

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2012

Jana Kučerová

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

**Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek v účetnictví se zaměřením na
odpisovou politiku vybraného subjektu**

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Hana Hlaváčková

Autorka:

Jana Kučerová

České Budějovice, 2012

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2010/2011

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jana KUČEROVÁ**
Osobní číslo: **E09046**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek v účetnictví se zaměřením na odpisovou politiku vybraného subjektu**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Analýza účetních a daňových odpisů, zjištění možností daňových úspor v oblasti hospodaření s dlouhodobým hmotným majetkem a vlivu odpisů na výsledek hospodaření.

Postup zpracování:

1. Charakteristika dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a technického zhodnocení majetku
2. Vymezení odpisů z pohledu daňového a účetního
3. Vliv odpisů na výsledek hospodaření.
4. Analýza účetních a daňových odpisů ve vybraném daňovém subjektu
5. Zhodnocení vlivu odpisování DHM na daň z příjmů, návrh optimalizace dopadu daňových odpisů na základ daně z příjmů

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

40 - 50 stran

Forma zpracování bakalářské práce:

tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

1. JAROŠ, T. Daň z příjmů právnických osob v účetnictví, praktický průvodce. Praha: Grada Publishing, a.s., 2010. ISBN 978-80-247-3368-5
2. PITTERLING, M. Daňově uznatelné výdaje v otázkách a odpovědích. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010. ISBN 978-80-7357-483-3
3. PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. Praha: Anag a.s., 2010. ISBN 978-80-7263-596-2
4. SKÁLA, M. Technické zhodnocení a opravy. Praha: Sagit, 2008. ISBN 978-80-7208-707-5
5. SKÁLOVÁ, J., ČOUKOVÁ, P. Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009. ISBN 978-80-7357-485-7
6. VALOUCH, P. Účetní a daňové odpisy 2011. Praha: Grada Publishing, a.s., 2011. ISBN 978-80-247-3803-1
7. Vyhláška č. 500/2002 Sb.
8. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
9. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Hana Hlaváčková
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 1. března 2011

Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2012


doc. Ing. Ladislav Rolínek/Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
178
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2011

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to – v nezkrácené podobě – v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných ekonomickou fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby touto elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Tajanově dne 18. 4. 2012

.....

Jana Kučerová

Poděkování

Děkuji vedoucí bakalářské práce Ing. Haně Hlaváčkové za konzultace, připomínky a metodické vedení práce.

Děkuji společnosti Pekárny a cukrárny Klatovy a. s. za poskytnutí informací a podkladů pro moji práci.

1 Úvod	3
2 Literární rešerše	4
2.1 Vymezení dlouhodobého majetku	4
2.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek	4
2.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek	4
2.1.3 Dlouhodobý finanční majetek	5
2.2 Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a nehmotného majetku	6
2.3 Ocenění dlouhodobého hmotného majetku	9
2.3.1 Ocenění pořizovací cenou	9
2.3.2 Ocenění vlastními náklady	10
2.3.3 Ocenění reprodukční pořizovací cenou	10
2.4 Evidence dlouhodobého majetku	10
2.5 Vyřazení dlouhodobého majetku	11
2.5.1 Vyřazení dlouhodobého majetku z důvodu likvidace	12
3. 5. 2 Vyřazení dlouhodobého majetku prodejem	13
2.5.3 Vyřazení dlouhodobého majetku darováním	14
2.5.4 Vyřazení dlouhodobého majetku vkladem do ZK jiného subjektu	14
2.5.5 Vyřazení přearazením z obchodního majetku (podnikání) do osobního užívání u individuálního podnikatele	14
2.6 Technické zhodnocení majetku	15
2.7 Odpisy dlouhodobého majetku	16
2.7.1 Charakteristika odpisování	16
2.7.2 Daňové odpisy	17
2.7.2.1 Daňové odpisy hmotného majetku	17
2.7.2.1.1 Rovnoměrné daňové odpisy	19
2.7.2.1.2 Zrychlené daňové odpisy	21
2.7.2.2 Daňové odpisy nehmotného majetku	22
2.7.3 Účetní odpisy	23
2.7.3.1 Metoda časová	23
2.7.3.1.1 Rovnoměrné odpisy	23
2.7.3.1.2 Zrychlené účetní odpisy	24

2.7.3.1.3 Zpomalené účetní odpisy	24
2.7.3.2 Metoda výkonová	24
3 Metodika	25
4 Řešení a výsledky	26
4.1 Charakteristika společnosti	26
4.2 Účtování dlouhodobého majetku	27
4.3 Vliv daňové reformy na odpisování majetku a dopad na daň z příjmů	29
4.3.1 Daňové odpisy osobního automobilu Škoda Fabia	29
4.3.2 Účetní odpisy osobního automobilu Škoda Fabia	31
4.3.3 Srovnání daňových a účetních odpisů Škoda Fabia před a po daňové reformě	33
4.4 Zhodnocení dopadu daňových odpisů na daň z příjmů	36
4.4.1 Daňové odpisy výroby kvasu	36
4.4.2 Účetní odpisy výroby kvasu	40
4.4.3 Srovnání vlivu jednotlivých metod odpisování na daň z příjmů	41
4.5 Odložená daňová povinnost	43
5 Závěr	45
6 Summary	48
7 Seznam použité literatury	49
Seznam tabulek	
Seznam grafů	

1 Úvod

Tato bakalářská práce je zaměřena na odpisovou politiku, vliv odpisování na daň z příjmů a dopad daňových odpisů na základ daně z příjmů.

Cílem práce je posouzení účetních a daňových odpisů ve vybraném podniku, vliv daňové reformy na odpisování majetku a zhodnocení vlivu odpisování na daň z příjmů.

Odpisy jsou významné pro každého podnikatele.

Každý podnikatelský subjekt potřebuje k vykonávání své podnikatelské činnosti dlouhodobý majetek. Tento majetek zpravidla není určen k prodeji, ale k dlouhodobému používání podnikatelským subjektem. Doba použitelnosti je minimálně 1 rok. Dlouhodobý majetek neboli stálá aktiva není spotřebován najednou, ale jeho spotřeba probíhá postupně. Opotřebení dlouhodobého majetku je vyjádřeno odpisy. Odpisování se neprovádí u všech druhů majetku. Existují výjimky dlouhodobého majetku, které se neodpisují např. pozemky. Dlouhodobý majetek se člení na hmotný, nehmotný a finanční.

Bakalářskou práci jsem rozdělila do několika kapitol.

První kapitola je úvod, kde popisuji zaměření bakalářské práce.

Druhá kapitola je literární rešerše, kde charakterizují dlouhodobý majetek, jeho pořízení, ocenění, evidenci, vyřazení. Věnuji se technickému zhodnocení a odpisům.

Následuje metodika, kde je znázorněn postup pro vypracování praktické části a zdroje informací.

Ve čtvrté kapitole charakterizují společnost a účtování dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti. Zjišťují dopad daňové reformy na odpisování majetku a dopad daňových odpisů na základ daně z příjmů.

Poté následuje závěr, summary, seznam použité literatury a seznam tabulek a grafů.

2 Literární rešerše

2.1 Vymezení dlouhodobého majetku

2.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý majetek tvoří:

- pozemky,
- stavby,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek,
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek,
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek,
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku. (Vyhláška č. 500/200 Sb.)

Dlouhodobý hmotný majetek je tedy majetek, který má hmotnou povahu a účetní jednotka bude mít majetek v držení nejméně po dobu jednoho roku. Každá účetní jednotka si stanoví ve vnitropodnikové směrnici hranici, od které bude účtovat majetek jako dlouhodobý hmotný. Podle zákona o daních z příjmů je limit 40 000 Kč, který si volí většina účetních jednotek.

O nemovitostech se neúčtuje jako o dlouhodobém hmotném majetku v případě, že účetní jednotka nakupuje nemovitosti za účelem prodeje, nemovitosti jsou tedy považovány za zboží.

Samostatné movité věci, i když by splňovaly podmínku dlouhodobosti, avšak jejich ocenění by bylo nižší než limit stanovený účetní jednotkou, nepatří do dlouhodobého majetku. Účetní jednotka o nich účtuje jako o zásobách (tj. při jejich výdeji do užívání se účtují přímo do nákladů na účet 501- Spotřeba materiálu). (Štohl, 2007)

2.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek tvoří:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill,
- jiný dlouhodobý nehmotný majetek,
- nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek,
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek. (Český účetní standard pro podnikatele č. 013)

Dlouhodobý nehmotný majetek nemá zpravidla hmotnou podobu a účetní jednotka ho má v držení po dobu delší než jeden rok. Ve své vnitropodnikové směrnici si stanoví, stejně jako u dlouhodobého hmotného majetku, hranici, od které bude majetek účtovat jako dlouhodobý nehmotný. Podle zákona o daních z příjmů je limit 60 000 Kč, který si volí většina účetních jednotek.

Pokud u nehmotného majetku není splněn limit pro zařazení dlouhodobého majetku, který účetní jednotka stanovila ve vnitropodnikové směrnici, ale i přesto, že doba použitelnosti odpovídá podmínce, že majetek bude užívat po dobu delší než jeden rok, tak se majetek nebude účtovat jako dlouhodobý nehmotný, ale při pořízení se zaúčtuje na příslušný nákladový účet v účtové skupině 51- Služby.

2.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek tvoří:

- podíly v ovládaných a řízených osobách,
- podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem,
- ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly,
- půjčky a úvěry- ovládající a řídící osoba, podstatný vliv,
- jiný dlouhodobý finanční majetek,
- pořizovaný dlouhodobý finanční majetek,

- poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek. (Český účetní standard pro podnikatele č. 014)

Dlouhodobý finanční majetek má účetní jednotka v držení po dobu delší než jeden rok a pořizuje ho za účelem ekonomického ovládnutí jiného podniku nebo chce uložit volné finanční prostředky a zhodnotit je.

Pokud účetní jednotka má v plánu držet finanční majetek po dobu kratší než jeden rok, bude se takový majetek účtovat jako krátkodobý finanční majetek.

2.2 Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a nehmotného majetku

Při pořizování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se využívají účty v účtové skupině 04- nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek. Účty v této skupině jsou účty kalkulační, evidují se na nich jednotlivé části pořizovaných cen, tj. pořizovací cena a vedlejší náklady na pořízení. Na těchto účtech je majetek evidován až do okamžiku uvedení do užívání. Po uvedení majetku do užívání se majetek převede na příslušné účty účtové skupin 01, 02, 03. V případě, že se pořizovací cena neskládá z více částí, je možné účtovat majetek rovnou na účty ve skupinách 01 nebo 02 a kalkulační účet se používat nemusí.

Dlouhodobý a nehmotný majetek je možné pořídit několika způsoby.

1. Dodavatelský způsob

Je to nejčastější způsob pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Pořízení majetku může být financováno peněžními prostředky v pokladně, na bankovním účtu, z přijatých úvěrů nebo zaplacením zálohy.

Tabulka 1: Účtování pořízení dlouhodobého majetku dodavatelským způsobem

Pořízení dlouhodobého hmotného majetku			Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku		
Účetní případ	MD	Dal	Účetní případ	MD	Dal
FAP za stroj	042		FAP za software	041	
DPH	343		DPH	343	
Celkem		321	Celkem		321
FAP za dopravu	042		FAP za instalaci	041	
DPH	343		DPH	343	
Celkem		321	Celkem		321
Zařazení stroje do užívání	022	042	Zařazení softwaru do užívání	013	041

Zdroj: zpracováno autorkou

2. Vytvoření vlastní činnosti

Při tomto způsobu pořízení majetku účetní jednotce vznikají výdaje, které se zaúčtují na příslušné nákladové účty. Tyto výdaje je možné uplatnit v nákladech pouze ve formě odpisu. Je tedy nutné, zaúčtovat výdaje do výnosů. Výnosové účty k tomu používané se nachází v účtové skupině 62- Aktivace.

