

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Teze bakalářské práce

Dlouhodobý majetek z hlediska účetního i daňového

Vypracovala: Lucie Michalčíková

Vedoucí práce: Ing. Miroslava Vlčková Ph.D., MBA.

České Budějovice

2023

Klíčová slova: Dlouhodobý hmotný majetek, účetní odpisy, daňové odpisy, problematika daní

JEL Classification: M41 – Accounting

Anotace:

Tato bakalářská práce je zaměřena na dlouhodobý majetek z hlediska účetního a daňového. Jejím cílem je analyzovat pořizování, účtování, oceňování, vyřazování a zejména odpisování dlouhodobého majetku. Tyto teoretické poznatky jsou dále aplikovány v analýze konkrétního podniku v praktické části práce. Pro zhodnocení hospodaření v oblasti dlouhodobého majetku byla vybrána menší účetní jednotka provozující cestovní kancelář. Podle účetních výkazů a interních materiálů byla provedena analýza v oblasti stálých aktiv, tedy způsoby pořizování dlouhodobého majetku, jeho evidence, účtování, a především byly zhodnoceny způsoby odpisování. Dále byly vypočteny jiné možnosti účetních i daňových odpisů, zhodnoceny rozdíly mezi nimi a dopady na základ daně z příjmů. Závěrečná část práce shrnuje výsledky praktické části a obsahuje doporučení pro účetní jednotku v oblasti hospodaření s dlouhodobým majetkem.

Úvod a přehled literatury

Tato bakalářská práce je zaměřena na dlouhodobý majetek z hlediska účetního a daňového. Dlouhodobý majetek zaujímá zpravidla podstatnou část aktiv ve většině podniků, jednou z jeho primárních úloh, co se týče daňového systému, je ovlivňování základu daně z příjmů.

Dlouhodobý majetek je vymezen v několika právních předpisech, a to v zákoně 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákoně č. 586/1992 Sb., Zákon České národní rady o daních z příjmů a vyhlášce 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Také je upraven v Českých účetních standardech. Podle této legislativy se dlouhodobý majetek rozděluje na dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek. Každý legislativní rámec má tento pojem vymezen mírně odlišně, hlavně vlastnostmi z daňového a účetního hlediska. Podle zákona o účetnictví si účetní jednotka sama určuje finanční hranici, podle které zařazuje majetek do dlouhodobého majetku, naopak podle zákona o daních z příjmů je hranice pořizovací ceny určena zákonem. Minimální doba použitelnosti nebo doba držby musí být delší než dvanáct měsíců, a to v obou případech.

Tato práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část, kdy teoretická část se zabývá charakteristikou dlouhodobého majetku z obou hledisek, způsoby jeho pořizování, oceňování, účtování i vyřazování. Hlavní důraz je kladen na odpisování majetku, které vyjadřuje postupné opotřebování majetku a přenáší jeho pořizovací cenu postupně do nákladů.

V praktické části je provedena analýza oblasti dlouhodobého majetku v konkrétní účetní jednotce. Nejprve je účetní jednotka obecně představena a dále je provedena analýza celkového přehledu majetku ve společnosti na základě jejích interních dokladů a účetních výkazů. Dále jsou zkoumány způsoby odpisování jednotlivých druhů majetku a poté vypočteny další možné varianty odpisování. V neposlední řadě je ukázán také vliv rozdílů mezi odpisy na snížení či zvýšení základu daně z příjmů, tedy pokud daňové odpisy převyšují odpisy účetní, účetní jednotka si může daňový základ o tento rozdíl snížit a naopak. V závěru práce jsou na základě výpočtů navrženy možné optimalizační varianty pro účetní jednotku pro efektivnější hospodaření s dlouhodobým majetkem.

Cíl práce

Cílem práce je analyzovat dlouhodobý majetek jako stálé aktivum z účetního i daňového hlediska, zhodnotit jeho pořízení, oceňování, vyřazování i účtování, a následně aplikovat teoretické poznatky na vybranou účetní jednotku.

