

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Bakalářská práce

**Účetní a daňová problematika technického zhodnocení a oprav dlouhodobého  
majetku**

**Accounting and tax issues of improvement and repairs of long-term assets**

Klára Příbylová

Plzeň 2017



Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

*„Účetní a daňová problematika technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku“*

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 24. 4. 2017

.....

podpis autora

Děkuji Ing. Mgr. Radce Součkové za odborné vedení a hodnotné rady a připomínky při zpracování této bakalářské práce. Děkuji také vedoucímu zemědělského podniku za umožnění zpracovat a analyzovat interní doklady podniku pro potřeby empirické části této práce.

## Obsah

Úvod.....	7
1 Vymezení pojmů.....	9
1.1 Aktiva.....	9
1.2 Pasiva .....	9
1.3 Náklady .....	9
1.4 Výnosy .....	9
2 Dlouhodobý majetek.....	11
2.1 Členění dlouhodobého majetku.....	12
2.2 Pořízení dlouhodobého majetku – účetní hledisko .....	13
2.3 Odpisy dlouhodobého majetku .....	15
2.3.1 Účetní hledisko .....	15
2.3.2 Účetní odpisy .....	17
2.3.3 Zbytková hodnota .....	18
2.3.4 Daňové hledisko .....	21
2.3.5 Daňové odpisy .....	21
2.3.6 Odložená daň .....	24
3 Technické zhodnocení .....	27
3.1 Účetní hledisko.....	27
3.2 Daňové hledisko.....	28
3.2.1 Hmotný majetek.....	28
3.2.2 Nehmotný majetek.....	29
4 Opravy .....	31
5 Zemědělská farma Pšenička.....	33
5.1 Struktura majetku .....	33

5.2	Účetní metody používané ve společnosti .....	34
5.2.1	Dlouhodobý majetek .....	34
5.2.2	Odpisy .....	35
5.3	Opravy prováděné analyzovanou společností .....	35
5.3.1	Osobní automobil .....	36
5.3.2	Traktor č. 1 .....	41
5.3.3	Hospodářská budova .....	46
5.4	Technická zhodnocení prováděná analyzovanou společností .....	50
5.4.1	Traktor č. 2 .....	51
5.4.2	Najatá budova .....	56
	Závěr .....	61
	Seznam tabulek .....	63
	Seznam použitých zkratk .....	65
	Seznam použité literatury .....	66
	Zákony a vyhlášky .....	66
	Elektronické a další zdroje .....	67
	Seznam příloh .....	69
	Přílohy .....	70
	Abstrakt .....	74
	Abstract .....	75

## Úvod

Tématem bakalářské práce je účetní a daňová problematika technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku. Dílčím cílem této práce je definovat dlouhodobý majetek z obecného hlediska, jeho způsoby pořizování, účtování o majetku a také rozebrat odpisy jak z účetního tak i z daňového hlediska. Hlavním cílem je analyzovat technické zhodnocení a opravy a rozdíl mezi těmito dvěma zásahy do majetku, který ovlivňuje určení výsledku hospodaření účetní jednotky, základu daně a tím i správné stanovení výše daně z příjmů.

Problematika bude rozebrána nejprve z teoretického hlediska, kde budou vymezeny důležité pojmy, které jsou ve spojitosti s tímto tématem používány, bude definován dlouhodobý majetek z obecného hlediska a probrány způsoby jeho oceňování, které jsou stěžejní pro určení pořizovací ceny majetku a zařazení do aktiv podniku. Pozornost bude věnována účetnímu a daňovému odpisování, bude rozebrán rozdíl mezi technickým zhodnocením a opravou a to z účetního i daňového hlediska.

V praxi se často účetní jednotky setkávají se situacemi, kde je třeba rozhodnout, zda se jedná o technické zhodnocení nebo opravu dlouhodobého majetku a ne vždy je řešení zcela jednoznačné. Proto je potřeba definovat rozdíl mezi těmito pojmy a prostudovat vyhlášky a zákony, které tyto dva pojmy definují. Problém také nastává s aplikací různých definic na hmotný a nehmotný majetek, který se svojí podstatou výrazně liší. Rozlišení, zda se jedná o onen či druhý případ a jeho správné účetní a daňové posouzení, je zásadní především pro určení výsledku hospodaření a základu daně z příjmů.

Technické zhodnocení je z daňového hlediska vymezeno v Zákonu o daních z příjmů, z účetního pohledu pojednávají o technickém zhodnocení účetní jednotky ve svých vnitropodnikových směrnících, kdežto opravy upravuje Vyhláška č. 500/2002 Sb. a též Občanský zákoník. Prostudování veškerých předpisů, které se touto problematikou zabývají, je tedy nezbytné ke správnému vyhodnocení konkrétního případu.

Pro aplikaci teoretických poznatků získaných studiem na Západočeské univerzitě v Plzni a studií odborné literatury budou využity postupy zemědělského podniku, který si však nepřeje být jmenován a je proto pro potřeby práce nazýván Zemědělská farma Pšenička. Kořenem aplikační části práce je představení účetní jednotky, která je analyzována, zhodnocení její majetkové situace a rozbor vnitropodnikových směrnic a účetních metod,

jimiž se řídí. Aplikační část práce se soustředí na rozbor dané problematiky u podnikatelského subjektu v konkrétních skutečných případech, u kterých je uveden způsob účtování a daňové hledisko používaných metod. Nadále se empirická část práce zaměřuje na jiné způsoby řešení nastalých situací a rozdíl v daňových a účetních dopadech. Především se bude jednat o dopady technického zhodnocení a způsobu jeho odpisování, o opravy a o správné určení rozdílů mezi těmito dvěma skutečnostmi. Případně bude navrhnuo optimálnější řešení konkrétních skutečností, které v podniku nastaly.



# 1 Vymezení pojmů

Během práce bude uvedeno několik pojmů z oblasti účetnictví, které budou definovány ještě před tím, než přijde na řadu samotný dlouhodobý majetek.

## 1.1 Aktiva

Aktiva obecně představují majetek, který účetní jednotka používá k podnikání. České účetní standardy aktiva přesně nevymezují, definice se nachází v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards – IFRS), ty formulují aktiva následovně: „*Aktivum se uznává, pokud z něj plynoucí budoucí ekonomické užitky jsou pravděpodobné a jeho pořizovací cenu lze spolehlivě vyčíslit.*“ (IFRS a české účetní předpisy – podrobnosti a rozdíly, 2009, s. 42) Jelikož se jedná o definici z mezinárodních standardů, pro české podniky není doslova směrodatná. Může však pohled na aktiva přiblížit. [12, 13]

Mezi aktiva se řadí zejména peněžní prostředky, zásoby a pohledávky jakožto oběžný majetek a dále majetek dlouhodobý, který je předmětem této práce. Přehled o aktivech účetní jednotky je zaznamenán v účetním výkazu – rozvaze. [9]

## 1.2 Pasiva

Pasiva představují zdroj financování aktiv neboli majetku podniku a rozdělují se na vlastní a cizí kapitál. Přehled o pasivech účetní jednotky je zaznamenán v účetním výkazu – rozvaze. [9]

## 1.3 Náklady

Náklady jsou upraveny v Českých účetních standardech pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále i ČÚS). „*Náklady se považují za prostředky vynaložené za účelem dosažení výnosů v rámci běžného účetního období. Náklady zároveň představují snížení ekonomického prospěchu, jež má za následek snížení aktiv nebo zvýšení závazků. Jsou měřítkem spotřeby a opotřebení majetku účetní jednotky a práce zaměstnanců. Jde o faktor, který rozhodujícím způsobem ovlivňuje efektivnost podniku.*“ (České účetní standardy, 2014) [11, 18]

## 1.4 Výnosy

Výnosy jsou stejně jako náklady upraveny v ČÚS. „*Představují pro účetní jednotku ekonomický přínos. Zdrojem výnosů je zejména prodej výrobků, zboží a služeb - tzv.*

*prvotní výnosy, dále také vnitropodnikové procesy - tzv. druhotné výnosy (např. vlastní výroby, nedokončená výroba, vnitropodniková přeprava), finanční výnosy (např. kursové rozdíly, úroky) atd. Při realizaci výnosu tak dochází k přírůstku ekonomického prospěchu, což vede ke zvýšení aktiv (peněz, pohledávek, výrobků atd.).“ (České účetní standardy, 2014)*

## 2 Dlouhodobý majetek

V začátku práce bude zaveden také pojem „dlouhodobý majetek“ a bude představeno, co toto slovní spojení pro účetní jednotku představuje.