Tabulka 2: Účtování pořízení dlouhodobého majetku vlastní činností

Pořízení dlouhodobého hmotného majetku			Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku		
Účetní případ	MD	Dal	Účetní případ	MD	Dal
Spotřeba materiálu	501	112	Spotřeba materiálu	501	112
Spotřeba energie	502	379	Spotřeba energie	502	379
Vyúčtování mezd	521	331	Vyúčtování mezd	521	331
Aktivace majetku	042	624	Aktivace majetku	041	623
Zařazení stroje do užívání	022	042	Zařazení softwaru do užívání	013	041

Zdroj: zpracováno autorkou

3. Bezúplatné nabytí

Účetní jednotka může bezúplatně pořídit majetek formou darování, zdědění nebo bezúplatným převzetím majetku po skončení finančního leasingu.

Tabulka 3: Účtování pořízení dlouhodobého majetku bezúplatným nabytím

Pořízení dlouhodobého hmotného majetku			Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku		
Účetní případ	MD	Dal	Účetní případ	MD	Dal
Nabytí stroje darováním, dědictvím	042	413	Nabytí softwaru darováním, dědictvím	041	413
Nabytí stroje po skončení finančního leasingu	022	082	Nabytí softwaru po skončení finančního leasingu	013	073

Zdroj: zpracováno autorkou

4. Vklad od jiné osoby

Při pořízení majetku tímto způsobem se používají účty v účtové skupině 41- Základní kapitál a kapitálové fondy a to konkrétně účty 411- Základní kapitál a 413- Ostatní kapitálové fondy. Zaúčtování závisí na tom, zda se jedná o vklad majetku do základního kapitálu nebo mimo základní kapitál.

Tabulka 4: Účtování pořízení dlouhodobého majetku vkladem od jiné osoby

Pořízení dlouhodobého hmotného majetku			Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku		
Účetní případ	MD	Dal	Účetní případ	MD	Dal
Vklad stroje od společníka	022	419	Vklad softwaru od společníka	013	419
Zápis zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku	419	411	Zápis zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku	419	411

Zdroj: zpracováno autorkou

5. Přearazení z osobního užívání do podnikání

Tento způsob pořízení dlouhodobého majetku se týká pouze fyzické osoby, která podniká a vede účetnictví.

Tabulka 5: Účtování pořízení dlouhodobého majetku přearazením z osobního užívání do podnikání

Pořízení dlouhodobého hmotného majetku			Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku		
Účetní případ	MD	Dal	Účetní případ	MD	Dal
Přearazení stroje z osobního užívání do podnikání	022	491	Přearazení softwaru z osobního užívání do podnikání	013	491

Zdroj: zpracováno autorkou

2.3 Ocenění dlouhodobého hmotného majetku

Podle zákona o účetnictví je možné ocenit dlouhodobý majetek:

- pořizovací cenou,
- vlastními náklady,
- reprodukční pořizovací cenou.

2.3.1 Ocenění pořizovací cenou

Pořizovací cena se skládá ze dvou složek, z ceny pořízení, tj. cena pořizovaného majetku a z vedlejších pořizovacích nákladů.

Vedlejší pořizovací náklady

Jedná se zejména o náklady spojené s pořízením dlouhodobého majetku a s jeho uvedením do stavu způsobilého k užívání:

- clo, montáž a doprava,
- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (např. odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky a jiné úřední výlohy, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce),
- výdaje na průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce,
- platby za licence, patenty a jiná práva,
- zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich část v důsledku nové výstavby a náklady spojené s likvidací těchto staveb (např. bourací práce) a další.
(Ryneš, 2010)

Do pořizovací ceny se nezahrnují:

- smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- náklady na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení,
- náklady na vybavení pořizované investice zásobami,
- náklady na opravy a udržování hmotného dlouhodobého majetku a další.
(Ryneš, 2010)

Výdaje, které tvoří složky pořizovací ceny dlouhodobého majetku a zvyšují tedy jeho cenu, budou do nákladů účtovány až ve formě odpisů. Z toho důvodu je nutné stanovit, co je součástí pořizovací ceny a co nikoliv.

2.3.2 Ocenění vlastními náklady

Podle zákona o účetnictví jsou vlastními náklady přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami.

Mezi přímé náklady patří např. přímý materiál, přímé mzdy. Mezi nepřímé náklady patří výrobní režie.

2.3.3 Ocenění reprodukční pořizovací cenou

Zákon o účetnictví uvádí, že reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Pro stanovení této ceny z hlediska účetnictví obvykle stačí odborný odhad.

Reprodukční pořizovací cena se použije u:

- nehmotného a hmotného majetku nabytého darováním,
 - bezúplatně nabytých předmětů (hmotný dlouhodobý majetek) po skončení finančního leasingu,
 - nehmotného a hmotného dlouhodobého majetku nově zjištěného a v účetnictví nezachyceného,
 - vkladů nehmotného majetku nebo hmotného dlouhodobého majetku,
 - bezúplatně nabytých povolenek na emise a preferenčních listů prvním držitelem.
- (Ryneš, 2010)

2.4 Evidence dlouhodobého majetku

Podle různého stupně podrobnosti se evidence v účetnictví člení na:

- 1) syntetickou evidenci,
- 2) analytickou evidenci.

Obsahem syntetické evidence je vyobrazení celkových pohybů a stavů na jednotlivých účtech aktiv, pasiv, nákladů, výnosů. Jelikož tyto syntetické účty poskytují pouze souhrnné informace o jednotlivých účtech, používá se i analytická evidence.

Analytické účty jsou tedy podrobnější účty, které poskytují bližší informace k syntetickým účtům.

V případě dlouhodobého majetku je analytická evidence vedena podle složek dlouhodobého majetku. V případě odpisů by účet 551- Odpisy byl členěn na řádný a dodatečný odpis.

Obsahem evidence dlouhodobého majetku je zejména:

- název nebo popis složky majetku, popř. číselné označení,
- ocenění,
- datum a způsob pořízení,
- údaje o zvoleném způsobu odpisování,
- částky odpisů za zdaňovací období,
- zůstatková cena,
- datum a způsob vyřazení. (Štohl, 2008)

2.5 Vyřazení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je možné vyřadit opět několika způsoby.

- 1) likvidací
 - dobrovolnou po skončení doby odpisování (užívání),
 - dobrovolnou před skončením doby odpisování,
 - v důsledku škod,
 - v důsledku mank,
- 2) prodejem,
- 3) darováním,

- 4) vkladem do základního kapitálu jiného subjektu,
- 5) přeražením z obchodního majetku (podnikání) do osobního užívání u individuálního podnikatele. (Ryneš, 2010)

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

- 1) pořizovací cena je rovna oprávkám, majetek je tedy úplně odepsán a pořizovací cena se pouze převede na účet opravek,
- 2) pořizovací cena je vyšší než oprávky, majetek tedy účetní jednotka odepsala jen zčásti. Je tedy potřeba doúčtovat zůstatkovou cenu a teprve poté se pořizovací cena převede na účet opravek.

2.5.1 Vyřazení dlouhodobého majetku z důvodu likvidace

K likvidaci dlouhodobého majetku dochází v důsledku jeho opotřebení, velké poruchovosti, velké technické zaostalosti, v důsledku poškození, popř. i jiných příčin. Vyřazení se provádí na podkladě Protokolu o likvidaci dlouhodobého majetku.

Likvidace z důsledku opotřebení

Pokud je dlouhodobý majetek odepsán jen částečně v době, kdy dochází k jeho likvidaci, je nutné zaúčtovat zůstatkovou cenu jako dodatečný odpis. Zůstatková cena je daňově uznatelným nákladem v celé výši, kromě výjimky, kdy dochází k likvidaci stavebního díla v souvislosti se stavbou nového a zůstatková cena vstupuje do pořizovací ceny nového stavebního díla.

Tabulka 6: Účtování vyřazení dlouhodobého majetku likvidací v důsledku opotřebení

Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku			Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku		
Účetní případ	MD	Dal	Účetní případ	MD	Dal
Dodatečný odpis majetku	551	08x	Dodatečný odpis majetku	551	07x
Vyřazení zlikvidovaného majetku	08x	02x	Vyřazení zlikvidovaného majetku	07x	01x

Zdroj: zpracováno autorkou

Likvidace v důsledku manka a škody

Při vyřazení majetku tímto způsobem, účetní jednotka zaúčtuje zůstatkovou cenu na nákladový účet 549- Manka a škody, případně na účet 582- Škody. Pokud je vyřazen

majetek z důvodu poškození, tak je zůstatková cena daňově uznatelným nákladem jen do výše náhrad. Pokud ale škody vzniknou jako důsledek živelné pohromy, nebo škoda byla způsobena neznámým pachatelem, tak je zůstatková cena daňově uznatelným nákladem v plné výši.

Tabulka 7: Vyřazení dlouhodobého majetku likvidací v důsledku manka a škody

Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku			Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku		
Účetní případ	MD	Dal	Účetní případ	MD	Dal
Poloviční odpis	551	08x	Poloviční odpis	551	07x
Zůstatková cena majetku	549	08x	Zůstatková cena majetku	549	07x
Vyřazení zlikvidovaného majetku	08x	02x	Vyřazení zlikvidovaného majetku	07x	01x

Zdroj: zpracováno autorkou

3. 5. 2 Vyřazení dlouhodobého majetku prodejem

Tržba z prodeje dlouhodobého majetku se účtuje na výnosový účet 641- Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku a hmotného majetku. V případě, že majetek není ještě zcela odepsán, musí se zaúčtovat zůstatková cena na nákladový účet 541- Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Zůstatková cena je daňově uznatelným nákladem jen do výše příjmů z prodeje v případě, že se prodává dlouhodobý majetek, který není odepisován.

Zůstatková cena je daňově uznatelným nákladem v plné výši v případě, že se prodává dlouhodobý majetek, který je odepisován.

Tabulka 8: Vyřazení dlouhodobého majetku prodejem

Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku			Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku		
Účetní případ	MD	Dal	Účetní případ	MD	Dal
Faktura vystavená na majetek	311	641	Faktura vystavená na majetek	311	641
Poloviční odpis	551	08x	Poloviční odpis	551	07x
Zůstatková cena majetku	541	08x	Zůstatková cena majetku	541	07x
Vyřazení majetku	08x	02x	Vyřazení majetku	07x	01x

Zdroj: zpracováno autorkou

2.5.3 Vyřazení dlouhodobého majetku darováním

V případě darování dlouhodobého majetku je dárce povinen odvést DPH finančnímu úřadu, pokud je plátcem DPH. Zůstatková cena se účtuje na nákladový účet 543- Dary. Zůstatková cena není daňově uznatelným nákladem, ale při splnění stanovených podmínek může být odčitatelnou položkou od základu daně.

Tabulka 9: Vyřazení dlouhodobého majetku darováním

Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku			Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku		
Účetní případ	MD	Dal	Účetní případ	MD	Dal
Poloviční odpis	551	08x	Poloviční odpis	551	07x
Zůstatková cena majetku	543	08x	Zůstatková cena majetku	543	07x
Vyúčtování DPH	543	343	Vyúčtování DPH	543	343
Vyřazení majetku	08x	02x	Vyřazení majetku	07x	01x

Zdroj: zpracováno autorkou

2.5.4 Vyřazení dlouhodobého majetku vkladem do ZK jiného subjektu

Účetní jednotka může vložit svůj dlouhodobý majetek jako vklad do základního kapitálu do jiné společnosti.

