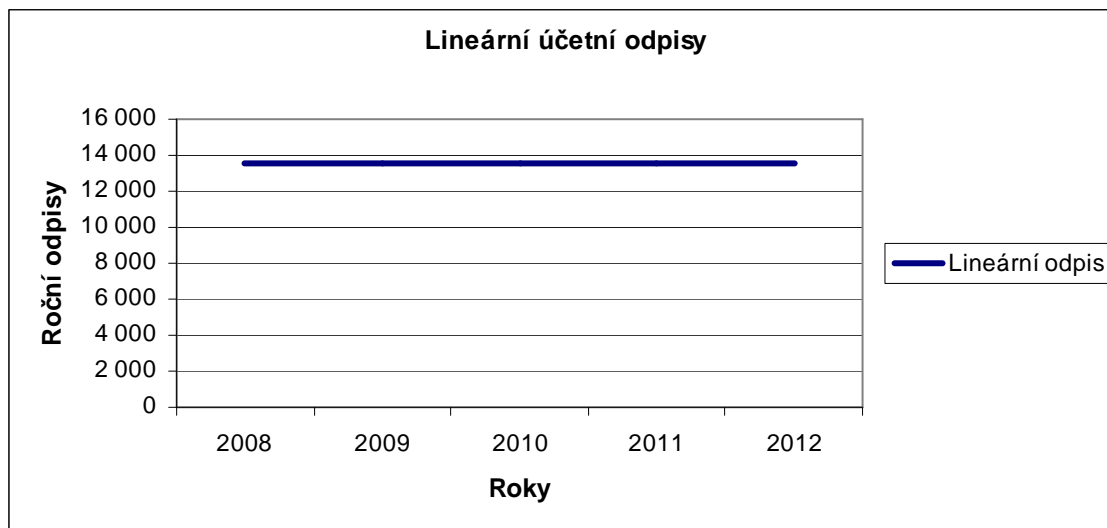
$$p = 100/t$$

Tabulka 21: Lineární odpisy

Rok	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2008	13 600	13 600	54 400
2009	13 600	27 200	40 800
2010	13 600	40 800	27 200
2011	13 600	54 400	13 600
2012	13 600	68 000	0

Zpracováno autorem

Graf 7: Lineární účetní odpisy



Lineární odpisy jsou stále během životnosti majetku ve stejné výši.

Porovnání použití rovnoměrných daňových odpisů a lineárních účetních odpisů

Tabulka 22: Porovnání daňových a účetních odpisů

Rok	Odpisy (v Kč)		Vliv na základ daně (v Kč)
	Účetní	Daňové	
2008	13 600	7 480	6 120
2009	13 600	15 130	- 1 530
2010	13 600	15 130	- 1 530
2011	13 600	15 130	- 1 530
2012	13 600	15 130	- 1 530

Zpracováno autorem

Vzhledem k tomu, že v prvním roce používání vybavení daného skladu jsou účetní odpisy (Kč 13 600,--) vyšší než daňové odpisy (Kč 7 480,--), musí účetní jednotka modifikovat svůj základ daně. Daňově uznatelným nákladem je pouze Kč 7 480,--. Účetní jednotka tedy musí upravit svůj základ daně a to zvýšením nákladů o Kč 6 120,-- (rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy).

V dalších letech odepisování majetku dojde ke snížení základu daně o Kč 1 530,--.

b) degressivní odpisy

Metoda SYD

$$SYD_o = (m/\sum t) * (PC - KC)$$

$$\text{Odpis v roce 2008} = (5/(1+2+3+4+5)) * 68000 = \text{Kč } 22\,667,--$$

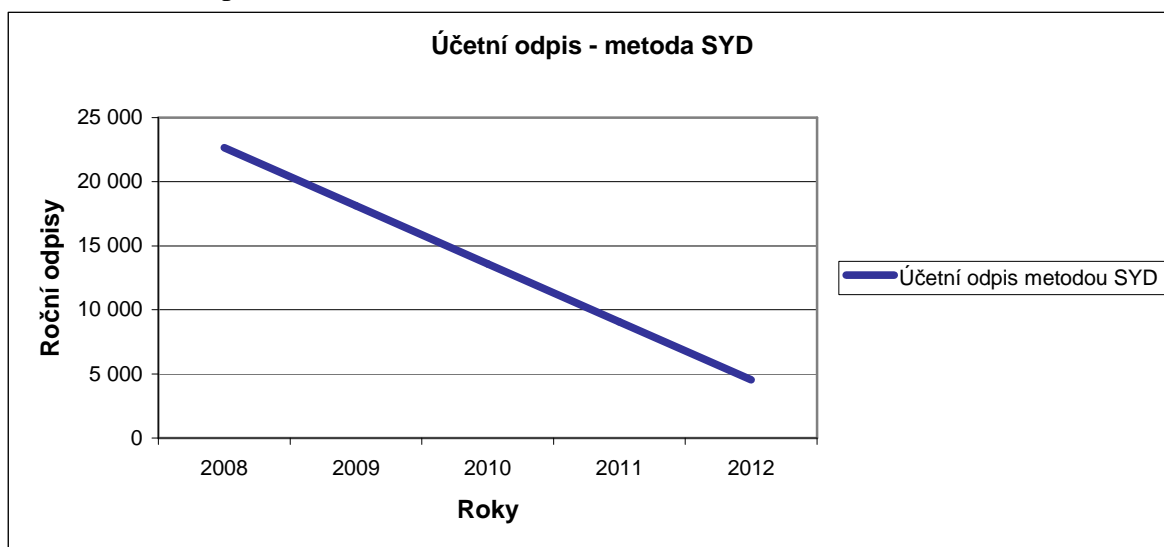
$$\text{Odpis v roce 2009} = (4/(1+2+3+4+5)) * 68\,000 = \text{Kč } 18\,134,--$$