Metodika

Pro zpracování části teoretické byla využita metoda literární rešerše, kdy byla nalezena literatura, která hovoří o této oblasti účetnictví. Byly využity informace spíše z českých knih, jelikož tato práce se zabývá problematikou účetnictví v České republice, a také bylo čerpáno z platných legislativních předpisů.

Praktická část využívá informace obsažené v části teoretické a dále je aplikuje na vybraný konkrétní podnik. Pro získání potřebných informací o podniku bylo nutné využít

metodu sběru dat a konzultovat to s příslušnými zaměstnanci podniku. Dále je provedena analýza již nasbíraných dat. Podnik pro tuto analýzu je společnost s ručením omezením s předmětem činnosti provozování cestovní kanceláře.

Na základě dat získaných z podniku, tedy účetních výkazů, inventárních karet majetku a odpisových plánů, bude tato práce zkoumat, jakými metodami byl v podniku majetek pořízován, jakými metodami účetní jednotka majetek odpisuje. Také budou analyzovány účetní a daňové odpisy a jejich dopady na daň z příjmů a následně vypočteny jiné možné varianty odpisů. Pokud není uvedeno jinak, částky odpisů a cen v tabulkách jsou uvedeny v Kč.

Ve výpočtech odpisů v této části práce jsou použity například tyto vzorce.

Pro účetní odpisy:

$$\text{Vzorec pro výpočet rovnoměrných odpisů: } O = \frac{VC}{t} \quad (1)$$

kde:

VC = Pořizovací cena;

t = čas, po který bude majetek odepisován

$$\text{Vzorec pro výpočet zrychlených odpisů: } O = \frac{2*VC*(t+1-i)}{t*(t+1)} \quad (2)$$

kde:

VC = Pořizovací cena;

t = čas, po který bude majetek odepisován;

i = rok odepisování

$$\text{Vzorec pro výpočet zpomalených odpisů: } O = \frac{2*VC*i}{t*(t+1)} \quad (3)$$

kde:

VC = Pořizovací cena;

t = čas, po který bude majetek odepisován;

i = rok odepisování

Pro daňové odpisy:

$$\text{Rovnoměrné odpisy} = \frac{VC*ROS}{100} \quad (4)$$

kde:

VC = vstupní cena majetku;

ROS = roční odpisová sazba.

$$\text{Zrychlené odpisy: Odpis v prvním roce} = \frac{VC}{K1} \quad (5)$$

kde:

VC = vstupní cena;

K1 = koeficient pro první rok odepisování.

$$\text{Odpis pro další roky} = \frac{2*ZC}{K2-n} \quad (6)$$

kde:

ZC = zůstatková cena;

K2 = koeficient pro další roky zrychleného odepisování;

n = počet let, kdy byl majetek již odepisován.

Celková opotřebovanost majetku, tedy stupeň odepsanosti majetku, se počítá podle vzorce:

$$\text{Stupeň odepsanosti majetku} = 1 - \frac{DM \text{ v zůstatkových cenách}}{DM \text{ v pořizovacích cenách}}. \quad (7)$$

Veškeré používané účty jsou uvedeny v příloze práce v účtové osnově.

Výsledky

V praktické části práce bylo zjištěno, že v této účetní jednotce jsou účetní odpisy počítány stejně jako odpisy daňové, což je v rozporu s věrným zobrazením skutečnosti, jelikož právě daňové odpisy, podle kterých jsou zde účetní odpisy počítány, skutečné opotřebení nezobrazují, a tedy neodrážejí stav majetku ve společnosti, což by mělo být hlavním účelem odpisů účetních. V některých menších společnostech to takto praktikují, jelikož si tím usnadňují práci. V tomto případě ale vznikají nesoulady například při pořízení majetku v průběhu roku, což by účetní jednotka měla při odpisování brát v úvahu.

Účetní odpisy se navíc běžně účtují měsíčně, což je zde jinak, jelikož z odpisového plánu účetní jednotky vyplývá, že odpisy účtují jen jednou ročně, což by měla ÚJ upravit.