Tabulka 10: Vyřazení dlouhodobého majetku vkladem do základního kapitálu jiného subjektu

Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku			Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku		
Účetní případ	MD	Dal	Účetní případ	MD	Dal
Vklad v zůstatkové ceně	06x	08x	Vklad v zůstatkové ceně	06x	07x
Vyřazení majetku	08x	02x	Vyřazení majetku	07x	01x

Zdroj: Zpracováno autorkou

2.5.5 Vyřazení přerazením z obchodního majetku (podnikání) do osobního užívání u individuálního podnikatele

Při přerazení do osobního užívání podnikatel musí odvést DPH finančnímu úřadu, pokud je plátcem DPH, i za předpokladu, že je dlouhodobý majetek už odepsaný.

Tabulka 11: Vyřazení dlouhodobého majetku přearazením do osobního užívání

Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku			Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku		
Účetní případ	MD	Dal	Účetní případ	MD	Dal
Poloviční odpis	551	08x	Poloviční odpis	551	07x
Zůstatková cena	491	08x	Zůstatková cena	491	07x
Vyúčtování DPH	491	343	Vyúčtování DPH	491	343
Vyřazení majetku	08x	02x	Vyřazení majetku	07x	01x

Zdroj: zpracováno autorkou

2.6 Technické zhodnocení majetku

Technickým zhodnocením se rozumí vždy výdaje spojené na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad). (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 33 odst. 1)

Je potřeba rozlišovat technické zhodnocení a opravy a udržování. Zatímco technické zhodnocení se dostává do nákladů až prostřednictvím odpisů, výdaje na opravy a udržování se zahrnují do nákladů v okamžiku, kdy se oprava nebo udržování provedlo. O technické zhodnocení se tedy zvyšuje pořizovací cena majetku, popřípadě jeho zůstatková cena. Technické zhodnocení se účtuje ve zdaňovacím období, ve kterém bylo uvedeno do užívání.

Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií. (Chalupa, 2011)

Technickým zhodnocením u dlouhodobého nehmotného majetku se rozumí výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku nebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku 40 000Kč. Zde se na rozdíl od

hmotného majetku nejedná o souhrn zásahů za zdaňovací období, ale hodnotí se každá ukončená akce zvlášť. Technické zhodnocení pak zvyšuje vstupní cenu nehmotného majetku. (Prudký, Lošťák, 2010)

2.7 Odpisy dlouhodobého majetku

2.7.1 Charakteristika odpisování

Každá účetní jednotka využívá ke své činnosti krátkodobý a dlouhodobý majetek. Zatímco u krátkodobého majetku dochází k jednorázové spotřebě, tak dlouhodobý majetek účetní jednotka využívá delší dobu. Z toho důvodu není možné přenést jeho vstupní cenu jednorázově do nákladů. Dochází k postupnému opotřebení majetku a přenášení jeho hodnoty postupně do nákladů.

Zde se rozcházejí požadavky účetnictví s daňovými. Zatímco účetní odpisy mají odpovídat reálnému opotřebení majetku a proto způsob jejich výpočtu je v pravomoci podniku, daňové odpisy (odpisy počítané pro účely daňové, jejichž výše se uznává při výpočtu daně z příjmů) nepřihlížejí ke specifickým (provozním, finančním aj.) podmínkám podniku. (Kovanicová, 2009)

Opotřebení rozlišujeme dvojího typu:

- fyzické opotřebení (dochází k němu vlivem používání majetku),
- morální opotřebení (dochází k němu z důvodu technického pokroku, vývoje nových technologií).

Odpisováním se tedy přenáší postupně vstupní cena do nákladů. Odpisování je zahájeno uvedením majetku do užívání.

Odpis je peněžní částka, která vyjadřuje opotřebení dlouhodobého majetku za účetní období. Souhrn odpisů za celou dobu užívání vyjadřují oprávky. Pokud odečteme oprávky od vstupní ceny majetku, dostaneme zůstatkovou cenu majetku.

Majetek lze odepisovat pouze do výše ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví.

2.7.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy nevjadřují skutečné opotřebení majetku, jsou počítány jen pro daňové účely.

Uplatnění daňových odpisů je možnost, kterou zákon o daních z příjmů poplatníkovi dává, uplatňovat daňové odpisy není poplatníková povinnost, je to jeho právo. Uplatnění odpisů vůči základu daně tak je druhem fakultativního plnění, neboť daňový subjekt není povinen odpisy pro účely zákona o daních z příjmů uplatnit, a jestliže je odpisování zahájeno, může ho i přerušit. (Pelc, 2011)

Poplatník si před zahájením odpisování zvolí metodu odepisování:

- rovnoměrné odepisování,
- zrychlené odepisování.

Zvolenou metodu nelze měnit v průběhu odepisování.

2.7.2.1 Daňové odpisy hmotného majetku

Odpisováním se pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 26 odst. 5)

Odpisy se uplatňují ke konci příslušného zdaňovacího období. Daňové odpisy je možné i přerušit, na rozdíl od účetních. Majetek je možné odpisovat jen do výše vstupní ceny. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Není možné odpisovat všechny druhy majetku, existují výjimky majetku, který se neodpisuje.

Hmotný majetek vyloučený z odpisování je:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevyší 40 000Kč,
- pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří,
- hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy,
- movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,
- inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,
- hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění závazku převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto závazku a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní vlastník, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce,
- hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno,
- najatý hmotný majetek včetně hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté hmotného majetku nebo obdobné smlouvy uzavřené v zahraničí, pokud spisy nebo položky obdobného charakteru uplatňuje jiná osoba než vlastník. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 27)

Pokud tedy poplatník pořídí hmotný majetek, který lze podle zákona o daních z příjmů odpisovat, zařadí jej do příslušné odpisové skupiny, a tím zjistí minimální dobu odpisování tohoto majetku. (Pitterling, 2010)

Tabulka 12: Doba odpisování

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 27

2.7.2.1.1 Rovnoměrné daňové odpisy

Rovnoměrné odpisy upravuje zákon o daních z příjmů, konkrétně § 31. Odpisovým skupinám jsou přiřazeny maximální roční odpisové sazby. Každá z položek Standardní klasifikace produkce (SKP) má určenou odpisovou skupinu. V zákonu o daních z příjmů jsou uvedeny celkem čtyři tabulky, které mají odlišné výše ročních odpisových sazeb u prvních tří odpisových skupin.

Tabulka 13: Roční odpisová sazba pro hmotný majetek u rovnoměrných daňových odpisů

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31

Tabulka 14: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20% u rovnoměrných daňových odpisů

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31

Tabulka 15: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15% u rovnoměrných daňových odpisů

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31

Tabulka 16: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10% u rovnoměrných daňových odpisů

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů:

$$\text{Odpis} = \frac{\text{Vstupní cena} \cdot \text{roční odpisová sazba}}{100}$$

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů ze zvýšené vstupní ceny:

$$\text{Odpis} = \frac{\text{zvýšená vstupní cena} \cdot \text{roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu}}{100}$$

Jak vyplývá z tabulek 16 až 18 roční odpisové sazby mohou být zvýšeny v prvním roce odpisování:

- 1) o 20 % (dle zákona o daních z příjmů § 31 odst. 2 lze použít u poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním vlastníkem stroje – SKP 29.3),

- 2) o 15 % (dle zákona o daních z příjmů § 31 odst. 3 lze použít u poplatníka, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod označeného v SKP kódem 29.24.1),
- 3) o 10 % (dle zákona o daních z příjmů § 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).
(Čermáková, 2008)

2.7.2.1.2 Zrychlené daňové odpisy

Ve srovnání s rovnoměrnými daňovými odpisy umožňují zrychlené daňové odpisy odepsat v prvních letech odpisování vyšší částky než u odpisů rovnoměrných. Při výpočtu zrychlených daňových odpisů se nepoužívají roční odpisové sazby, nýbrž tzv. koeficienty pro zrychlené odpisování, které vymezuje zákon o daních z příjmů § 32 odst. 1. (Valouch, 2011)

Tabulka 17: Koeficienty pro zrychlené odpisování

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

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

Výpočet zrychleného daňového odpisu v prvním roce odpisování:

$$\text{Odpis} = \frac{\text{Vstupní cena}}{\text{Koeficient pro první rok}}$$

Výpočet zrychleného daňového odpisu v dalších letech odpisování:

$$\text{Odpis} = \frac{2 \cdot \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient pro další roky} - \text{počet let odpisování}}$$

Výpočet zrychleného daňového odpisu v roce zvýšení zůstatkové ceny:

$$\text{Odpis} = \frac{2 \cdot \text{zvýšená zůstatková cena}}{\text{koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu}}$$

Výpočet zrychleného daňového odpisu v dalších letech po technickém zhodnocení:

$$\text{Odpis} = \frac{2 \cdot \text{zvýšená zůstatková cena}}{\text{koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu} - \text{počet let odpisování}}$$

Podobně jako u rovnoměrných daňových odpisů může poplatník, který je první vlastník majetku zvýšit zrychlený odpis v prvním roce odpisování:

- 1) o 20 % vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví, označeného ve SKP kódem 29.3, a to jen u poplatníka s převážně zemědělskou výrobou,
- 2) o 15 % vstupní ceny zařízení pro čištění a úpravu vod označených ve SKP kódem 29.24.1,
- 3) o 10 % vstupní ceny hmotného majetku zatříděného podle zákona o daních z příjmů v odpisových skupinách 1 až 3, s výjimkou hmotného majetku uvedeného v zákoně o daních z příjmů § 31 odst. 5. (Valouch, 2011)

2.7.2.2 Daňové odpisy nehmotného majetku

Odpis nehmotného majetku se vypočítá podílem vstupní ceny a doby odpisování a stanoví se na celé měsíce. Nehmotný majetek se začíná odpisovat až následující měsíc po dni, ve kterém došlo ke splnění podmínek pro odpisování.

Tabulka 18: Doba odpisování nehmotného majetku

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

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

2.7.3 Účetní odpisy

Účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení majetku. Tyto odpisy si podnik stanovuje sám na základě odpisového plánu, ve kterém stanoví postup odpisování a dobu odpisování, která by měla odpovídat době, po kterou se bude majetek používat. Účetní odpisování nelze přerušit, na rozdíl od daňových. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Účetní jednotka účtuje účetní odpisy, zatímco daňové odpisy se evidují pro daňové účely.

Pro výpočet účetních odpisů se nejčastěji využívají dvě metody:

- metoda časová,
- metoda výkonová.

Použití těchto metod není závazné, každý podnik si zvolí takový způsob odpisování, který nejlépe odpovídá opotřebení majetku.

2.7.3.1 Metoda časová

Majetek se při použití této metody odpisuje podle délky užívání.

Způsoby účetního odpisování:

- rovnoměrné odpisy,
- zrychlené odpisy,
- zpomalené odpisy.

2.7.3.1.1 Rovnoměrné odpisy

Majetek, k jehož opotřebování dochází v průběhu užívání rovnoměrně, by měl být odpisován pomocí rovnoměrných účetních odpisů. (Valouch, 2011)

Při tomto způsobu odpisování se do nákladů v každém roce přenáší odpis ve stejné částce. Pokud bude majetek pořízen během účetního období, bude na příslušné období připadat nižší částka odpisu, než v dalších letech. V posledním roce užívání se bude muset doodepsat zbylá část zůstatkové ceny.