Z účetního hlediska vymezuje dlouhodobý majetek Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále i Vyhláška č. 500/2002 Sb.). Dlouhodobý majetek je součástí veškerého majetku podniku (neboli jeho aktiv), doba jeho použitelnosti je delší než jeden rok a dle své podstaty se rozděluje na hmotný, nehmotný a finanční. [9, 15]

O pojmu dlouhodobý majetek se nejedná pouze v účetních předpisech, ale také v daňových zákonech. Daňové zákony bývají na rozdíl od účetních předpisů konkrétnější. Je tomu tak i u majetku, kde Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů uvádí hranici pro jeho začlenění do dlouhodobého hmotného a nehmotného a to 40 000 Kč a 60 000 Kč a u finančního tato hranice není stanovena. Rozdíl mezi účetním a daňovým pohledem bude přiblížen později. Vzhledem k tomu, že účetní předpisy dávají pouze obecná pravidla a vytyčují mantinely, ve kterých se účetní jednotka během své existence pohybuje, musí si konkrétní pravidla určit právě ona sama. [9, 17]

Účetní jednotky mají povinnost pro vykazování jednotlivých položek v evidenci sestavit vnitropodnikové směrnice, v nichž jsou obsažena pravidla o tom, které položky budou zařazeny do dlouhodobého majetku a které nikoliv. K těm položkám, které do majetku zařazeny nejsou, se nadále přistupuje, jako by byly ihned spotřebované a tudíž účtované do nákladů. Sama účetní jednotka si stanoví kritéria, podle kterých toto zařazení probíhá. Nejčastěji se jedná o dobu použitelnosti (musí být minimálně 1 rok, respektive 12 měsíců) a pořizovací cenu (tj. cena pořízení + vedlejší pořizovací náklady jakožto to doprava, clo apod.). Pro jednotlivé druhy majetku mohou být nastavená různá kritéria a to s přihlédnutím k principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení. Některé účetní jednotky používají pro zjednodušení účetní předpisy převzaté ze Zákona o daních z příjmů, což legislativa umožňuje, avšak v případě, kdy účetní jednotka disponuje větším množstvím majetku s nízkou pořizovací cenou, může dojít k porušení principu věrného a poctivého obrazu účetnictví, ke zkreslení hospodářského výsledku a tím může být v konečném důsledku ovlivněna výše daňové povinnosti. [9, 17]

## 2.1 Členění dlouhodobého majetku

Jak již bylo zmíněno v textu výše, dlouhodobý majetek se člení na hmotný, nehmotný a finanční, přičemž každá z těchto skupin se vyznačuje určitými charakteristickými rysy, které jsou nadále rozebrány z účetního hlediska.

Dlouhodobý hmotný majetek je upraven v § 7 druhé hlavy Vyhlášky č. 500/2002 Sb., která je prováděcí vyhláškou Zákona o účetnictví a která vymezuje některé položky rozvahy. V tomto paragrafu je uvedeno další podrobné členění dlouhodobého hmotného majetku například na pozemky, stavby či hmotné movité věci a jejich soubory. U dlouhodobého hmotného majetku se obvykle uvádějí tyto skutečnosti:

- a) má fyzickou podstatu
- b) dlouhodobost používání přesahuje dobu jednoho roku
- c) výše ocenění dosahuje hranice stanové účetní jednotkou. [9, 15]

Dlouhodobý nehmotný majetek je upraven v § 6 stejné vyhlášky. Vykazuje obdobné charakteristiky jako hmotný majetek, avšak s tím rozdílem, že není fyzické nýbrž nehmotné povahy. Tato skupina zahrnuje zejména zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill. I v případě nehmotného majetku si účetní jednotka stanoví hranici ocenění pro zařazení do dlouhodobého majetku s výjimkou goodwillu. [15]

Poslední částí tvořící dlouhodobý majetek je finanční dlouhodobý majetek upravený v § 8 zmiňované vyhlášky. Od předchozích dvou skupin se liší tím, že u něj zákon nestanovuje částku pro zařazení do dlouhodobého majetku, jedinou podmínkou je zde doba „použitelnosti“ delší než jeden rok. Použitelnost uvádím v uvozovkách, jelikož finanční majetek není používán k provozní činnosti jako hmotný a nehmotný, ale zahrnuje aktiva, která podnik nakupuje, vlastní, případně půjčuje s cílem dlouhodobě investovat volné peněžní prostředky takovým způsobem, který mu přinese očekávaný výnos. [9, 15]

Vzhledem k tomu, že je dlouhodobý majetek v podniku používán k provozní činnosti déle než jeden rok, je nezbytné ho udržovat, opravovat a věnovat mu zvláštní pozornost. Chybné posouzení činností spojených s péčí o dlouhodobý majetek vede k nesprávnému nákladovému rozlišení, nesprávnému zaúčtování a nesprávnému výpočtu účetního výsledku hospodaření. Účetní výsledek hospodaření je položka, která se dále transformuje na základ daně (dále i ZD). Nesprávné stanovení základu daně vede

k nesprávnému určení výši daně z příjmů, za což může vyměřit správce daně účetní jednotce nemalou pokutu. Proto je třeba věnovat této problematice zvýšenou pozornost.

## **2.2 Pořízení dlouhodobého majetku – účetní hledisko**

Téměř všechny účetní jednotky se setkají se situací, kdy pro svou činnost potřebují stroje, budovy, automobily, zvířata apod. Tyto objekty jsou poté používány v podniku déle než jeden rok a jejich cena se často pohybuje v relativně vysokých částkách. Jak bude tedy účetní jednotka postupovat při nabytí majetku? Ocenění i způsob odpisování se odvíjí od toho, jakým způsobem byl majetek pořízen. Dlouhodobý majetek lze pořídit několika způsoby:

- a) nákupem
- b) vytvořením vlastní činností (vyrobením)
- c) bezúplatným nabytím (darováním)
- d) novým zjištěním (jedná se o takový majetek, který dosud v účetnictví nebyl evidován)
- e) osobním vkladem do podnikání
- f) vkladem společníka do podnikání
- g) finančním leasingem (odkoupením/bezúplatným nabytím po skončení finančního leasingu) [9]

Pořizování majetku je proces, který může trvat nějakou dobu. Aby mohla být hodnota majetku v účetnictví správně vykázána, je potřeba sledovat veškeré operace a položky, které s tímto procesem souvisí. Tyto skutečně vynaložené pořizovací náklady se v účetnictví evidují na účtech účtové třídy 0, konkrétně skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek. Ocenění nově pořízeného majetku úzce souvisí se způsobem jeho pořízení. [9, 29]

Při úplatném nabytí majetku (tzn. účetní jednotka za majetek zaplatila) do pořizovací ceny vstupuje cena pořízení (nákupní cena zaplacená prodejci) a vedlejší pořizovací náklady, mezi něž patří např. doprava, montáž, clo, poplatky zprostředkovatelům apod. Do těchto nákladů se naopak nezahrnují např. výdaje na opravy, kurzové rozdíly a školení pracovníků. [9]