Co se týče vlivu na základ daně z příjmů, jelikož jsou účetní i daňové odpisy totožné, nevznikají tedy žádné rozdíly, a tudíž není daň z příjmů těmito rozdíly nijak ovlivněna. Pouze odpisy ovlivňují výsledek hospodaření v plné výši, a tím i daň z příjmů. Nedochází ale k jejímu snižování pomocí rozdílů mezi odpisy. Jelikož zde nejsou žádné rozdíly, účetní jednotka tedy neúčtuje o odložené dani, což by se mohlo při použití zde vypočítaných odpisů změnit.

V této práci byly podrobněji analyzovány odpisy třech druhů majetku. Jeden s rovnoměrnými odpisy, druhý se zrychlenými odpisy a poslední se nachází v rozdílné odpisové skupině než předchozí.

U prvního příkladu byla analýza zaměřena na objektiv Canon. Tento objektiv byl pořízen v roce 2013. Podle vlastních výpočtů byly účetní odpisy přepočítány na měsíční rovnoměrné časové odpisy. Pro přehlednost v tabulkách jsou odpisy sečteny za celý rok. V tomto případě podle výpočtů by tedy pro účetní jednotku bylo výhodnější, kdyby odpisy počítala tímto způsobem. Jak je vidět z tabulky 1, ve většině let odpisování daňové odpisy převyšují účetní, a tedy by tím pádem společnost mohla ušetřit na dani z příjmů. Z titulu odložené daně by například na konci roku 2013 účetní jednotce vznikl odložený daňový závazek ve výši 19 % z rozdílu odpisů, tedy 334,40 Kč. Tedy tato varianta by pro ně byla jistě efektivnější. Pokud by společnost ještě navíc využila daňové odpisy zrychlené, což je vidět na tabulce 2, v prvních 3 letech odpisování by daňové odpisy převýšili odpisy účetní ještě mnohem výrazněji, což by podniku ulevilo, pokud by byla firma v situaci, kdy by se jí více hodilo odložit si placení daně z příjmů na následující roky.

Tabulka 1 – Vlastní výpočet rovnoměrných odpisů objektivu

Rok	Účetní odpisy v Kč	Daňové odpisy – rovnoměrné v Kč	Rozdíl v Kč
2013	2716	4476	1760
2014	8148	9053	905
2015	8148	9053	905
2016	8148	9053	905
2017	8148	9053	905
2018	5280	0	5280

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 1: Zrychlené odpisy objektivu

Rok	Účetní odpisy v Kč	Daňové odpisy – zrychlené v Kč	Rozdíl v Kč
2013	2716	8138	5422
2014	8148	13 020	4872
2015	8148	9 765	1617
2016	8148	6 510	-1638
2017	8148	3254,58	-4 893,42
2018	5280	0	5280