Tabulka 23: Degresivní odpisy metodou SYD

Rok	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2008	22 667	22 667	45 333
2009	18 134	40 801	27 199
2010	13 600	54 401	13 599
2011	9 067	63 468	4 532
2012	4 532	68 000	0

Zpracováno autorem

Graf 8: Účetní odpis metodou SYD



Tato metoda je založena na klesající odpisové sazbě a konstantní odpisové základně.

Porovnání použití rovnoměrných daňových odpisů a degressivních účetních odpisů

Tabulka 24: Porovnání daňových a účetních odpisů

Rok	Odpisy (v Kč)		Vliv na základ daně (v Kč)
	Účetní	Daňové	
2008	22 667	7 480	15 187
2009	18 134	15 130	3 004
2010	13 600	15 130	- 1 530
2011	9 067	15 130	- 6 063
2012	4 532	15 130	- 10 598

Zpracováno autorem

Účetní odpisy degressivní jsou v roce 2008 ve výši Kč 22 667,-- a daňové odpisy Kč 7 480,--. Rozdíl mezi těmito odpisy je ve výši Kč 15 187,--. O tuto částku si musí subjekt navýšit základ daně.

V roce 2009 je rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy ve výši Kč 3 004,--, který má za následek také zvýšení základu daně. Od roku 2010 dojde ke snižování základu daně, a to v roce 2010 o Kč 1 530,--, v roce 2011 o Kč 6 063,-- a v roce 2012 o Kč 10 598,--.

10. Závěr

Hlavním cílem práce bylo vyhodnocení odpisové politiky z pohledu různých metod odepisování a se zaměřením na daňovou reformu.

Teoretická část byla věnována charakteristice a rozdělení dlouhodobého majetku, jeho pořízení, ocenění, evidenci, vyřazení a zejména daňovým a účetním odpisům.

Teoretické závěry byly aplikovány na praktických příkladech vybraných druhů dlouhodobého majetku.

Smyslem práce bylo vyhodnocení vlivu daňové reformy na praktických příkladech. Dalším cílem bylo srovnání účetních a daňových odpisů z pohledu hospodářského výsledku a jeho transformace na základ daně.

Prvním příkladem bylo posouzení způsobu odepisování nákladního automobilu, který účetní jednotka odepisuje prostřednictvím daňových odpisů rovnoměrných, majetek byl zařazen do odpisové skupiny č. 1a.

Od 1.1.2008, kdy vstoupila v platnost daňová reforma, přeřadil subjekt tento druh majetku do odpisové skupiny č. 2. Díky této změně odpisové skupiny, tím pádem i odpisové sazby, dojde ke snížení ročního odpisu v roce 2008 o Kč 17 653,-- (roční odpis před daňovou reformou v roce 2008 Kč 79 508,--, roční odpis po daňové reformě v roce 2008 Kč 61 855,--). Tím také dojde k prodloužení doby odepisování ze 4 let na současných 5 let.

Dále jsou uvedena srovnání účetních a daňových odpisů. U účetních odpisů jsou uvedeny dvě varianty. V první variantě je stanovena doba odepisování 3 roky, ve druhé variantě 5 let. Je provedeno srovnání těchto dvou variant s daňovými odpisy před daňovou reformou a po daňové reformě.

Z porovnání vyplynul následek daňové reformy na základ daně roku 2008, který při variantě účetních odpisů s dobou odepisování 3 roky a daňovými odpisy před a po daňové reformě činí rozdíl, který zvyšuje základ daně o Kč 17 653,--.

Následek daňové reformy při odepisování účetními odpisy s dobou odepisování 5 let a daňovými odpisy je pro rok 2008 ve výši Kč - 17 653,--, rozdíl snižuje základ daně.

Druhý praktický příklad, týkající se nového regálového systému, byl zaměřen na porovnání účetních a daňových odpisů z pohledu hospodářského výsledku a jeho transformace na základ daně. Majetek byl zařazen do odpisové skupiny č. 2, bude ho tedy účetní jednotka odepisovat rovnoměrně 5 let. Vzhledem k tomu, že byl majetek pořízen v roce 2008 nelze zde určit vliv daňové reformy.

U tohoto příkladu jsou provedeny možné návrhy změn odpisové politiky.