Vytvoří-li účetní jednotka majetek vlastní činností, bude tento majetek oceněn vlastními náklady. Zařazení takového majetku to užívání je vždy složitější než u majetku

nakoupeného. V tomto případě je potřeba pracovat s kalkulacemi, musí být zohledněna cena a také množství použitého materiálu, mzda pracovníků, jež se na výrobě podílejí (tj. přímé náklady), ale také podíl na nepřímých nákladech, které s výrobou souvisí. U poplatníka fyzické osoby se do nepřímých nákladů nezahrnuje hodnota vlastní práce ani zisk. Při nabytí majetku tímto způsobem se též používá ocenění reprodukční pořizovací cenou, což je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Pro určení této ceny slouží odborný odhad. [9, 29]

Reprodukční pořizovací cena se užívá za předpokladu, že vlastní náklady na výrobu majetku jsou vyšší než cena určená odborníkem, při získání majetku bezúplatně, ale také za situace, kdy účetní jednotka majetek nalezne např. při fyzické inventuře a zjistí, že majetek není doposud v účetnictví evidován. V praxi není tato situace příliš častá, není ale ani nemožná. Zejména účetní jednotky s dlouho historií a rozsáhlými činnostmi mohou například zjistit, že mají ve vlastnictví například pozemek nebo jinou nemovitost, o které nevěděly. V takovém případě „objevení“ majetku je na místě povolání znalce, aby stanovil reprodukční pořizovací cenu, v jejíž výši bude majetek v účetnictví vykazován. [9]

Je třeba ještě zmínit, že pokud majetek pořizuje plátcе daně z přidané hodnoty (dále i DPH), který má nárok na odpočet daně z tohoto majetku, částka DPH do pořizovací ceny nevstupuje. Pokud by z nějakého důvodu nebylo možné nárok na odpočet DPH uplatnit, pak by tato částka byla součástí pořizovací ceny. [9, 23]

Při zařazení majetku do evidence se sečtou výdaje zaznamenané na účtech účtové skupiny 04 a v této částce se majetek zaúčtuje. Nepřesáhne-li částka u např. hmotného majetku 40 000 Kč nebo jinou hranici určenou ve vnitropodnikové směrnici podniku, účetnictví nadále pracuje s fikcí, že majetek byl celý ihned spotřebován a dostává se přímo do nákladů. Jak bylo zmíněno výše, nejedná-li se v součtu o významné položky, které by zkreslovaly celkový pohled na účetní jednotku, je tento postup respektován. Přesáhne-li částka hranici pro zařazení majetku do dlouhodobého, jednotka bude evidovat dlouhodobý majetek a do nákladů se bude postupně rozpouštět formou odpisů. [4, 7]

Tabulka č. 1 zachycuje přehled o účtování koupě dlouhodobého hmotného majetku (dále i DHM) konkrétně automobilu a jsou v ní použity následující účty dle doporučeného účtového rozvrhu pro podnikatele: 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku,

221 – Bankovní účty, 343 – DPH, 518 – Ostatní služby, 321 – Dodavatelé a 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Tab. č. 1 Pořízení DHM nákupem

Text	Částka v Kč		Předkontace
VBÚ Nákup automobilu	bez DPH	200 000	042/221
	DPH	42 000	343/221
VPD Doprava	bez DPH	2 000	042/221
	DPH	420	343/221
FAP Školení řidiče	bez DPH	1 000	518/321
	DPH	210	343/321
Zařazení auta do užívání	202 000		022/042

Zdroj: vlastní zpracování, 2017, [4]

## 2.3 Odpisy dlouhodobého majetku

### 2.3.1 Účetní hledisko

Jak již bylo několikrát zmíněno, dlouhodobý majetek je charakteristický tím, že je obvykle pořizován za poměrně vysoké částky a jak napovídá sám jeho název, dá se předpokládat, že bude používán dlouhodobě. Pokud mají účetní výkazy poctivě a věrně zobrazovat situaci podniku, pak musí být tato skutečnost zohledněna. Pro vyjádření postupného spotřebovávání a opotřebovávání majetku se používají nástroje nazývané odpisy. Souhrn výdajů, které podnik vynaložil na pořízení majetku (tj. pořizovací cena), je tedy v účetnictví vykázán v aktivech podniku a sám o sobě není nákladem, tudíž nevstupuje do hospodářského výsledku. Naopak opotřebení majetku je nákladem, snižuje hospodářský výsledek a také hodnotu majetku. [2]

Opotřebení majetku má fyzickou a morální podstatu, fyzická vzniká kvůli běžnému používání majetku a morální v důsledku zaostávání za vývojem po technické stránce. Odpisy jsou tedy peněžním vyjádřením těchto opotřebení. Celkové opotřebení majetku vykazují oprávky, které jsou součtem odpisů za jednotlivé roky. Dosáhnou-li oprávky pořizovací ceny majetku, tento majetek je již zcela odepsán neboli celá pořizovací cena je již převedena do nákladů podniku. To, že je majetek z účetního hlediska kompletně

odepsán, však neznamená, že se z podniku zcela vytratí (např. odpisování nábytku neznamená, že by se postupně fyzicky vytrácel). Tato skutečnost je zobrazena ve výkazech, konkrétně v rozvaze. Zde je používaný majetek vykázán v tzv. brutto hodnotě, což není nic jiného než pořizovací cena, zároveň je zde vedena výše opotřebení vyjádřená v oprávkách neboli korekci. Rozdíl pořizovací ceny a oprávek udává hodnotu netto jinými slovy zůstatkovou cenu majetku. Pokud je majetek zcela odepsán, zůstatková cena se rovná nule. [2]

Pokud má účetnictví poskytovat věrný a poctivý obraz podniku, pak by zůstatková cena měla odpovídat skutečné hodnotě majetku. Tím přichází na řadu otázka, jak by měly být optimálně stanoveny odpisy, aby zůstatková cena odpovídala skutečnosti? Na tuto otázku není jednoduchá a jednoznačná odpověď. Stejný majetek v různých firmách může mít po určité době používání rozdílnou skutečnou hodnotu, která závisí nejen na době používání ale také na četnosti a způsobu používání, péči o majetek a dalších aspektech. Rozdílná skutečná hodnota úzce souvisí i s jinou zůstatkovou cenou tohoto majetku. Jak již bylo zmíněno, odpisy jsou nákladem a jako takové ovlivňují hospodářský výsledek podniku.

Mezi obecné vlastnosti některých účetních jednotek patří snaha snižovat daňovou povinnost a mohlo by se tedy stát, že převáží snaha o co nejvyšší a nejrychlejší odepsání majetku nad snahou o správné, věrné a poctivé zobrazení skutečnosti a nastavení odpisování. Z tohoto důvodu je zaveden institut daňových odpisů, o kterém je pojednáváno níže. [2]

Účetní odpisy peněžně vyjadřují skutečné opotřebení majetku, jsou počítány dle odpisového plánu, který je v kompetenci účetní jednotky, upravuje je Zákon o účetnictví a účetní jednotky o nich účtují na příslušné nákladové účty. Podnik si sám stanoví, zda bude na tyto odpisy pohlížet z časového hlediska dle doby použitelnosti majetku (jedná se pak o měsíční odpisy) anebo z hlediska výkonu, kde je přihlíženo k celkovým předpokládaným výkonům majetku (např. počet výrobků za celou dobu živostnosti stroje). I tyto „výkonové odpisy“ se kalkulují měsíčně. Účetní jednotky o odpisech účtují převážně měsíčně, dle platných předpisů však mají povinnost o nich účtovat minimálně ročně. [2]