Zdroj: vlastní zpracování

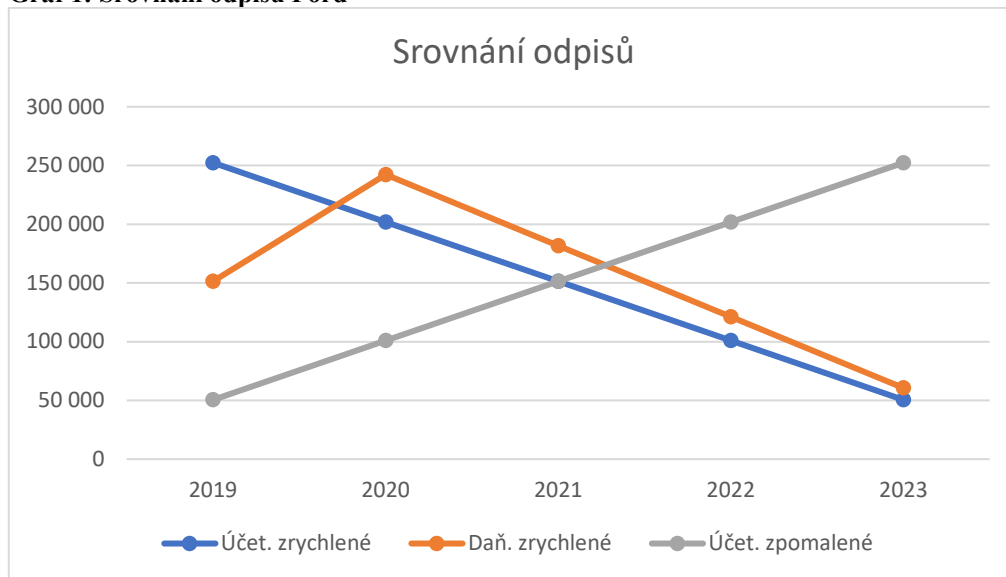
V případě druhého zkoumaného dlouhodobého majetku, kterým je majetek označený v dokumentech pod názvem „Osobní automobil Ford“, byly účetní jednotkou využity daňové odpisy zrychlené. U tohoto majetku byly opět dopočítány účetní odpisy zrychlené i rovnoměrné. Při využití účetních odpisů rovnoměrných by opět, jako v předchozím případě, v prvních 3 letech, tedy v dosavadních letech odpisování daňové odpisy převyšovali velmi výrazně odpisy účetní, a to až o 90 840 Kč v jednom roce. Tudíž by si firma například o tuto částku v druhém roce odpisování mohla snížit základ daně. V případě účetních odpisů zrychlených by pak daňové odpisy byly vyšší po celou dobu odpisování s výjimkou prvního roku, a bylo by tedy rozhodně výhodnější používat tyto způsoby než způsob dosavadní. Při využití účetních odpisů zpomalených by v prvních třech letech daňové odpisy převyšovaly účetní o velmi vysoké částky, ovšem v druhé polovině doby odpisování by tento rozdíl byl opět velmi vysoký ale opačně. Záleží čistě na účetní jednotce, jak si chce tyto rozdíly, které mohou ovlivnit základ daně, rozložit do jednotlivých let odpisování. Tyto rozdíly mezi jednotlivými způsoby odpisování jsou zřejmé na grafu 1.

Tabulka 3: Výpočet odpisů Ford

Rok	Účetní odpisy – rovnoměrné v Kč	Účetní odpisy – zrychlené v Kč	Účetní odpisy – zpomalené v Kč	Daňové odpisy – zrychlené v Kč
2019	138 784	252 333	50 467	151 400
2020	151 400	201 866	100 934	242 240
2021	151 400	151 400	151 400	181 680
2022	151 400	100 933	201 867	121 119
2023	151 400	50 467	252 333	60 559
2024	12 617	0	0	0

Zdroj: interní dokumenty podniku, vlastní zpracování

Graf 1: Srovnání odpisů Ford



Zdroj: vlastní zpracování

U třetí analýzy byla zkoumána rekonstrukce provozovny, která je zařazena v odpisové skupině 6 a odepisuje se tedy na dobu 50 let. U rekonstrukce provozovny byly účetní jednotkou zvoleny také odpisy zrychlené. Podle vlastních výpočtů, kdyby byly opět počítány odpisy účetní metodou časovou se zrychlenými odpisy by v dosavadních letech odpisování byl pouze v prvním roce odpis účetní vyšší než daňový a v následujících letech už pak daňové odpisy převyšují ty účetní. Majetek byl sice zatím odepisován pouze 14 let, ovšem postupem času se tato skutečnost příliš nezmění. Pokud by například byly nyní vypočítány odpisy 25. roku užívání, vyšly by takto: daňový odpis by činil 6 136 Kč a účetní odpisy 6016 Kč. Nejen podle tohoto náhodného výpočtu je tedy pravděpodobné, že i nadále by daňové odpisy převyšovaly odpisy účetní. Při výpočtu odpisů za celých 50 let v softwaru se tato skutečnost potvrdí.

Co se týče finanční analýzy v souvislosti s dlouhodobým majetkem, společnost vykazuje přijatelné hodnoty. Svá aktiva, i konkrétně dlouhodobá aktiva využívá efektivně, a není zde potřeba přijímat výraznější opatření.

Pokud by ÚJ více využívala například zrychlené odpisy, ze začátku by to pozitivně ovlivnilo i její cash flow, jelikož se navyšuje právě o částku odpisů za dané účetní období. Vyšší cash flow pak vypovídá o lepší finanční situaci podniku, a reprezentuje podnik pak lépe i před případnými investory či bankou při poskytování úvěru.