Výpočet rovnoměrných účetních odpisů:

$$\text{Odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{doba odpisování}}$$

2.7.3.1.2 Zrychlené účetní odpisy

Majetek, který ztrácí v průběhu prvních let používání větší část své hodnoty než v letech následujících, by měl být odpisován pomocí zrychlených účetních odpisů. (Valouch, 2011)

V každém roce odpisování je odpis v nižší částce než v předchozím roce. Z toho tedy vyplývá, že v prvním roce je odpis nejvyšší a v posledním roce nejnižší.

Výpočet zrychlených účetních odpisů:

$$\text{Odpis} = \frac{2 \cdot \text{vstupní cena} \cdot (\text{doba odpisování} + 1 - \text{rok odpisování})}{\text{doba odpisování} \cdot (\text{doba odpisování} + 1)}$$

2.7.3.1.3 Zpomalené účetní odpisy

Majetek, který ztrácí hodnotu především na konci své životnosti, by měl být odpisován pomocí zpomalených účetních odpisů. (Valouch, 2011)

V každém roce odpisování je odpis vyšší než v předchozím roce. Nejnižší odpis je tedy v prvním roce odpisování a nejvyšší v posledním roce.

Výpočet zpomalených účetních odpisů:

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

2.7.3.2 Metoda výkonová

Používá se u majetku, který se opotřebovává v závislosti na míře využití majetku. Odpis se vypočítá s využitím odpisového koeficientu, který se může vypočítat například podle předpokládaného počtu vyrobených výrobků.

Výpočet odpisu podle výkonu:

$$\text{Odpisový koeficient} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{počet výrobků deklarovaných výrobcem}}$$

$$\text{Odpis} = \text{odpisový koeficient} \cdot \text{počet výrobků v daném roce}$$

3 Metodika

V praktické části se budu věnovat odpisové politice společnosti Pekárny a cukrárny Klatovy, a. s. Společnost patří mezi největší producenty pekařských a cukrárenských výrobků v Západních Čechách. Ve vnitropodnikové směrnici je stanoveno používání zrychlených i rovnoměrných daňových odpisů a používání rovnoměrných účetních odpisů. Cílem práce je zhodnocení odpisové politiky v rámci porovnání různých odpisových metod a zhodnotím vliv daňové reformy na odpisování majetku. Dále se budu zaměřovat na daň splatnou a odloženou.

Společnost vlastní velké množství majetku, proto jsem si pro zhodnocení odpisové politiky vybrala dva druhy majetku, a to osobní automobil Škoda Fabia, který byl zařazen do užívání v roce 2006. Vybrala jsem si ho z toho důvodu, že dochází v roce 2008 díky daňové reformě ke zrušení odpisové skupiny 1a, a tedy i ke změně doby odpisování. Druhým vybraným majetkem je součást výrobní linky na výrobu chleba a to výroba kvasu – zásobníky, který byl zařazen do užívání v roce 2006, ale jelikož je zařazen do odpisové skupiny 2, nepodléhal daňové reformě. Vybrala jsem si ho z toho důvodu, abych na něm posoudila vliv odpisové politiky na daň z příjmů a zjistila dopad daňových odpisů na základ daně z příjmů.

Postup vypracování:

- získání informací o společnosti,
- výběr dlouhodobého majetku pro výpočet odpisů,
- výpočet daňových odpisů konkrétního majetku,
- výpočet účetních odpisů konkrétního majetku,
- zjištění rozdílů mezi daňovými a účetními odpisy a vliv na daň z příjmů,
- výpočet odložené daně.

Zdroje informací:

- interní materiály společnosti Pekárny a cukrárny Klatovy, a.s.,
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

4 Řešení a výsledky

4.1 Charakteristika společnosti

Společnost, jejímž účtováním a odpisováním dlouhodobého majetku se budu zabývat, je akciová společnost Pekárny a cukrárny Klatovy.

Informace z obchodního rejstříku:

Datum zápisu:	7. června 1994
Obchodní firma:	Pekárny a cukrárny Klatovy, a. s.
Sídlo:	Klatovy IV., Za tratí 602, PSČ 339 15
Identifikační číslo:	601 97 412
Právní forma:	Akciová společnost
Základní kapitál:	18 750 000Kč

Společnost byla založena v roce 1992. V roce 1994 vznikla společnost MLADA, a. s., která se stala stoprocentním akcionářem společnosti Pekárny a cukrárny a. s. V roce 2003 došlo ke sloučení obou společností a společnost MLADA, a. s. převzala veškeré podnikatelské aktivity a název společnosti Pekárny a cukrárny Klatovy a. s.

Základní kapitál je rozvržen na 375 000 ks kmenových akcií v listinné podobě. Nominální hodnota jedné akcie je 50 Kč.

Nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada. Statutárním orgánem je představenstvo, které řídí společnost a jedná jejím jménem. Kontrolním orgánem je dozorčí rada. Statutární i kontrolní orgán mají po třech členech, což je zákonem stanovený minimální počet.

Předmětem činnosti je prodej a výroba pekařských a cukrářských výrobků, nákup a prodej zboží zejména pekařského.

Společnost má sedm podnikových prodejen, které jsou umístěny v Klatovech, Sušici a Domažlicích.

K vykonávání své činnosti společnost využívá dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Dlouhodobý hmotný majetek zastupují stavby, pozemky, samostatné movité věci a soubory, nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Společnost nemá kromě softwaru žádný dlouhodobý nehmotný majetek.

Pekárny a cukrárny Klatovy, a. s. jsou významným poskytovatelem pracovních míst v Západních Čechách. V současné době zaměstnávají cca 300 zaměstnanců.

4.2 Účtování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek, jeho evidenci a odpisový plán upravuje vnitřní účetní předpis č. 10.

Dlouhodobým hmotným majetkem je majetek, který má pořizovací cenu vyšší než 40 000 Kč a dobu použitelnosti delší než 1 rok. Jsou to zejména pozemky (účet 031) a stavby (021) bez ohledu na pořizovací cenu a samostatné movité věci (účet 022) popř. soubory movitých věcí se samostatným technickoekonomickým určením s oceněním vyšším než 40 000 Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok, včetně předmětů z drahých kovů.

V případě, že majetek má pořizovací cenu nižší než 1 000 Kč účtuje se rovnou do spotřeby na účet 501xxx.

Hmotný majetek s pořizovací cenou v rozmezí od 1 000 Kč do 40 000 Kč se bude účtovat jako drobný majetek. O drobném majetku se účtuje jako o zásobách, na účtech 501450, 501460 (501- spotřeba materiálu a analytická evidence 450 a 460).

Dlouhodobým nehmotným majetkem je majetek s pořizovací cenou vyšší než 60 000 Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok. Jsou to zejména software (účet 013) a ocenitelná práva (účet 014) zahrnující zejména licence, předměty průmyslových práv.

Nehmotný majetek s pořizovací cenou do 60 000 se účtuje jako drobný nehmotný majetek na účtu 518810 (518- ostatní služby a analytická evidence 810).

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je evidován na inventárních kartách majetku. Inventární karta obsahuje inventární číslo, popis, datum zařazení, zaúčtování (majtkový účet, účet opravek, účet odpisů), datum vyřazení, pořizovací cenu daňovou a účetní, parametry daňového odpisování (metoda, doba odpisování, odpisová skupina, procentní sazba 1. rok, procentní sazba v dalších letech, pro zvýšenou vstupní cenu).

Zařazení majetku je provedeno na základě protokolu o zařazení DM do užívání. Za správný termín zařazení hmotného a nehmotného majetku do užívání a za jeho správné ocenění odpovídá referent technického oddělení.

Veškerý dlouhodobý majetek je veden v datových souborech počítače. Účetní jednotka používá software Comstar.

Společnost uplatňuje u dlouhodobého hmotného majetku převážně rovnoměrné daňové odpisy, pouze u dvou výjimek používá zrychlené daňové odpisy. Daňové odpisy jsou u dlouhodobého hmotného majetku účtovány ročně a u nehmotného majetku jsou daňové odpisy účtovány měsíčně.

Účetní odpisy uplatňuje společnost rovnoměrné. Doba odpisování majetku tedy odpovídá příslušné odpisové skupině, do které je majetek zařazen. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se začíná odpisovat následující měsíc po uvedení do užívání.

Účetní odpisy lépe zobrazují opotřebení majetku, proto je společnost využívá.

4.3 Vliv daňové reformy na odpisování majetku a dopad na daň z příjmů

4.3.1 Daňové odpisy osobního automobilu Škoda Fabia

Automobil Škoda Fabia využívá ke své činnosti obchodní zástupce. Byl zařazen do užívání 31. ledna 2006. Jeho pořizovací cena je 276 834 Kč. Patřil do odpisové skupiny 1a. V souladu s vnitropodnikovou směrnicí se budou používat rovnoměrné daňové odpisy.

Tabulka 19: Daňové rovnoměrné odpisy Škoda Fabia před daňovou reformou

Rok	Odpisová skupina	Odpisová sazba	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2006	1a	14,2	39 311	39 311	237 523
2007	1a	28,6	79 175	118 486	158 348
2008	1a	28,6	79 175	197 661	79 173
2009	1a	28,6	79 173	276 834	0

Zdroj: Zpracováno autorkou

Odpis v prvním roce (tedy v roce 2006) je vypočítán jako $\frac{276\,834 \cdot 14,2}{100} = 39\,311$ Kč.

Odpisy v následujících letech jsou vypočítány jako $\frac{276\,834 \cdot 28,6}{100} = 79\,175$ Kč.

V roce 2009 je potřeba upravit odpis na 79 173 Kč z toho důvodu, že je možné odpisovat pouze do výše pořizovací ceny.

V důsledku daňové reformy v roce 2008 dochází ke zrušení odpisové skupiny 1a a přearažení automobilů do 2. odpisové skupiny. V následující tabulce jsou znázorněny odpisy po zavedení této změny.

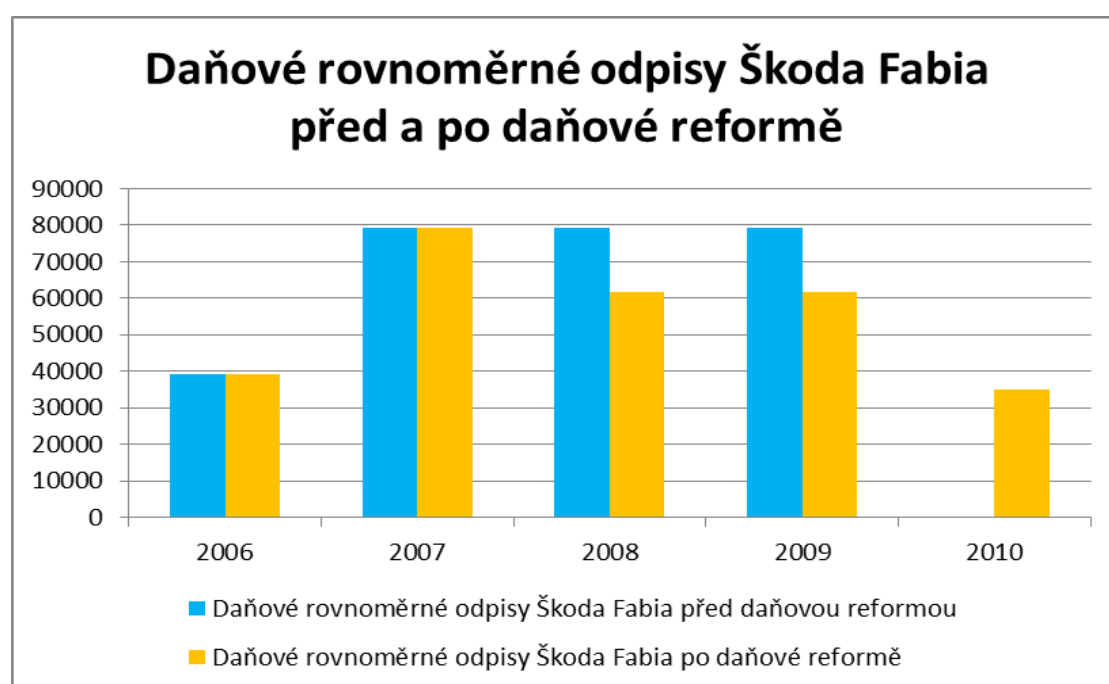
Tabulka 20: Daňové rovnoměrné odpisy Škoda Fabia po daňové reformě

Rok	Odpisová skupina	Odpisová sazba	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2006	1a	14,2	39 311	39 311	237 523
2007	1a	28,6	79 175	118 486	158 348
2008	2	22,25	61 596	180 082	96 752
2009	2	22,25	61 596	241 678	35 156
2010	2	12,7	35 156	276 834	0

Zdroj: Zpracováno autorkou

V roce 2006 a 2007 jsou odpisové sazby stejné. V roce 2008 a 2009 je odpisová sazba 22,25, která přísluší 2. odpisové skupině. Sazbu v roce 2010 jsem vypočítala, že je 12,7. Protože je odpis v posledním roce nejnižší, jelikož můžeme odepsat automobil pouze do výše 276 834 Kč (což je pořizovací cena automobilu), bude nejnižší i tato sazba.