### **2.3.1.1 Komponentní odpisování**

Od roku 2010 existuje v českých předpisech možnost využití komponentního odpisování. V mezinárodních účetních standardech byla možnost využití komponentních odpisů



i v minulosti. Díky možnosti využití komponentního odpisování je účetním jednotkám umožněno stanovit odpisový plán tak, aby se více přibližoval realitě. Tento způsob odpisování je vhodné použít u takového druhu majetku, který má významnou pořizovací cenu a skládá se z částí (komponent), jež nemají shodnou dobu použitelnosti. Tato kritéria splňují například budovy. Právě při pořízení budovy lze předpokládat, že bude účetní jednotce sloužit velmi dlouhou dobu, často desítky let nebo i déle. Nelze ale už očekávat, že tomu tak bude i se všemi jejími částmi. Během životnosti budovy je pravděpodobné, že se bude muset vyměnit například střecha a to zřejmě i několikrát. Podobná situace se bude týkat i oken a dalších částí budovy. Dalšími typickými druhy majetku, které volají po komponentním odpisování, jsou těžební stroje, montážní haly se zabudovanými jeřáby a podobně. U těchto typů majetku využití jiného než komponentního odpisování nevede k věrnému a poctivému obrazu účetnictví. Zavedení komponentního odpisování má za následek změnu v pohledu na opravy dlouhodobého majetku. Po skončení životnosti komponenty a její následné výměny se tento úkon nepovažuje za opravu majetku nýbrž za investiční náklad. Opravám se bude věnována pozornost v další části práce. [13, 25]

### 2.3.2 Účetní odpisy

Účetní odpisy jsou měsíčně vypočítávány dle odpisového plánu účetní jednotky s přihlédnutím k Zákonu o účetnictví, jenž je upravuje. Výpočet měsíčního odpisu je poté následovný:

a) časový odpis

$$\frac{\text{Pořizovací cena majetku}}{\text{doba použitelnosti v měsících}} = \text{měsíční odpis}$$

b) výkonový odpis

$$\left( \frac{\text{Pořizovací cena majetku}}{\text{předpokládané množství výkonů}} \right) * \text{množství výkonů za měsíc} = \text{měsíční odpis}$$

V závislosti na čase jsou odpisy dále děleny na lineární, degresivní, progresivní a nepravidelné. Degresivní odpisy věrněji zobrazují morální opotřebení. Na začátku používání je majetek výkonnější, ale postupně se jeho produktivita snižuje, s čímž souvisí i klesající hodnota odpisů. Naopak progresivní metoda bere v úvahu to, že majetek potřebuje určitý čas na svůj záběh a jeho výkonnost s časem roste, nicméně čím je majetek starší, tím rychleji dochází k jeho opotřebení. Nepravidelný způsob odpisování, jak již vyplývá

z jeho názvu, nemá stálou tendenci růst či klesat, ale bere v úvahu sezónní vlivy a konkrétní záměry účetní jednotky, odpis je proto v každém měsíci/ročním období/roce apod. jiný. Stejně jako množství výkonů tak i doba použitelnosti majetku v měsících se odhaduje dle příslušných technických parametrů. [28]

Pro každé ekonomické odvětví je vhodný jiný způsob účetního odpisování majetku, podstatné však u všech metod je, že celková výše odpisů (tedy oprávků) nesmí přesáhnout pořizovací cenu majetku, ve které byl zařazen do evidence. S přihlédnutím k významnosti není nutné stanovovat pro každou položku majetku její vlastní odpisový plán. Účetní jednotka si může stanovit různé způsoby odpisování pro jednotlivé skupiny majetku, které je však nutné definovat ve vnitropodnikové směrnici. Správně nastavený odpisový plán musí přispívat k naplnění zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví. [9]

### **2.3.3 Zbytková hodnota**

Jak je uvedeno výše, suma odpisů nesmí přesahovat pořizovací cenu majetku. To je logické, protože jinak by byla zůstatková cena záporná. Je ale také vhodné se při stanovování odpisového plánu zamyslet nad tím, zda je správné tzv. odpisovat do nuly. Tj. počítat s tím, že po uplynutí ekonomické doby živostnosti majetku, klesne jeho cena na nulu. Často se očekává, že po určité době bude majetek prodán. Toto očekávání se týká například automobilů. Za předpokladu, kdy se plánuje automobil používat např. čtyři roky (48 měsíců) a poté dojde k výměně – nákupu nového vozu, pak by měl být odpisový plán stanoven na dobu 48 měsíců s tzv. zbytkovou hodnotou. Zbytková hodnota by měla odpovídat očekávané prodejní ceně majetku. Pokud tedy existuje v podniku majetek, který se stále používá nebo je prodán, ale účetně byl zcela odepsán, je to důsledkem nesprávně stanoveného odpisového plánu. [22]

Mezinárodní účetní standardy (International Financial Reporting Standards - IFRS), které v rámci harmonizačních procesů v oblasti účetnictví prolínají české účetní standardy, definují tzv. odepisovatelnou částku jako „...*pořizovací náklady, aktiva nebo jiná částka zastupující tyto pořizovací náklady v účetní závěrce, minus jeho zbytková hodnota...*“ (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), 2005 s. 861). IFRS nadále definují právě zbytkovou hodnotu tj. odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z vyřazení aktiva po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s vyřazením, pokud by aktivum již bylo vzhledem ke svému stáří a stavu na konci očekávané doby použitelnosti. IFRS nadále definují právě zbytkovou hodnotu. „*Zbytková*

hodnota je pak „odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z vyřazení aktiva po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s vyřazením, pokud by aktivum již bylo vzhledem ke svému stáří a stavu na konci očekávané doby použitelnosti“ (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), 2005 s. 861). [12, 13]

Na konkrétním příkladu bude demonstrováno, jak se budou lišit odpisové plány účetní jednotky u automobilu v případě, že bude tento automobil odpisován do nuly a v druhém případě, kdy se bude očekávat jeho zbytková hodnota.

### **Příklad**

Podnik XY dne 15. ledna 2016 koupil automobil v pořizovací ceně 600 000 Kč. Předpokládaná doba používání majetku je čtyři roky. Ve variantě odpisování se zbytkovou hodnotou se předpokládá, že automobil se po čtyřech letech prodá za 120 000 Kč. Tento odhad vyplývá ze skutečnosti, že právě za tuto částku se v současnosti prodává stejný typ auta starý čtyři roky. Sto dvacet tisíc korun je tedy zbytková hodnota. Porovnání obou variant zachycují tabulky č. 2 a č. 3.

Tab. č. 2 Odpisy (v Kč), odpisování do nuly

Rok – počet měsíců	Výpočet	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2016 - 11	$(600000/48)*11$	137 500	137 500	462 500
2017 – 12	$(600000/48)*12$	150 000	287 500	312 500
2018 – 12	$(600000/48)*12$	150 000	437 500	162 500
2019 – 12	$(600000/48)*12$	150 000	587 500	12 500
2020 – 1	$(600000/48)*1$	12 500	600 000	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 3 Odpisy (v Kč), zbytková hodnota

Rok – počet měsíců	Výpočet	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2016 - 11	$((600000-120000)/48)*11$	110 000	110 000	490 000
2017 – 12	$((600000-120000)/48)*12$	120 000	230 000	370 000
2018 – 12	$((600000-120000)/48)*12$	120 000	350 000	250 000
2019 – 12	$((600000-120000)/48)*12$	120 000	470 000	130 000
2020 – 1	$((600000-120000)/48)*1$	10 000	480 000	120 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