Nejdříve je uveden rozdíl mezi rovnoměrnými a zrychlenými daňovými odpisy.

U rovnoměrných odpisů se cena majetku přenáší do nákladů po celou dobu odepisování ve stejné výši, s výjimkou prvního roku. Tento trend je způsoben konstantní odpisovou sazbou, která je uplatňována právě od druhého roku. U zrychlených odpisů se odpis v prvních dvou letech zvyšuje a poté se postupně začíná snižovat.

Dále jsou uvedeny příklady účetních odpisů, které jsem pro majetek vybrala a porovнала s daňovými odpisy a uvedla jejich vliv na základ daně se zaměřením na rok 2008.

Při porovnání daňových odpisů rovnoměrných (Kč 7 480,--) a účetních odpisů lineárních (Kč 13 600,--) vznikl vliv na základ daně ve výši Kč 6 120,--. Vzhledem k tomu, že účetní odpisy byly vyšší než daňové musí účetní jednotka modifikovat svůj hospodářský výsledek. Daňově uznatelným nákladem je pouze Kč 7 480,--. Účetní jednotka tedy musí upravit svůj základ daně a to zvýšením nákladů o Kč 6 120,-- (rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy).

Při porovnání daňových odpisů rovnoměrných (Kč 7 480,--) a účetních odpisů degresivních pomocí metody SYD (Kč 22 667,--) je vliv na základ daně ve výši Kč 15 187,--. O tuto částku si musí subjekt zvýšit základ daně.

Pro rok 2008 by byla vhodnější kombinace daňových odpisů rovnoměrných a účetních odpisů lineárních, kde by byl vliv na základ daně o Kč 9 067,-- menší než v případě použití kombinace daňových odpisů zrychlených a účetních odpisů degresivních pomocí metody SYD.

11. Přehled použité literatury

BAUER, D., PLESNIVÝ, P., SVATOŠOVÁ, J.: *Zákon o účetnictví s komentářem 2007*, ANAG 2007

ČERMÁKOVÁ, H. *Účetnictví shrnutí základů pro maturanty, vysokoškoláky i podnikatele*. Ostrava: Mirago, 2008

MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2007*. Praha: Grada Publishing, 2007

MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2008*. Praha: Grada Publishing, 2008

RYNEŠ, P.: *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2007*, ANAG 2007

ŠTOHL, P. *Učebnice účetnictví pro střední školy a pro veřejnost*. Havlíčkův Brod: Tiskárny Havlíčkův Brod, 2007

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L.: *Daňový systém ČR 2006*, VOX 2006

Vyhláška č. 500/2002 Sb

12. Seznam tabulek a grafů

Tabulka 1: Zatřídění majetku do skupin pro rok 2007

Tabulka 2: Roční odpisová sazba pro hmotný majetek (bez zvýšeného odpisu)

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

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

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

Tabulka 6: Koeficienty pro zrychlené odpisování

Tabulka 7: Srovnání dob odpisování v roce 2007 a 2008

Tabulka 8: Roční odpisová sazba pro hmotný majetek (bez zvýšeného odpisu)

Tabulka 9: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

Tabulka 10: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

Tabulka 11: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

Tabulka 12: Koeficienty pro zrychlené odpisování

Tabulka 13: Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Tabulka 14: Odpisování dlouhodobého hmotného majetku po daňové reformě

Tabulka 15: Porovnání účetních a daňových odpisů s dobou odepisování 3 roky a daňových odpisů rovnoměrných před daňovou reformou

Tabulka 16: Porovnání účetních a daňových odpisů s dobou odepisování 3 roky a daňových odpisů rovnoměrných po daňové reformě

Tabulka 17: Porovnání účetních odpisů s dobou odepisování 5 let a daňových odpisů rovnoměrných před daňovou reformou

Tabulka 18: Porovnání účetních odpisů s dobou odepisování 5 let a daňových odpisů rovnoměrných po daňové reformě

Tabulka 19: Rovnoměrné odpisy

Tabulka 20: Daňové odpisy zrychlené

Tabulka 21: Lineární odpisy

Tabulka 22: Porovnání daňových a účetních odpisů

Tabulka 23: Degresivní odpisy metodou SYD

Tabulka 24: Porovnání daňových a účetních odpisů

Graf 1: Odepisování dlouhodobého majetku před a po daňové reformě

Graf 2: Odepisování dlouhodobého majetku účetními odpisy s dobou odepisování 3 roky a daňovými rovnoměrnými odpisy před daňovou reformou

Graf 3: Odepisování dlouhodobého majetku účetními odpisy s dobou odepisování 3 roky a daňovými rovnoměrnými odpisy po daňové reformě

Graf 4: Odepisování dlouhodobého majetku účetními odpisy s dobou odepisování 5 let a daňovými rovnoměrnými odpisy před daňovou reformou

Graf 5: Odepisování dlouhodobého majetku účetními odpisy s dobou odepisování 5 let a daňovými rovnoměrnými odpisy po daňové reformě

Graf 6: Porovnání daňových odpisů

Graf 7: Lineární účetní odpisy

Graf 8: Účetní odpisy metodou SYD