Graf 1: Daňové rovnoměrné odpisy Škoda Fabia před a po daňové reformě



Zdroj: Zpracováno autorkou

Pro společnost by bylo výhodnější, kdyby odpisová skupina 1a zůstala zachována, protože majetek by byl odepsaný již za 4 roky a ne za 5 let, jak je tomu v současné

době. Výdaje spojené s majetkem by byly přeneseny do nákladů dříve a společnost by tak rychleji získala prostředky na nákup majetku.

4.3.2 Účetní odpisy osobního automobilu Škoda Fabia

Automobil Škoda Fabia patřil do odpisové skupiny 1a, které příslušela doba odpisování 4 roky. Účetně se tedy měl odpisovat 48 měsíců. Zopakuji, že pořizovací cena automobilu byla 276 834 Kč a byl zařazen do užívání 31. ledna 2006. Automobil lze účetně odpisovat až od následujícího měsíce po zařazení do užívání, tedy od února 2006.

Tabulka 21: Účetní rovnoměrné odpisy Škoda Fabia před daňovou reformou

Rok	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2006	63 448	63 448	213 386
2007	69 216	132 664	144 170
2008	69 216	201 880	74 954
2009	69 216	271 096	5 738
2010	5 738	276 834	0

Zdroj: Zpracováno autorkou

Nejprve se vypočítal měsíční odpis, který se zaokrouhlil na celé číslo nahoru

$$\frac{276\,834}{48} = 5\,768 \text{ Kč.}$$

V roce 2006 se automobil odpisoval 11 měsíců, roční odpis je tedy vypočítán jako

$$5\,768 \cdot 11 = 63\,448 \text{ Kč.}$$

V dalších letech se měsíční odpis násobí 12 měsíci.

V roce 2010 je měsíční odpis upraven na 5 738 Kč z toho důvodu, aby odpisy nebyly vyšší než pořizovací cena automobilu.

V následující tabulce jsou znázorněny účetní odpisy po zrušení odpisové skupiny 1a.

Tabulka 22: Účetní rovnoměrné odpisy Škoda Fabia po daňové reformě

Rok	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2006	63 448	63 448	213 386
2007	69 216	132 664	144 170
2008	55 368	188 032	88 802
2009	55 368	243 400	33 434
2010	33 434	276 834	0

Zdroj: Zpracováno autorkou

V prvních dvou letech roční odpisy odpovídají odpisům před daňovou reformou.

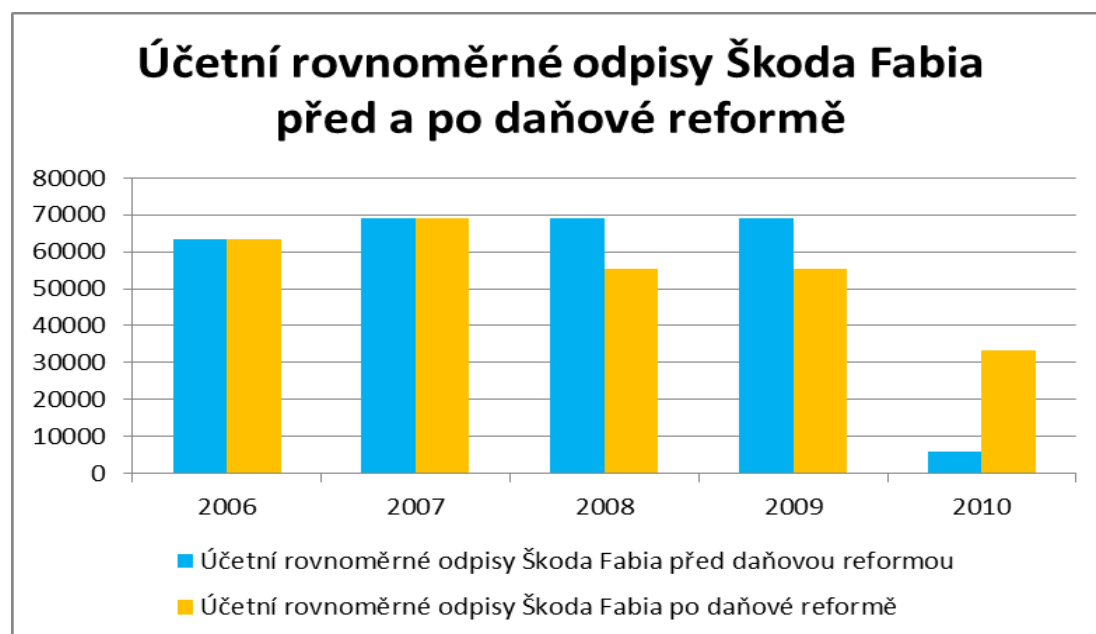
Po zrušení odpisové skupiny 1a dochází ke změně v době odpisování. Automobil se bude odpisovat 60 měsíců.

V roce 2008 se měsíční odpis vypočítal jako $\frac{276\,834}{60} = 4\,614$ Kč.

Roční účetní odpis získáme vynásobením měsíčního odpisu 12 měsíci.

V roce 2010 je nutné upravit účetní odpis tak, aby součet odpisů za dobu odpisování nebyl vyšší než pořizovací cena automobilu.

Graf 2: Účetní rovnoměrné odpisy Škoda Fabia před a po daňové reformě



Zdroj: Zpracováno autorkou

4.3.3 Srovnání daňových a účetních odpisů Škoda Fabia před a po daňové reformě

Srovnání daňových a účetních odpisů Škoda Fabia před daňovou reformou

Tabulka 23: Srovnání daňových a účetních odpisů Škoda Fabia před daňovou reformou

Rok	Sazba daně z příjmů	Odpisy		Rozdíl	Vliv na daň z příjmů
		Daňové	Účetní		
2006	24 %	39 311	63 448	-24 137	-5 793
2007	24 %	79 175	69 216	9 959	2 391
2008	21 %	79 175	69 216	9 959	2 092
2009	20 %	79 173	69 216	9 957	1 992
2010	19 %	0	5 738	-5 738	-1 091

Zdroj: Zpracováno autorkou

V tabulce jsou uvedeny daňové a účetní odpisy v jednotlivých letech životnosti automobilu. Sloupec rozdíl udává rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Jelikož jsem odečítala účetních odpisy od daňových, tak záporný rozdíl znamená, že účetní odpisy jsou větší než daňové a základ daně se tedy bude o tento rozdíl zvyšovat. Pokud ve sloupci rozdíl vyšlo kladné číslo, tak se základ daně bude o tento rozdíl snižovat.

Sloupec vliv na daň z příjmů ukazuje vliv odpisové politiky na daň z příjmů v jednotlivých letech, která se bude buď zvyšovat, nebo naopak snižovat. Hodnoty v tomto sloupci jsem vypočítala vynásobením sazby daně z příjmů s příslušnou hodnotou ve sloupci rozdíl.

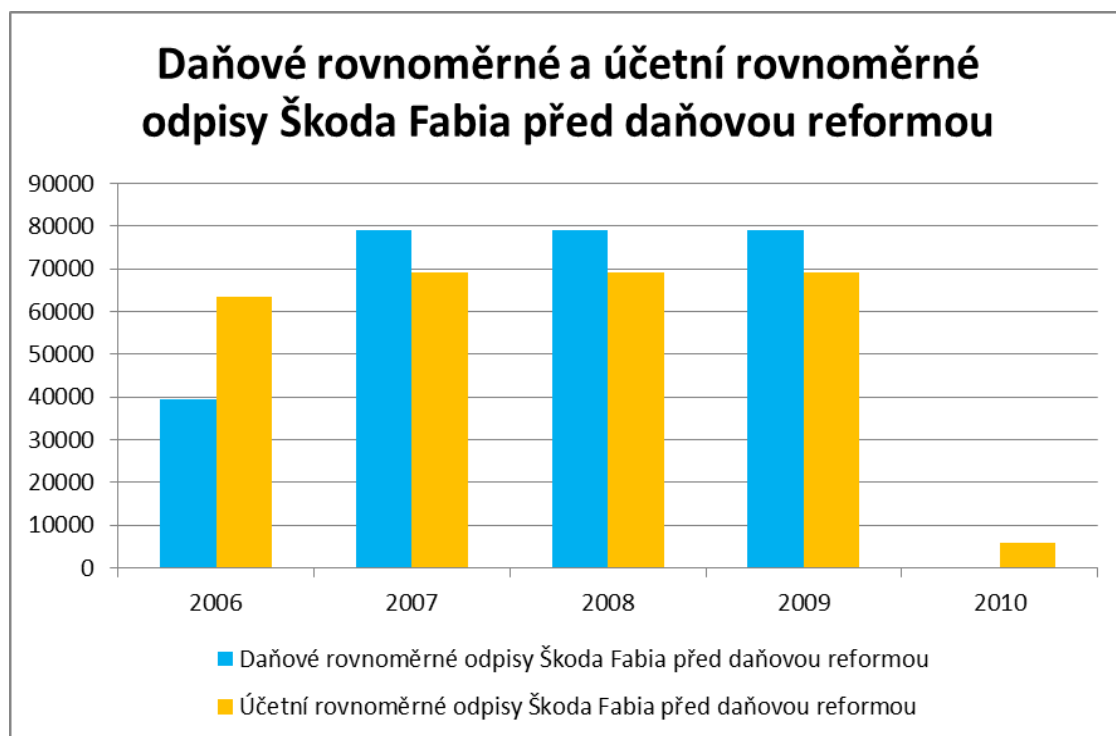
V roce 2006 a 2010 se základ daně bude zvyšovat v důsledku vyšších účetních odpisů.

V roce 2007 až 2009 se základ daně bude snižovat v důsledku vyšších daňových odpisů.

Pokud hodnoty ve sloupci vliv na daň z příjmů sečteme, získáme částku -409 Kč. Tato záporná částka znamená, že v letech 2006 až 2010 se zvýší daň z příjmů o 409 Kč. Je to způsobeno vlivem odpisů automobilu.