V průběhu používání se mohou změnit záměry, které účetní jednotka s majetkem do budoucna má. V takovém případě je třeba aktualizovat i samotný odpisový plán. V českých účetních standardech, konkrétně ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. v § 56, je tato aktualizace a i samotná zbytková hodnota upravena následovně: „(3) Účetní jednotky sestavují odpisový plán podle § 28 odst. 6 zákona včetně jeho aktualizace podle průběhu používání a podle změn v průběhu používání majetku účetní jednotkou. S ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky může účetní jednotka při odpisování majetku zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu. Předpokládanou zbytkovou hodnotou se pro účely této vyhlášky rozumí účetní jednotkou zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících. Zohledněním předpokládané zbytkové hodnoty majetku podle věty druhé se pro účely této vyhlášky rozumí, že účetní jednotka stanoví a aktualizuje odpisový plán předmětného majetku tak, aby se za plánovanou dobu jeho používání součet vykázaných a plánovaných odpisů včetně předpokládané zbytkové hodnoty nebo zbytkové hodnoty rovnal ocenění majetku podle odstavce 1. Zbytkovou hodnotou se rozumí snížená předpokládaná zbytková hodnota. Účetní jednotky neprovádějí účetní operace opravující výši vykázaných odpisů a opravek v předchozích účetních obdobích.“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb.) [15]

### **2.3.4 Daňové hledisko**

Daňové odpisy upravuje Zákon o daních z příjmů, který stanoví jejich možné způsoby výpočtu a tím i maximální roční výši, jež je uznatelná jako daňový náklad, o který je možno snížit základ daně při výpočtu daně z příjmů. Zákon o daních z příjmů dále třídí majetek do odpisových skupin, pro které určuje dobu odpisování a vlastní sazby či koeficienty, pomocí kterých se odpis vypočítá. [17]

Daňové odpisy jsou tedy pro všechny účetní jednotky u totožného majetku stejné, kdežto účetní odpisy mají být stanoveny tak, aby odrážely konkrétní podmínky daného podniku. Z daňového hlediska si mohou účetní jednotky pouze vybrat, zda zvolí zrychlený (dále i ZO) nebo rovnoměrný (dále i RO) způsob odpisování. Oba tyto způsoby jsou rozebrány níže. [2, 17]

### **2.3.5 Daňové odpisy**

Na rozdíl od odpisů účetních jsou daňové upraveny zákonem, který přesně stanoví jejich výpočet a tím i maximální výši. Pro účely Zákona o daních z příjmů slouží odpisy jako výdaj (náklad) na dosažení a udržení příjmů a proto uvádí, který majetek se odpisuje, který se neodpisuje a dále třídí hmotný odpisovaný majetek do jednotlivých odpisových skupin (jejich rozdělení je uvedeno v tabulce č. 4), z nichž poté vyplývají sazby a koeficienty používané při výpočtu ročních odpisů. Veškerý majetek, kterého se odpisování týká, je uveden v § 26 a naopak v § 27 je majetek z odpisování vyloučen. Jedná se například o pozemky, umělecká díla či finanční majetek. [6, 16]

Odpisových skupin existuje šest a určují dobu odpisování majetku a sazbu či koeficient pro odpisování. Zařazení majetku do skupin udává Příloha č. 1 příslušného zákona. V tabulce č. 4 je zobrazeno, kolik let se odpisuje majetek zařazený do příslušné skupiny. [6, 16]

Tab. č. 4 Odpisové skupiny

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

Zdroj: [6]

Legislativa rozlišuje dva druhy výpočtu daňových odpisů a to rovnoměrné a zrychlené. U rovnoměrného odpisování jsou zákonem stanovené sazby, jimiž se násobí pořizovací cena majetku. Jedna setina z výsledku daného tímto výpočtem se poté rovná ročnímu odpisu. Sazba pro jednotlivé skupiny se vždy pro první rok liší, což má za následek nižší odpis v prvním roce a shodný ve všech dalších. Oproti tomu u zrychleného odpisování jsou používány namísto sazeb koeficienty a i samotný výpočet vypadá odlišně. V prvním roce odpisování je výchozí také pořizovací cena, která se dělí koeficientem pro první rok. V následujících letech odpisování se v čitateli nachází zůstatková cena (pořizovací cena minus oprávky) vynásobená dvěma a ve jmenovateli rozdíl koeficientu pro další roky odpisování a počtu let, po které byl již majetek odpisován. [9, 17]

a) Rovnoměrné odpisování

$$\frac{\text{Pořizovací cena} * \text{odpisová sazba}}{100} = \text{roční odpis}$$

b) Zrychlené odpisování

i. první rok

$$\frac{\text{Pořizovací cena}}{\text{koeficient}} = \text{roční odpis}$$

ii. další roky

$$\frac{2 * \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient} - \text{dosavadní počet let odpisování}} = \text{roční odpis}$$

Volba zrychleného nebo lineárního způsobu odpisování je zcela v kompetenci účetní jednotky. Výběr vhodného způsobu odpisování může být částečně nástrojem daňové optimalizace. Zpravidla se účetní jednotky snaží v rámci zákonných možností snížit svoji daňovou povinnost. Zrychlené odpisy vedou k tomu, že na začátku doby životnosti majetku jsou vyšší daňové náklady, které se postupně snižují. Rovnoměrné odpisy, jak již vypovídá z jejich názvu, mají naopak kromě prvního roku stále stejnou výši. Podniky se snaží nejenom co nejvíce snížit daňovou povinnost, ale zároveň mají tendenci ji snížit co nejdříve, proto často volí zrychlené odpisy. Tato úvaha je správná za předpokladu, kdy je dlouhodobě generován zisk. Správnosti takové volby též napovídá předpoklad, že na začátku životnosti, když je majetek nový, přináší vyšší tržby než je tomu později s blížícím se datem vyřazení, takže zrychlené odpisování může být na místě. Nemusí ale tomu tak být vždy. V případě, kdy se například účetní jednotka nachází na začátku podnikání, pořizuje velké investice, ale prozatím generuje žádné nebo malé zisky, které později porostou, mohou být z daňového hlediska vhodnější rovnoměrné odpisy. Tyto dva uvedené způsoby výpočtu budou vysvětleny na konkrétním příkladu. [10]

### **Příklad**

Účetní jednotka koupila stroj pro postřik polí v pořizovací hodnotě 100 000 Kč a zařadila jej do první odpisové skupiny. Rozdíl mezi rovnoměrným a zrychleným odpisováním je uveden v následujících tabulkách. Tabulka č. 5 zachycuje rovnoměrné odpisování a tabulka č. 6 zrychlené odpisování.

Tab. č. 5 Rovnoměrné odpisování (v Kč)

Rok	Sazba	Výpočet	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
1	20	$(100\ 000 \cdot 20) / 100$	20 000	20 000	80 000
2	40	$(100\ 000 \cdot 40) / 100$	40 000	60 000	40 000
3	40	$(100\ 000 \cdot 40) / 100$	40 000	100 000	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 6 Zrychlené odpisování (v Kč)

Rok	Koeficient	Výpočet	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
1	3	100 000/3	33 334	33 334	66 666
2	4	$(2*66\ 666)/(4-1)$	44 444	77 778	22 222
3	4	$(2*22\ 222)/(4-2)$	22 222	100 000	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Výše uvedené výpočty platí pro „nejjednodušší“ způsob daňového odpisování. Účetní jednotka nabyla majetku, vykalkulovala jeho pořizovací cenu a v průběhu doby použitelnosti jej zcela odepsala. V praxi majetek podnik musí udržovat, opravovat, modernizovat a technicky zhodnocovat, proto výpočty odpisů a účetní a daňové dopady nejsou tak jednoznačné. V dalších kapitolách práce bude vysvětleno, co technické zhodnocení a opravy znamenají a jaký je mezi nimi rozdíl.