Podle ukazatele stupně odepsanosti je možné konstatovat, že majetek v ÚJ je již relativně opotřeбенý, jelikož celkový stupeň odepsanosti se přibližuje hranici 75 %, a žádný nový DM v posledních letech pořízen již nebyl.

Účetní jednotce bych určitě doporučila počítat účetní odpisy samostatným způsobem, jelikož to může pozitivně ovlivnit jejich základ daně z příjmů. Kromě finančního hlediska by též byla výrazně lépe zobrazována opotřebovanost a stárnutí majetku ve společnosti.

Závěr

Tato bakalářská práce měla za cíl analyzovat dlouhodobý majetek z účetního a daňového hlediska. Bylo analyzováno účtování dlouhodobého majetku, dále způsoby jeho pořizování, oceňování, vyřazování. Tato práce byla hlavně zaměřena na odpisy

dlouhodobého majetku, jelikož jejich problematika se právě zabývá daňovým a účetním hlediskem.

V teoretické části byl v první části charakterizován dlouhodobý majetek, tedy jeho druhy, to znamená dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek a zkráceně i dlouhodobý finanční majetek. Majetek byl popsán hlavně z účetního a daňového pohledu, kdy bylo popsáno, jak majetek charakterizuje právě zákon o účetnictví a zákon o daních z příjmů, a tedy rozdíly mezi těmito dvěma pohledy.

Dále bylo popsáno jeho pořizování, tedy jakými způsoby účetní jednotka může majetek pořídit, byly zmíněny způsoby jako koupě, darování či vytvoření vlastní činností. Bylo také vyjádřeno účtování pořízeného majetku. Následně byly uvedeny možné způsoby oceňování majetku, tedy pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou či vlastními náklady. Na konci této části bylo rozebráno i vyřazování dlouhodobého majetku a způsoby účtování.

Ve třetí části práce byly rozebrány odpisy dlouhodobého majetku, účetní a daňové. Jsou zde uvedeny metody odpisování majetku, tedy účetní metody, které účetní jednotka může využívat nebo si může zvolit své vlastní způsoby, i daňové metody odpisování, které jsou zákonem dané. Byly také popsány důvody tvorby odpisů a jejich dopady v účetnictví.

Praktická část bakalářské práce byla vypracována ve spolupráci s menší společností, která provozuje cestovní kancelář. Všechny informace byly čerpány z inventární knihy majetku, účetních výkazů dané ÚJ a z konzultací s příslušnými zaměstnanci.

Na počátku praktické části byla stručně charakterizována tato účetní jednotka z dostupných informací. Dále bylo z výkazů společnosti zjištěno, že tato konkrétní účetní jednotka vlastní pouze dlouhodobý hmotný majetek v čisté hodnotě 462 000 Kč, a veškerý má charakter odpisovaného dlouhodobého majetku. Podle rozvahy se její majetek zaokrouhlený na celé tisíce korun oproti minulému účetnímu období snížil o 232 000 Kč. Dlouhodobý majetek této společnosti spadá pod kategorie stavby, a především hmotné movité věci a jejich soubory. Zmíněno bylo též účtování o tomto majetku využívané ve společnosti. Velká část dlouhodobého majetku je již plně odepsána, jelikož byl pořízen před mnoha lety. Podle ukazatele stupně odepsanosti je její majetek v průměru odepsán z 74 %, což svědčí o stárnutí majetku v podniku.

Praktická část je hlavně zaměřena na odpisy dlouhodobého majetku. Bylo zjištěno, že tato účetní jednotka si usnadňuje administrativu tím, že účetní odpisy tvoří stejnými způsoby jako odpisy daňové. Bohužel ačkoli je tato metoda v kompetenci účetní jednotky, může zkreslit reálné opotřebení majetku tedy narušit věrnost zobrazení účetnictví. Také jsou v tomto případě účetní odpisy totožné jako odpisy daňové, tudíž mezi nimi nevznikají žádné rozdíly, a tedy nijak neovlivňují základ daně z příjmů.