V následujícím grafu je zobrazen vývoj daňových a účetních odpisů.

Graf 3: Daňové rovnoměrné a účetní rovnoměrné odpisy Škoda Fabia před daňovou reformou



Zdroj: Zpracováno autorkou

Srovnání daňových a účetních odpisů Škoda Fabia po daňové reformě

Tabulka 24: Srovnání daňových a účetních odpisů Škoda Fabia po daňové reformě

Rok	Sazba daně z příjmů	Odpisy		Rozdíl	Vliv na daň z příjmů
		Daňové	Účetní		
2006	24 %	39 311	63 448	-24 137	-5 793
2007	24 %	79 175	69 216	9 959	2 391
2008	21 %	61 596	55 368	6 228	1 308
2009	20 %	61 596	55 368	6 228	1 246
2010	19 %	35 156	33 434	1 722	328

Zdroj: Zpracováno autorkou

V tabulce uvedené výše jsou zobrazeny daňové a účetní odpisy po daňové reformě.

V roce 2006 a 2007 zůstávají daňové a účetní odpisy stejné jako v předchozí tabulce, tedy i vliv na daň z příjmů zůstává nezměněn.

Na rozdíl od předchozí tabulky se bude základ daně zvyšovat pouze jednou a to v roce 2006 o částku 24 137 Kč (v tomto roce jsou účetní odpisy vyšší než daňové).

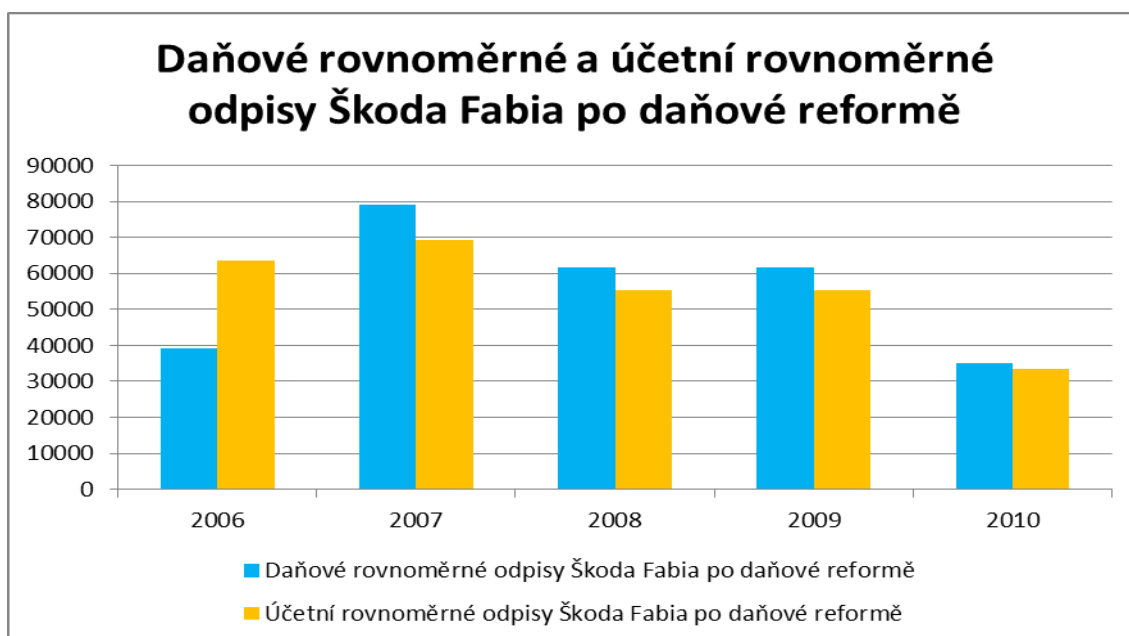
V roce 2010 rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy již záporný není, a to z toho důvodu, že po daňové reformě dochází k prodloužení odpisování na 5 let, tedy v tomto roce je potřeba vypočítat i daňové odpisy (před daňovou reformou byl daňový odpis v roce 2010 nulový).

Po sečtení hodnot ve sloupci vliv na daň z příjmů dostaneme číslo – 520 Kč. Daň z příjmů se tedy v letech 2006 až 2010 zvýší o 520 Kč.

Po daňové reformě je tedy patrné vyšší zvýšení daně z příjmů než před daňovou reformou. Pro společnost by tedy bylo výhodnější, kdyby automobil zůstal zařazen po celou dobu odpisování v odpisové skupině 1a s dobou odpisování 4 roky. Společnosti by se nezvýšila daň z příjmů v důsledku odpisování automobilu tak výrazně jako po přeřazení do 2. odpisové skupiny.

V následujícím grafu je opět vyobrazen vývoj daňových a účetních odpisů.

Graf 4: Daňové rovnoměrné a účetní rovnoměrné odpisy Škoda Fabia po daňové reformě



Zdroj: Zpracováno autorkou

4.4 Zhodnocení dopadu daňových odpisů na daň z příjmů

4.4.1 Daňové odpisy výroby kvasu

Jak jsem již zmiňovala, společnost používá převážně rovnoměrné daňové odpisy. Účetní jednotka, v případě, že majetek je zařazen do 1., 2., 3. odpisové skupiny, využívá možnost zvýšit odpis o 10%, ale pouze za podmínky, že je prvním vlastníkem majetku.

Pořizovací cena výroby kvasu byla 3 475 871 Kč. Zařazena byla do užívání 31. prosince 2006. Patří do odpisové skupiny 2.

Tabulka 25: Daňové rovnoměrné odpisy výroby kvasu při zvýšení prvního odpisu o 10 %

Rok	Odpisová skupina	Odpisová sazba	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2006	2	21	729 933	729 933	2 745 938
2007	2	19,75	686 485	1 416 418	2 059 453
2008	2	19,75	686 485	2 102 903	1 372 968
2009	2	19,75	686 485	2 789 388	686 483
2010	2	19,75	686 483	3 475 871	0

Zdroj: Zpracováno autorkou

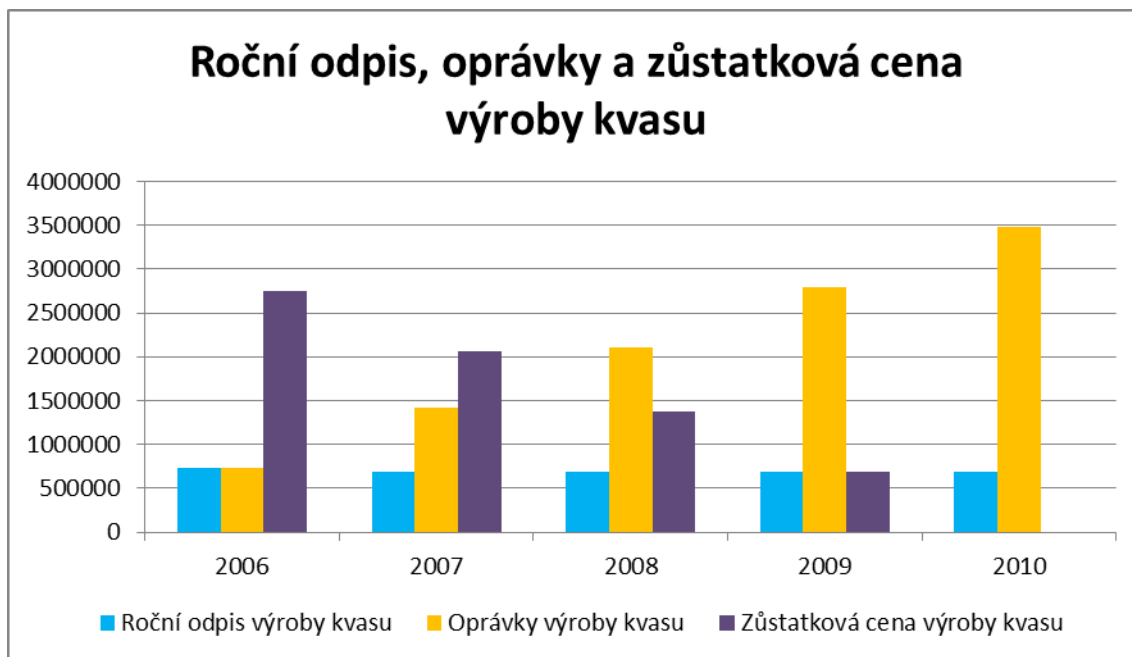
Roční odpis je vypočítán stejným způsobem jako u rovnoměrného daňového odpisování bez zvýšení odpisových sazeb v prvním roce.

Roční odpis je vypočítán jako $\frac{21 \cdot 3\,475\,871}{100} = 729\,933$ Kč.

V dalších letech je roční odpis vypočítán jako $\frac{19,75 \cdot 3\,475\,871}{100} = 686\,485$

Odpis v poledním roce je nutné opět upravit.

Graf 5: Roční odpis, oprávky a zůstatková cena výroby kvasu při rovnoměrném daňovém odpisování, při zvýšení prvního odpisu o 10 %



Zdroj: Zpracováno autorkou

Z grafu je patrné, že oprávky se každým rokem zvyšují o roční odpis v příslušném roce. Zůstatková cena naopak klesá v každém roce o roční odpis v příslušném roce.

Nyní vypočítám rovnoměrné daňové odpisy za předpokladu, že první odpis nebude zvýšen o 10%.

Tabulka 26: Daňové rovnoměrné odpisy výroby kvasu

Rok	Odpisová skupina	Odpisová sazba	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2006	2	11	382 346	382 346	3 093 525
2007	2	22,25	773 382	1 155 728	2 320 143
2008	2	22,25	773 382	1 929 110	1 546 761
2009	2	22,25	773 382	2 702 492	773 379
2010	2	22,25	773 379	3 475 871	0

Zdroj: Zpracováno autorkou

Postup při výpočtech zůstává stejný jako v předchozím případě, pouze se změní odpisové sazby.

Roční odpis v prvním roce je vypočítán jako $\frac{11 \cdot 3\,475\,871}{100} = 382\,346$ Kč.

V dalších letech je roční odpis vypočítán jako $\frac{22,25 \cdot 3\,475\,871}{100} = 773\,382$ Kč.

V posledním roce je odpis upraven.

Graf 6: Roční odpis, oprávky a zůstatková cena výroby kvasu při rovnoměrném daňovém odpisování



Zdroj: Zpracováno autorkou

Proto, abych mohla provést srovnání daňových odpisů a jejich vliv na základ daně z příjmů, vypočítám ještě zrychlené daňové odpisy.

Tabulka 27: Daňové zrychlené odpisy výroby kvasu

Rok	Odpisová skupina	Koeficient	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2006	2	5	695 175	695 175	2 780 696
2007	2	6	1 112 279	1 807 454	1 668 417
2008	2	6	834 209	2 641 663	834 208
2009	2	6	556 139	3 197 802	278 069
2010	2	6	278 069	3 475 871	0

Zdroj: Zpracováno autorkou

Roční odpis v prvním roce je vypočítán jako $\frac{3\,475\,871}{5} = 695\,175$ Kč.

Roční odpis v roce 2007 se vypočítá jako $\frac{2 \cdot 2\,780\,696}{6-1} = 1\,112\,279$ Kč.

Roční odpis v roce 2008 se vypočítá jako $\frac{2 \cdot 1\,668\,417}{6-2} = 834\,209$ Kč.

Roční odpis v roce 2009 se vypočítá jako $\frac{2 \cdot 834\,208}{6-3} = 556\,136$ Kč.

Roční odpis v posledním roce se vypočítá jako $\frac{2 \cdot 278\,069}{6-4} = 278\,069$ Kč.