### 2.3.6 Odložená daň

Jak bylo výše zmiňováno, účetní odpisy ovlivňují účetní hospodářský výsledek, daňové odpisy ovlivňují základ daně. Pokud jsou tedy účetní a daňové odpisy od sebe odlišné, je potřeba účetní hospodářský výsledek upravit o rozdíl v účetních a daňových odpisech, aby se účetní výsledek hospodaření přetransformoval na základ daně. Ze základu daně je pak stanovená daňová povinnost a v účetní terminologii o takové dani hovoříme jako o „splatné dani“. [5, 11, 21]

Pokud předpokládáme, že účetní hospodářský výsledek je stanoven tak, že respektuje věrný a poctivý obraz, dalo by se předpokládat, že z tohoto výsledku by se měla počítat i daňová povinnost a ta by pak byla také „věrná a poctivá“. Toto ale daňová legislativa neumožňuje a na některé položky se dívá jinak, než na ně pohlíží účetnictví. Některé položky daňová legislativa vůbec neuznává za daňově uznatelné náklady (častým příkladem z praxe jsou například výdaje na reprezentaci, pokuty a penále hrazené státnímu sektoru atd...). Tyto rozdíly mezi účetními a daňovými položkami jsou trvalé. Základ daně se o tyto položky jednorázově upraví a více se nim není potřeba vracet. [5, 11, 21]



Na některé položky se daňová legislativa dívá tak, že jsou sice daňově uznatelné, ale v jiném čase, než ve kterém je na základě dodržení akruálního principu eviduje účetnictví. Tyto rozdíly mezi účetním a daňovým pohledem nejsou tedy trvalé, ale jedná se to tzv. přechodné časové rozdíly. Pokud existují tyto časové rozdíly mezi vnímáním daňové a účetní položky, přichází na scénu institut odložené daně. [5, 11, 21]

Důvod účtování o odložené dani můžeme hledat v předpokladu, že účetní výsledek hospodaření (dále i VH) vychází ze zachování věrného a poctivého obrazu a akruálního principu. Účetní hospodářský výsledek, pokud je správně stanoven, by měl více odrážet reálný stav, než základ daně. Pokud pokračujeme v tomto principu, pak by každá účetní operace nákladů nebo výnosů, která je účtovaná v daném roce, měla mít svůj odraz v zaúčtované dani tohoto roku. Zaúčtováním pouze splatné daně by však tento požadavek nebyl naplněn, proto přichází na řadu odložená daň. Odložená daň se účtuje proto, aby bylo zachováno, že daň je ve stejném období, jako účetní operace, která tuto daň (část daně) vyvolala. Odložená daň je tedy rozdíl mezi splatnou daní a daní, která by byla stanovena, kdyby daňová legislativa respektovala stejné časové hledisko nákladových a výnosových položek, jako účetní pohled. Jinými slovy: součet splatné a odložené daně je potencionální daň, která by byla stanovena, kdyby neexistoval přechodný rozdíl mezi účetním VH a základem daně. [5, 11, 21]

K dalšímu úhlu pohledu může napomoci už sám název „odložená“, který odráží skutečnost, že se jedná o „nějakou daň z budoucnosti“. A je tomu skutečně tak. Tím, že je vyvolána časovým přechodným rozdílem mezi účetním a daňovým pohledem na některé položky, vlastně tato „odložená daň“ napovídá, co se bude s daní dít v budoucnosti - přesněji jak některé dnes známé položky ovlivní v budoucnu daňovou povinnost. V praxi mohou nastat tyto dvě situace. [5, 11, 21]

a) Účetní jednotka v budoucnu zaplatí na splatné dani více, než kdyby ji počítala z účetního VH.

V tomto případě si subjekt v běžném období vytvoří tzv. rezervu formou odloženého daňového závazku na vrub nákladového účtu a tím sníží disponibilní zisk. Laicky řečeno „nižší zisk = nižší splatná daň“ Jinými slovy: účetní jednotka očekává, že v budoucnu bude muset platit vyšší daň, ale díky „dnešním položkám“, proto odložený daňový závazek. [5, 11, 21]

- b) Účetní jednotka v budoucnu zaplatí na splatné dani méně, než kdyby ji počítala z účetního VH.

Subjekt v této variantě ušetří na splatné dani a tato úspora umožní uhradit odloženou daňovou pohledávku z disponibilního zisku, která byla zaúčtována v běžném období ve prospěch nákladů, a tím byl zvýšen disponibilní zisk. Jinými slovy: je očekávána nižší daňová povinnost v budoucnosti díky „dnešním položkám“ v účetnictví – proto odložená pohledávka (v pravém slova smyslu se o pohledávku nejedná, protože samozřejmě Správce daně žádnou daň vracet podniku nebude, ale bude případně nižší závazek). Z tohoto důvodu se velmi často také o daňové pohledávce neúčtuje. Je to zejména z důvodu opatrnosti, kdy se o odložené daňové pohledávce účtuje jen tehdy, pokud je dostatečná jistota toho, že bude využita – tj. bude pouze snížen budoucí splatný daňový závazek. Pokud je například takový výhled, že v nejbližších letech budou dosahovány ztráty (daňové i účetní), pak o odložené daňové pohledávce nebude účtováno. Pokud se však jedná o významnou položku, měla by být odložená daň vyčíslena v příloze k účetní závěrce. [5, 11, 21]

V praxi mezi nejčastější položky, které ovlivňují odloženou daň, patří právě různé účetní a daňové odpisy. U podniku s velkým množstvím majetku, kde se stanovené účetní odpisy liší od daňových, může jít o velmi významnou hodnotu, která ovlivňuje účetní hospodářský výsledek po zdanění (tj. v případě kladného výsledku disponibilní zisk určený k rozdělení). Takto stanovená odložená daň je tím větší, čím větší jsou tyto rozdíly a čím větší jsou hodnoty takového majetku. Z toho vyplývá, že velmi často může odložená daň vznikat například u technického zhodnocení najatých budov, kdy velmi dlouhá daňová doba odpisování téměř nikdy neodpovídá plánované době použití, tudíž délce účetního odpisování. O odložené dani se účtuje pouze v případě, že se jedná o významnou položku. Výše a významnost odložené daně se samozřejmě liší v různých oborech a konkrétních podmínkách daného oboru. [5, 11, 21]

### 3 Technické zhodnocení

Pojem „technické zhodnocení“ (dále i TZ) se vztahuje k dlouhodobému majetku, který již účetní jednotka uvedla do užívání a nyní provedla takový zásah do onoho majetku, který buď změnil jeho účel, technické parametry či rozšířil jeho vybavenost nebo použitelnost. Okamžikem dokončení činností provádějících takovýto zásah a zařazením do používání dochází k navýšení ceny majetku – technickému zhodnocení, které je nadále účetní jednotkou vedeno v účetnictví a je odpisováno. Problematika technického zhodnocení je upravena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví a ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. [9]

#### 3.1 Účetní hledisko

Technické zhodnocení z účetního hlediska upravuje Vyhláška č. 500/2002 Sb. v § 47 jednotně pro dlouhodobý majetek hmotný i nehmotný. „*Technickým zhodnocením se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku...*“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb.) Z uvedeného vyplývá, že hranice pro zařazení majetku do dlouhodobého (ať už hmotného nebo nehmotného) a hranice pro stanovení, zda se jedná o technické zhodnocení či nikoliv, musí být ve vnitropodnikové směrnicí účetní jednotky shodné a právě v této limitní hranici dochází k rozporu mezi daňovým a účetním pohledem na technické zhodnocení. [15]

Další rozpor mezi Zákonem o daních z příjmů a prováděcí vyhláškou zákona o účetnictví (dále i PVZÚ) nastává u dlouhodobého nehmotného majetku. PVZÚ upravuje technické zhodnocení pro obě skupiny majetku současně, zatímco Zákon o daních z příjmů pojednává o těchto druzích zvlášť. Tento rozdíl poté spočívá v posouzení skutečností, které se za technické zhodnocení označují. Zatímco Zákon o daních z příjmů porovnává vzhledem k limitu jednotlivé zásahy do dlouhodobého nehmotného majetku zvlášť, dle PVZÚ jsou jednotlivé výdaje na technické zhodnocení u tohoto majetku sčítány a zkoumány až na konci účetního období. V praxi poté může docházet k rozdílnému vyhodnocení situace, zda se o technické zhodnocení jedná či nejedná. [15, 17]

## 3.2 Daňové hledisko

Z daňového hlediska je technické zhodnocení upraveno v Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V tomto zákoně je zakotveno, co se považuje za technické zhodnocení a kdy naopak může účetní jednotka využít možnosti uplatnit výdaje ihned jako daňový náklad. Výklad se liší pro majetek hmotné a nehmotné povahy.