Také byly zmíněny některé ukazatele finanční analýzy, které jsou ovlivněny dlouhodobým majetkem, například rentabilita aktiv či doba obratu aktiv. Tyto vypočítané indikátory ukazují na dobré finanční zdraví v oblasti aktiv.

Byly analyzovány tři konkrétní druhy dlouhodobého majetku, a to objektiv Canon, vůz Ford a rekonstrukce provozovny. Byly vybrány tyto tři konkrétní druhy, jelikož každý zastupuje různý druh odpisování. Objektiv Canon je v účetní jednotce odpisován rovnoměrně, Ford zrychleně a rekonstrukce provozovny patří do odlišné odpisové skupiny než ostatní majetek. Podrobnější výsledky jsou popsány v průběhu praktické části a v návrzích optimalizačních variant pro účetní jednotky. Poté byly porovnány různé varianty vypočtených odpisů, a to, jak by se rozdíly mezi nimi podílely na ovlivnění daně z příjmů. Podle vlastních výpočtů ovšem bylo ve většině případů zjištěno, že pokud by účetní jednotka používala klasické metody výpočtů účetních

odpisů, tedy časové účetní odpisy, které i věrněji zobrazují skutečné opotřebení, mohla by si společnost finančně ulevit při placení daně z příjmů, jelikož by při odpisování vznikaly rozdíly, kdy by její základ daně byl snižován. Záleží pak čistě na společnosti, zda by si zvolila zrychlené či rovnoměrné odpisy, jelikož je v jejich kompetenci, zdali chtějí pořizovací cenu majetku přesunout do nákladů co nejrychleji, či jestli si vyberou metodu, kdy bude jeho cena vstupovat do nákladů konstantně. S tím souvisí i to, jakým tempem si společnost chce snižovat základ daně. V každém případě bych ale společnosti doporučila tvořit odpisy jednou z těchto metod než metodami stávajícími. Sice tato metoda má nižší administrativní náročnost, ovšem metody zde výše doporučené by byly efektivnější pro nakládání s dlouhodobým majetkem i celkovou finanční situací.

Práce celkově tedy analyzuje dlouhodobý majetek teoreticky i prakticky v určité společnosti, a ukazuje efektivnější možné varianty hospodaření v oblasti dlouhodobých aktiv.

Seznam literatury použité v tezích

- 1) Králová, M. (2022). *Zákon o účetnictví s komentářem: s účinností od ..* (Druhé vydání). Praha: Grada Publishing.
- 2) Skálová, J., & Suková, A. (2022). *Podvojný účetnictví ..* (Dvacáté osmé vydání). Praha: Grada.
- 3) Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojnýho účetnictví
- 4) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- 5) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Poznámka:

Plný seznam použité literatury je uveden v textu bakalářské práce.

Další bibliografické údaje

Type of thesis: bachelor

Author: Lucie Michalčíková

Academic Year: 2022/2023

Department: Department of Accounting and Finance, Faculty of Economics, University of South Bohemia in Ceske Budejovice, Czech Republic

Thesis supervisor: Ing. Miroslava Vlčková Ph.D., MBA.

Number of pages: 65

Language of thesis: CZ

Title of Thesis: Fixed assets in terms of accounting and tax

Annotation: This bachelor thesis is focused on fixed assets from an accounting and tax point of view. Its goal is to analyze the acquisition, accounting, valuation, disposal and, in particular, depreciation of fixed assets. These theoretical findings are further applied in the analysis of a specific company in the practical part of the work. A company operating a travel agency was selected for the evaluation of management in the area of fixed assets. According to accounting statements and internal materials, an analysis was carried out in the area of fixed assets, i.e. the methods of acquisition of fixed assets, their registration, accounting, and above all, the methods of depreciation were evaluated. Furthermore, other accounting and tax depreciation options were calculated, the differences between them and the impact on the income tax base were evaluated. The final part of the thesis summarizes the results of the practical part and contains recommendations for the company in the field of fixed asset management.

Key words: Tangible fixed assets, intangible fixed assets, accounting depreciation, tax depreciation, taxes

Přílohy vázané v práci:

Příloha 1: Účtová osnova (první část)

Příloha 2: Účtová osnova (druhá část)