Graf 7: Roční odpis, oprávky a zůstatková cena výroby kvasu při zrychleném daňovém odpisování



Zdroj: Zpracováno autorkou

4.4.2 Účetní odpisy výroby kvasu

Výroba kvasu se bude odpisovat rovnoměrně po dobu 60 měsíců. Jelikož byl majetek zařazen do užívání v prosinci 2006, tak se může začít účetně odpisovat až od následujícího měsíce po měsíci, ve kterém byl do užívání zařazen. První účetní odpis se tedy bude počítat v lednu 2007.

Tabulka 28: Účetní rovnoměrné odpisy výroby kvasu

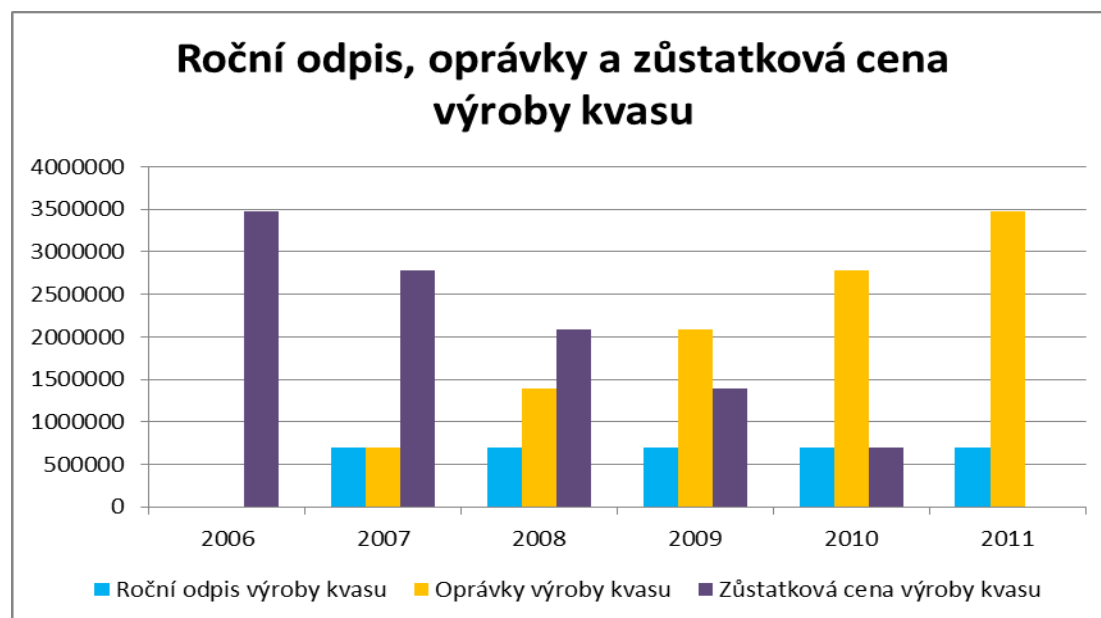
Rok	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2006	0	0	3 475 871
2007	695 184	695 184	2 780 687
2008	695 184	1 390 368	2 085 503
2009	695 184	2 085 552	1 390 319
2010	695 184	2 780 736	695 135
2011	695 135	3 475 871	0

Zdroj: Zpracováno autorkou

Měsíční odpis je vypočítán jako $\frac{3\,475\,871}{60} = 57\,932$ Kč.

Roční odpis je vypočítán jako měsíční odpis vynásobený 12 měsíci.

Graf 8: Roční odpis, oprávky a zůstatková cena výroby kvasu při rovnoměrném účetním odpisování



Zdroj: Zpracováno autorkou

4.4.3 Srovnání vlivu jednotlivých metod odpisování na daň z příjmů

V následujících tabulkách porovnám různé metody daňového odpisování s účetními odpisy výroby kvasu a zjistím, které metoda je nejvhodnější z hlediska dopadu na základ daně.

Tabulka 29: Srovnání rovnoměrných daňových odpisů se zvýšením odpisu v prvním roce o 10 % a účetních rovnoměrných odpisů

Rok	Sazba daně z příjmů	Odpisy		Rozdíl	Vliv na daň z příjmů
		Daňové	Účetní		
2006	24	729 933	0	729 933	175 184
2007	24	686 485	695 184	-8 699	-2 088
2008	21	686 485	695 184	-8 699	-1 827
2009	20	686 485	695 184	-8 699	-1 740
2010	19	686 483	695 184	-8 701	-1 654
2011	19	0	695 135	-695 135	-132 076

Zdroj: Zpracováno autorkou

Jednotlivé hodnoty ve sloupcích jsem vypočítala podle stejného principu jako při srovnání vlivu daňové reformy na základ daně z příjmů.

V případě zvýšení rovnoměrného daňového odpisu v prvním roce o 10 % dochází k tomu, že daňové odpisy jsou nižší než účetní (s výjimkou prvního roku, ve kterém není žádný účetní odpis, protože lze majetek odpisovat až následující měsíc po uvedení do užívání).

Rozdíl tedy bude od druhého roku záporný, a to znamená, že v každém roce se bude o tuto částku základ daně zvyšovat.

Po sečtení hodnot ve sloupci vliv na daň z příjmů získám částku 35 799 Kč. O tuto částku se v letech 2006 až 2011 sníží daň z příjmů vlivem této odpisové politiky.

Tabulka 30: Srovnání rovnoměrných daňových odpisů a účetních rovnoměrných odpisů

Rok	Sazba daně z příjmů	Odpisy		Rozdíl	Vliv na daň z příjmů
		Daňové	Účetní		
2006	24	382 346	0	382 346	91 764
2007	24	773 382	695 184	78 198	18 768
2008	21	773 382	695 184	78 198	16 422
2009	20	773 382	695 184	78 198	15 640
2010	19	773 379	695 184	78 195	14 858
2011	19	0	695 135	-695 135	-132 076

Zdroj: Zpracováno autorkou

Daný způsob odpisování majetku způsobuje to, že daňové odpisy jsou vyšší než odpisy účetní. V důsledku toho ve sloupci rozdíl budou hodnoty kladné (s výjimkou posledního roku, kdy již u majetku nepočítáme daňový odpis). Kladné hodnoty znamenají, že o částku v příslušném roce se bude základ daně snižovat.

Vlivem této odpisové politiky se v letech 2006 až 2011 sníží daň z příjmů o 25 376 Kč (součet hodnot ve sloupci vliv na daň z příjmů, částka vyšla kladná).

Tabulka 31: Srovnání zrychlených daňových odpisů a rovnoměrných účetních odpisů

Rok	Sazba daně z příjmů	Odpisy		Rozdíl	Vliv na daň z příjmů
		Daňové	Účetní		
2006	24	695175	0	695 175	166 842
2007	24	1112279	695 184	417 095	100103
2008	21	834209	695 184	139 025	29196
2009	20	556139	695 184	-139 045	-27809
2010	19	278069	695 184	-417 115	-79252
2011	19	0	695 135	-695 135	-132076

Zdroj: Zpracováno autorkou

V případě, že by společnost využívala zrychlené daňové odpisy, tak se daň z příjmů sníží o 57 004 Kč (částku jsem opět spočítala součtem hodnot ve sloupci vliv na daň z příjmů, částka vyšla kladná).

Kombinace zrychleného daňového odpisování a rovnoměrného účetního odpisování by byla pro společnost nejvýhodnější, protože oproti její využívané odpisové politice by došlo ke snížení daně z příjmů v letech 2006 až 2011 o 21 205 Kč (57 004 – 35 799).

4.5 Odložená daňová povinnost

V souvislosti s odpisováním dlouhodobého je nezbytné zmínit i odloženou daňovou povinnost.

Ačkoli samotné označení pojmu odložená daň svádí k domněnce, že se jedná o termín daňový, je odložená daň problematikou ryze účetní a nemá žádný dopad na placení daně z příjmů. Tato účetní kategorie slouží v rámci podvojného účetnictví k přiřazení nákladu vzniklého z titulu placení daně z příjmů do správného účetního období. (Janoušková, 2007)

Existence daňových zákonů vede k tomu, že daňový základ a hospodářský výsledek jsou odlišné. Daň z příjmů se vztahuje k daňovému základu. Je tedy nutné použít odloženou daň proto, aby byla dodržena věcná a časová souvislost nákladů a výnosů k účetnímu období.

Rozlišujeme trvalé a přechodné rozdíly mezi účetními a daňovými náklady. Na trvalé rozdíly se odložená daň nevztahuje. Odložená daň se týká pouze přechodných rozdílů. Do přechodných rozdílů zařazujeme zejména rozdíly mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou.

Při nerovnosti daňových a účetních odpisů vznikají dvě situace:

- 1) Odložená daňová pohledávka, pokud platí
 $\text{daňové odpisy} < \text{účetní odpisy}$
- 2) Odložený daňový závazek, pokud platí
 $\text{daňové odpisy} > \text{účetní odpisy}$

Výpočet odložené daňové povinnosti v důsledku rozdílných daňových a účetních odpisů znázorním na odpisování Škody Fabia a výroby kvasu, které jsem používala pro posouzení odpisové politiky.

Tabulka 32: Odložená daňová povinnost z titulu rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy Škody Fabia

Rok	Sazba daně	Odpisy		Rozdíl	Odložená daňová povinnost
		Účetní	Daňové		
2006	24 %	63 448	39 311	-24 137	-5 793
2007	24 %	69 216	79 175	9 959	2 092
2008	21 %	55 368	61 596	6 228	1 246
2009	20 %	55 368	61 596	6 228	1 184
2010	19 %	33 434	35 156	1 722	328

Zdroj: Zpracováno autorkou

Odloženou daňovou povinnost jsem vypočetla vynásobením hodnoty ve sloupci rozdíl se sazbou daně v následujícím roce. Hodnoty ve sloupci rozdíl jsou vypočtené jako rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy.

V roce 2006 vzniká odložená daňová pohledávka, protože účetní odpis je vyšší než daňový. V dalších letech vzniká odložený daňový závazek, v důsledku toho, že daňový odpis převyšuje účetní odpis v každém roce odpisování.

Tabulka 33: Odložená daňová povinnost z titulu rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy výroby kvasu

Rok	Sazba daně	Odpisy		Rozdíl	Odložená daňová povinnost
		Účetní	Daňové		
2006	24 %	0	729 933	729 933	175 184
2007	24 %	695 184	686 485	-8 699	-1 827
2008	21 %	695 184	686 485	-8 699	-1 740
2009	20 %	695 184	686 485	-8 699	-1 653
2010	19 %	695 184	686 483	-8 701	-1 654
2011	19 %	695 135	0	-695 135	-132 076

Zdroj: Zpracováno autorkou

V roce 2006 není žádný účetní odpis, protože výroba kvasu se účetně začne odpisovat až v roce 2007. V roce 2006 vznikne tedy odložený daňový závazek, protože daňový odpis je vyšší než účetní. V dalších letech vznikne odložená daňová pohledávka, protože účetní odpisy jsou vyšší než daňové odpisy.

5 Závěr

Hlavním cílem mé bakalářské práce bylo zhodnotit vliv odpisování na daň z příjmů, analyzovala jsem účetní a daňové odpisy ve vybraném subjektu.

Každý podnikatelský subjekt pro svou činnost využívá dlouhodobý majetek. Majetek se opotřebovává postupně a jeho opotřebení vyjadřují odpisy. Odpisy přenášejí postupně pořizovací cenu majetku do nákladů, jsou tedy peněžním vyjádřením opotřebení majetku. Odpisy jsou významným interním zdrojem. Jelikož jsou odpisy součástí nákladů, tak ovlivňují ceny výrobků a služeb, které podnik produkuje nebo poskytuje. Výdaje vynaložené na pořízení dlouhodobého majetku se vrací v podobě tržeb.