### 3.2.1 Hmotný majetek

V daňových zákonech, konkrétně v Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v § 33 je technické zhodnocení definováno následovně:

*„Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)*

Pro účely tohoto zákona představují zmíněné výdaje vždy výdaje pouze na jednotlivý majetek a to v případě hmotného majetku v úhrnu za zdaňovací období. [6, 30]

Výše uvedená definice určuje technické zhodnocení u dlouhodobého hmotného majetku. Nyní budou vysvětleny pojmy, které obsahuje. Nástavba znamená zvýšení stavby (například o další patro), přístavba představuje rozšíření stavby, nadále rekonstrukcí je označen úkon, kterým se změní účel majetku nebo jeho technické parametry a modernizace rozšiřuje vybavenost a použitelnost majetku. V současné době jsou technickým zhodnocením ze zákona náklady (výdaje) převyšující v úhrnu za zdaňovací období částku 40 000 Kč, která odpovídá zákonné hranici pro zařazení hmotného majetku do dlouhodobého. Pokud tedy výdaje tuto částku nepřekročí, má podnikatel možnost je uplatnit jako daňový náklad. Zároveň z účetního hlediska účetní jednotka může rozhodnout o technickém zhodnocení i při jiné částce a to za předpokladu, že dle své vnitropodnikové směrnice považuje za dlouhodobý majetek již položky převyšující hranici např. 30 000 Kč. Hranice pro zařazení majetku do dlouhodobého a hranice pro technické zhodnocení musí být tedy shodné. Právě tato limitní hranice tvoří rozdíl mezi daňovým a účetním pohledem na technické zhodnocení. [6, 30]

Nemovitosti se stávají dlouhodobým majetkem automaticky a není stanovena pořizovací cena, kterou by musely přesáhnout, při určování hranice pro technické zhodnocení by měla účetní jednotka vycházet především z principu významnosti v závislosti na pořizovací ceně stavby. Za stavební úpravu se v rámci technického zhodnocení považuje např. zvýšení stavby o další patro, vybudování příček, které mění vnitřní dispozice budovy, vestavba bytů či nebytových prostor do původních prostor budovy či vybourání (nebo zazdění) zdi. [2, 27]

Zatímco opravy se okamžitě účtují do nákladů, technické zhodnocení se odpisuje a výdaje na něj spotřebované se do nákladů dostávají postupně formou odpisů. Dle vnitropodnikových směrnic podniku, které určují způsob odpisování dlouhodobého hmotného majetku, se i technické zhodnocení v odpisovém plánu projevuje několika způsoby. Při rovnoměrném odpisování se vstupní cena majetku při technickém zhodnocení zvyšuje na tzv. zvýšenou vstupní cenu a pro výpočet odpisů se používá sazba určená právě pro tuto cenu. U zrychleného odpisování se o TZ zvyšuje zůstatková cena a pro výpočet odpisů se používá koeficient přiřazen této ceně. Technické zhodnocení provedené v prvním roce odpisování se stává součástí pořizovací ceny tohoto majetku. [2, 4]

### **3.2.2 Nehmotný majetek**

Technické zhodnocení u dlouhodobého nehmotného majetku je definováno v Zákoně o daních z příjmů (dále i ZDP) v § 32a/6, kde se uvádí, že technickým zhodnocením se stávají „...výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převyší částku 40 000 Kč. Za technické zhodnocení se považují i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku, pokud je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad)...“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) Zatímco u dlouhodobého hmotného majetku je limitní hranice určena pro úhrn výdajů u jednotlivého majetku za zdaňovací období, u majetku nehmotné povahy se pohlíží na každý dokončený dílčí zásah samostatně. Jak je uvedeno v rozboru dlouhodobého majetku z obecného hlediska, zákonem stanovená hranice pro zařazení nehmotného majetku do dlouhodobého je 60 000 Kč. Jelikož se liší od hranice technického zhodnocení a ve vnitropodnikových směrnicích podniku se tyto částky rovnají (nejčastěji se mez rovná právě šedesáti tisícům korun), bude zde docházet k rozporu mezi daňovým a účetním posouzením situace. [17]

Dlouhodobý nehmotný majetek poplatníka tvoří především softwarové vybavení, a proto je třeba vymezit si pojmy „update“ a „upgrade“. Technika se vyvíjí každým dnem, je ale třeba rozlišit, kdy se jedná pouze o aktualizace (update) programu a kdy o rozšíření (upgrade). Update je ve své podstatě opravou, jelikož aktualizací se software uvádí do provozuschopného stavu a upgrade je buď přechod na novou rozšířenou verzi, nebo rozšíření technických parametrů a tudíž se jedná o technické zhodnocení. [26]

TZ zvyšuje vstupní cenu nehmotného majetku, který je nadále rovnoměrně a bez přerušování odpisován právě ze zvýšené vstupní ceny, která je snížena o již uplatněné odpisy. Majetek se nadále odpisuje dle odpisového plánu, pro určité druhy majetku je však dána minimální doba, po kterou musí být dále odpisován a to: 9 měsíců pro audiovizuální díla, 18 měsíců pro software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a 36 měsíců pro ostatní nehmotný majetek. Technické zhodnocení provedené v prvním roce odpisování se stává součástí pořizovací ceny tohoto majetku. [26]

V praxi je potřeba, aby účetní jednotky správně posoudily, zda se jedná o technické zhodnocení či opravu, neboť tyto skutečnosti ovlivňují rozdílným způsobem výsledek hospodaření a tím i výši daně z příjmů. Pokud podnik pouze odstraňuje následky opotřebení a uvádí majetek do předchozího provozuschopného stavu, jedná se o opravu, dojde-li však ke změně účelu majetku nebo změně jeho technických parametrů, případně rozšíří-li se jeho vybavenost a použitelnost, jedná se už o technické zhodnocení. [8]

## 4 Opravy

Zákon o daních z příjmů definuje technické zhodnocení, problematiku oprav vymezuje občanský zákoník a již známá Vyhláška č. 500/2002 Sb. Opravou se rozumí uvedení majetku do původního nebo provozuschopného stavu, odstranění opotřebení a poškození. [15]

*„Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb.)*

Fyzické opotřebení představuje postupné opotřebení, ke kterému dochází během provozní činnosti účetní jednotky a které je možno odstranit opravou. Poškození je obvykle jednorázové poškození majetku, které lze také opravit. Uvedení do provozuschopného stavu v této definici představuje uvedení do předchozího stavu, aniž by došlo ke změně technických parametrů a tím k technickému zhodnocení. Údržba je z daňového hlediska stejně jako oprava daňově uznatelným nákladem (výdajem). [8]

Opravovat majetek může účetní jednotka až po zařazení do užívání, provede-li nějak opravu před tímto momentem, náklady s ní spojené vstupují do pořizovací ceny majetku a tím pádem se na určení základu daně z příjmů podílejí ve formě odpisů, stejně jako tomu je u technického zhodnocení. Rozdíl nastává, když účetní jednotka majetek opravuje po zařazení do užívání. Náklady spojené s těmito opravami se účtují na jednotlivé účty skupiny 51. Samotné opravování majetku tedy neovlivňuje daňové ani účetní odpisy, ale ve formě nákladů snižuje základ daně z příjmů. [8, 22]

Hranice mezi opravou a technickým zhodnocením je velmi úzká. Z laického pohledu se leckdy může zdát, že byl majetek opraven, ale ve skutečnosti na něm bylo provedeno technické zhodnocení. Účetní jednotky musí brát v úvahu nejen to, zda uvedly majetek do provozuschopného stavu, ale také si uvědomit, zda se tímto zásahem nezměnily jeho technické parametry.