Rozlišujeme dva druhy odpisování majetku, a to účetní a daňové.

Účetní odpisy se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Každá účetní jednotka si stanoví účetní odpisy sama. Zvolí si takovou metodu účetního odpisování, která co nejpřesněji odpovídá skutečnému opotřebení majetku. Vybraná metoda odpisování nesmí porušovat zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví.

Daňové odpisy jsou upraveny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Účetní jednotka si může vybrat jednu ze dvou metod, a to buď rovnoměrné, nebo zrychlené odpisování. Majetek je zařazen od odpisových skupin s odlišnou dobou odpisování. Metody odpisování mají pevně stanoven postup výpočtu, není možné se od něj odchýlit.

Některé účetní jednotky mají účetní odpisy rovny daňovým, tím ale zaniká možnost ovlivňovat základ daně rozdílem mezi účetními a daňovými odpisy.

V teoretické části jsem se zabývala charakteristikou dlouhodobého majetku. Dále jsem uvedla členění majetku, způsoby jeho pořízení, oceňování, evidenci a vyřazení majetku. V souvislosti s dlouhodobým majetkem jsem zmínila i technické zhodnocení majetku. Definovala jsem daňové a účetní odpisy.

Praktická část mé práce byla zaměřena na odpisovou politiku vybraného subjektu, analýzu účetních a daňových odpisů a vliv odpisů na daň z příjmů. Podnik, který mi

poskytl potřebné informace a podklady, je Pekárny a cukrárny Klatovy, a. s. Jelikož podnik je vlastníkem velkého množství dlouhodobého majetku, vybrala jsem si pro posouzení odpisové politiky dva druhy majetku. První vybraný majetek byla Škoda Fabia a druhý majetkem byla výroba kvasu, která je součástí linky pro výrobu chleba.

Na prvním vybraném majetku, tedy Škodě Fabia, byl znázorněn dopad daňové reformy, která byla ustanovena v roce 2008, na odpisování automobilu. V důsledku této změny došlo k přeřazení automobilu z odpisové skupiny 1a do odpisové skupiny 2. Doba odpisování se prodloužila na 5 let. V roce 2008 a poté i v následujících letech byl patrný pokles rovnoměrných daňových odpisů oproti odpisům před daňovou reformou. Je to způsobeno prodloužením doby odpisování.

Následek daňové reformy na účetní odpisy je obdobný jako na daňové. Jelikož v roce 2008 a 2009 jsou účetní odpisy nižší, tak v posledním roce budou účetní odpisy vyšší než odpisy před daňovou reformou.

Poté jsem provedla srovnání daňových a účetních odpisů. Pokud by daňová reforma nenastala, zvýšila by se daň z příjmů v letech 2006 až 2010 o 409 Kč. V důsledku daňové reformy se daň z příjmů v letech 2006 až 2010 zvýší o 520 Kč.

Na druhém majetku, tedy výrobě kvasu, bylo provedeno srovnání daňových metod odpisování majetku s cílem optimalizovat dopad daňových odpisů na základ daně z příjmů. Podnik využívá rovnoměrné daňové odpisování s možností zvýšení odpisu v prvním roce o 10 %. Pro vyhodnocení dopadu daňových odpisů jsem provedla výpočty rovnoměrných daňových odpisů bez zvýšení odpisu v prvním roce a dále výpočty zrychlených odpisů. Výsledky z jednotlivých metod jsem porovnávala s účetními odpisy a tím zjistila dopad na základ daně z příjmů.

V případě srovnání daňových rovnoměrných odpisů se zvýšením odpisu v prvním roce a účetními rovnoměrnými odpisy, byly daňové odpisy nižší než účetní (s výjimkou prvního roku, kdy se majetek účetně neodpisoval). Při odečtení účetních odpisů od daňových vyšly v každém roce (s výjimkou prvního roku) záporné hodnoty, tzn., že o tyto částky se v každém roce bude základ daně zvyšovat. V letech 2006 až 2011 se sníží daň z příjmů o 35 799 Kč.

Pokud by společnost nevyužila možnosti zvýšit první odpis o 10 %, daň z příjmů by se snížila pouze o 25 376 Kč.

Pro společnost by bylo nejvýhodnější, kdyby majetek odpisovala zrychlenými daňovými odpisy, protože při srovnání s účetními rovnoměrnými odpisy vykazuje nejvyšší snížení daně z příjmů v letech 2006 až 2010 a to o 57 004 Kč.

Závěrem práce jsem zmínila odloženou daňovou povinnost a vliv vybraných druhů majetku na odloženou daň. U osobního automobilu vzniká v prvním roce odpisování odložená daňová pohledávka, protože účetní odpisy převyšují daňové. V následujících letech vzniká odložený daňový závazek. U druhého majetku, výroby kvasu, vzniká v prvním roce odpisování odložený daňový závazek, v dalších letech pak odložená daňová pohledávka.

6 Summary

This bachelor thesis is focused on a depreciation policy and an influence of tax depreciation on the income tax base. The aim of the bachelor thesis is to analyse the tax depreciation and the book depreciation, the influence of the tax reform on depreciation of long- term assets and the analysis of the influence of the tax depreciation on the income tax base.

In the theoretical part are described the long- term assets, the technical evaluation, the book depreciation and the tax depreciation.

In the practical part, I aimed at the analysis of the tax depreciation of selected kind of long- term assets at the company Pekárny a cukrárny Klatovy, a. s. This society uses the linear tax depreciation and the linear book depreciation. I found out the possibilities of the tax savings.

Keywords

Long- term assets

Depreciation policy

Income tax base

7 Seznam použité literatury

- ČERMÁKOVÁ, H. *Účetnictví shrnutí základů pro maturanty, vysokoškoláky i podnikatele*. Vyd. 3. Ostrava: Mirago, 2008. ISBN 80-86617-35-1.
- CHALUPA, R. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2011*. Vyd. 9. Olomouc: ANAG a. s., 2011. ISBN 978-80-7263-650-1.
- JANOUSHKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Vyd. 1. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2007. ISBN 978-80-247-1852-1.
- KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Vyd. XIX. Praha: Polygon, 2009. ISBN 978-80-7273-156-5.
- PELC, V. *Daňové odpisy. Strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-387-5.
- PITTERLING, M. *Daňově uznatelné výdaje*. Vyd. 3. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010. ISBN 978-80-7357-483-3.
- PRUDKÝ, P., LOŠTÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. Vyd. 12. Olomouc: ANAG, a.s., 2010. ISBN 978-80-7263-596-2.
- RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. Vyd. 10. Olomouc: ANAG, a.s., 2010. ISBN 978-80-7263-580-1.
- ŠTOHL, P. *Učebnice účetnictví pro střední školy a veřejnost 2. díl*. Vyd. 9. Znojmo: Tiskárny Havlíčkův Brod, 2007. ISBN 978-80-903915-1-2.
- ŠTOHL, P. *Učebnice účetnictví pro střední školy a veřejnost 1. díl*. Vyd. 9. Znojmo: Tiskárny Havlíčkův Brod, 2008. ISBN 978-80-87237-00-7.
- VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2011*. Vyd. 6. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2011. ISBN 978-80-247-3803-1.
- Český účetní standard pro podnikatele č. 013.
- Český účetní standard pro podnikatele č. 014.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb.

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

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Seznam tabulek

Tabulka 1: Účtování pořízení dlouhodobého majetku dodavatelským způsobem.....	7
Tabulka 2: Účtování pořízení dlouhodobého majetku vlastní činností.....	7
Tabulka 3: Účtování pořízení dlouhodobého majetku bezúplatným nabytím	8
Tabulka 4: Účtování pořízení dlouhodobého majetku vkladem od jiné osoby.....	8
Tabulka 5: Účtování pořízení dlouhodobého majetku přecházením z osobního užívání do podnikání.....	8
Tabulka 6: Účtování vyřazení dlouhodobého majetku likvidací v důsledku opotřebení	12
Tabulka 7: Vyřazení dlouhodobého majetku likvidací v důsledku manka a škody.....	13
Tabulka 8: Vyřazení dlouhodobého majetku prodejem	13
Tabulka 9: Vyřazení dlouhodobého majetku darováním	14
Tabulka 10: Vyřazení dlouhodobého majetku vkladem do základního kapitálu jiného subjektu.....	14
Tabulka 11: Vyřazení dlouhodobého majetku přecházením do osobního užívání.....	15
Tabulka 12: Doba odpisování.....	19
Tabulka 13: Roční odpisová sazba pro hmotný majetek u rovnoměrných daňových odpisů.....	19
Tabulka 14: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20% u rovnoměrných daňových odpisů.....	19
Tabulka 15: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15% u rovnoměrných daňových odpisů.....	20
Tabulka 16: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10% u rovnoměrných daňových odpisů.....	20
Tabulka 17: Koeficienty pro zrychlené odpisování	21
Tabulka 18: Doba odpisování nehmotného majetku.....	22
Tabulka 19: Daňové rovnoměrné odpisy Škoda Fabia před daňovou reformou	29
Tabulka 20: Daňové rovnoměrné odpisy Škoda Fabia po daňové reformě.....	30
Tabulka 21: Účetní rovnoměrné odpisy Škoda Fabia před daňovou reformou	31
Tabulka 22: Účetní rovnoměrné odpisy Škoda Fabia po daňové reformě	32
Tabulka 23: Srovnání daňových a účetních odpisů Škoda Fabia před daňovou reformou	33
Tabulka 24: Srovnání daňových a účetních odpisů Škoda Fabia po daňové reformě.....	34
Tabulka 25: Daňové rovnoměrné odpisy výroby kvasu při zvýšení prvního odpisu o 10 % ...	36
Tabulka 26: Daňové rovnoměrné odpisy výroby kvasu.....	37

Tabulka 27: Daňové zrychlené odpisy výroby kvasu	39
Tabulka 28: Účetní rovnoměrné odpisy výroby kvasu	40
Tabulka 29: Srovnání rovnoměrných daňových odpisů se zvýšením odpisu v prvním roce o 10 % a účetních rovnoměrných odpisů	41
Tabulka 30: Srovnání rovnoměrných daňových odpisů a účetních rovnoměrných odpisů	42
Tabulka 31: Srovnání zrychlených daňových odpisů a rovnoměrných účetních odpisů.....	42
Tabulka 32: Odložená daňová povinnost z titulu rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy Škody Fabia.....	44
Tabulka 33: Odložená daňová povinnost z titulu rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy výroby kvasu	44

Seznam grafů

Graf 1: Daňové rovnoměrné odpisy Škoda Fabia před a po daňové reformě.....	30
Graf 2: Účetní rovnoměrné odpisy Škoda Fabia před a po daňové reformě	32
Graf 3: Daňové rovnoměrné a účetní rovnoměrné odpisy Škoda Fabia před daňovou reformou	34
Graf 4: Daňové rovnoměrné a účetní rovnoměrné odpisy Škoda Fabia po daňové reformě.....	35
Graf 5: Roční odpis, oprávky a zůstatková cena výroby kvasu při rovnoměrném daňovém odpisování, při zvýšení prvního odpisu o 10 %.....	37
Graf 6: Roční odpis, oprávky a zůstatková cena výroby kvasu při rovnoměrném daňovém odpisování	38
Graf 7: Roční odpis, oprávky a zůstatková cena výroby kvasu při zrychleném daňovém odpisování	39
Graf 8: Roční odpis, oprávky a zůstatková cena výroby kvasu při rovnoměrném účetním odpisování	40