Nejčastější problémy při rozhodování, zda se jedná o opravu nebo o technické zhodnocení se vyskytují u nemovitostí. Budovy patří mezi ty druhy majetku, které mají velmi dlouhou

životnost, ale nedá se samozřejmě předpokládat, že během této doby nedojde k nutným zásahům do budovy. Naopak, pokud účetní jednotka chce, aby životnost budovy byla co nejdéle, je třeba se o ni řádně starat. Životnost budov prodlužují jak běžná údržba a drobné opravy, u kterých obvykle není problém se správným zařazením, ale také větší zásahy, u kterých už není jednoduché bez znalostí účetních a daňových předpisů správně určit, zda se jedná o opravu nebo o technické zhodnocení. Základním předpisem je již zmíněný § 33 Zákona o daních z příjmů. Tento předpis je ale poměrně dost obecný a čítatel se z něj mnohdy nedozví jasnou odpověď. Vzhledem k tomuto problematickému ustanovení docházelo často k různým výkladům. Vodítkem výkladu může být pokyn D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Pokyn vydalo Generální finanční ředitelství jako výklad některých ustanovení Zákona o daních z příjmů. Nejedná se tedy o závazný předpis, jedná se o demonstraci toho, jak si některá sporná ustanovení zákona vykládá Správce daně. V tomto pokynu se například dozvíme, že: „*Za změnu technických parametrů podle zákona se nepovažuje jen samotná záměna použitého materiálu, a to i v případě výměny oken s dřevěným rámem za okna s rámem plastovým, pokud zůstanou zachovány původní rozměry oken a počet vrstev skel oken. Za technické zhodnocení se rovněž nepovažuje vybavení motorového vozidla zimními pneumatikami.*“ (Pokyn D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů). [14]

Bez tohoto ustanovení v pokynu D-6 by účetní jednotka pro takový závěr těžko hledala oporu v § 33 Zákona o daních z příjmů, protože u druhů majetku s dlouhou životností s ohledem na pokrok a modernizaci téměř vždy při nutné výměně některých komponent zjistí, že se z původních materiálů už vůbec nevyrobí a to obvykle z toho důvodu, že starý materiál byl nahrazen lepším – tudíž s jinými technickými parametry. Před vydáním tohoto pokynu se v uvedeném příkladu výměny oken jistě spousta opatrných podniků rozhodlo dívat se na výměnu oken dřevěných za plastové jako na technické zhodnocení. [14]

Z uvedeného vyplývá, že stanovení hranice mezi opravou a technickým zhodnocením může být někdy velice těžkým úkolem i pro odborníky a také se závěry mohou lišit v čase. A to i za předpokladu, že se nezmění samotný legislativní předpis, ale pouze časem a praxí dojde k jinému výkladu.



## 5 Zemědělská farma Pšenička

Po teoretické studii problematiky technického zhodnocení a oprav přichází na řadu praktická analýza konkrétní účetní jednotky a to nejmenovaného zemědělského podniku. Podnik, z jehož interních zdrojů je čerpáno, si nepřeje být jmenován, proto bude nazýván Zemědělská farma Pšenička.

Hlavní předmět činnosti Zemědělské farmy Pšenička je podnikání v zemědělské výrobě, konkrétně v rostlinné výrobě, účetní jednotka je plátcem DPH, které však bude pro potřeby této práce zanedbáno.

K provozování zemědělské činnosti používá účetní jednotka velké množství majetku, podrobněji budou sledovány převážně položky, na kterých v průběhu své činnosti podnik provádí technické zhodnocení a opravy a období, ve kterém se tyto skutečnosti vyskytují.

### 5.1 Struktura majetku

Strukturu majetku uvádí tabulka č. 7, jež je výňatkem z rozvahy účetní jednotky.

Tab. č. 7 Vybrané položky rozvahy k 31. 12. 2015

Položka rozvahy	Brutto (v tis. Kč)
Dlouhodobý hmotný majetek	12 815
Pozemky	3 620
Stavby	5 240
Hmotné movité věci a jejich soubory	4 355
Dlouhodobý nehmotný majetek	75
Software	75

Zdroj: interní zdroje podniku

Z tabulky je zřejmé, že v majetku účetní jednotky převažuje dlouhodobý majetek hmotné povahy, což je dáno předmětem činnosti podniku. Pro svůj provoz společnost využívá také pronájem dalších pozemků, staveb a zemědělských strojů. Výdaje spojené s tímto nájmem se účtují dle českých účetních standardů do nákladů a hodnota najatého majetku tedy není evidována v rozvaze. Na rozdíl od Mezinárodních účetních standardů kdy se v některých případech i hodnota najatého majetku vykazuje v rozvaze - v položkách aktiv. Těmito položkami majetku se tedy práce nebude dále zabývat. Výjimkou je situace, kdy

nájemce technicky zhodnocuje najatý majetek. Technické zhodnocení najatého majetku je evidováno u nájemce mezi majetkovými položkami. Jako takové se také odpisuje. Sledovaná účetní jednotka provádí technické zhodnocení na najaté budově, která bude rozebrána v další části práce. [3]

## **5.2 Účetní metody používané ve společnosti**

Metody, podle nichž společnost postupuje, jsou v souladu se Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a s Vyhláškou č. 500/2002 Sb. Vzhledem k předmětu této práce budou uvedeny pouze vybrané metody, jež společnost používá a které souvisí s tématem dlouhodobého majetku, technického zhodnocení a oprav. Používané účetní metody jsou popsány ve vnitropodnikových směrnících. Dochází-li ke změnám v legislativě, změnám uvnitř podniku či okolním změnám, na které je potřeba reagovat, společnost aktualizuje svou vnitropodnikovou směrnici. Účtování v podniku je prováděno na základě vzorového účtového rozvrhu pro podnikatele uvedeného v příloze A, jehož označení účtů společnost přebírá a případně analyticky člení.

### **5.2.1 Dlouhodobý majetek**

Dlouhodobý majetek pořízený nákupem je v Pšeničce oceňován pořizovacími cenami. Dlouhodobý majetek, který společnost vytvořila vlastní činností, je oceňován vlastními náklady ve složení přímých nákladů. Do přímých nákladů se zahrnuje přímý materiál, přímé mzdy a režijní náklady přímo spojené s výrobou tohoto majetku až do doby jeho aktivace.

Hranici pro zařazení majetku do dlouhodobého hmotného i nehmotného společnost přebírá ze Zákona o daních z příjmů, tj. 40 000 Kč a 60 000 Kč.

Opravy se v účetní evidenci zachycují na účtové skupině 51 - Služby. V souvislosti s opravami sledovaná účetní jednotka také nakupuje náhradní díly a materiál pro opravy, které v tomto případě účtuje do účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy.

Technické zhodnocení, pokud převýší u jednotlivého hmotného majetku v úhrnu za zdaňovací období hranici 40 000 Kč, navyšuje pořizovací cenu tohoto majetku. Za technické zhodnocení nehmotného majetku je považován takový zásah do onoho majetku, který převýší hranici 40 000 Kč.

## 5.2.2 Odpisy

Způsob a dobu odpisování dlouhodobého majetku má sledovaná účetní jednotka stanovenou ve vnitropodnikové směrnici. Dle této vnitropodnikové směrnice je doba odpisování u jednotlivých druhů hmotného majetku stanovena následovně:

- Pozemky – neodpisují se
- Zemědělské stroje – 15 let
- Osobní automobily – 5 let
- Budovy – 50 let
- Nádrže – 15 let
- Nábytek – 8 let
- PC + kancelářská technika – 4 roky

Dále vnitropodniková směrnice uvádí, že účetní odpisování se zahajuje:

- u hmotného majetku v měsíci zařazení do používání
- u nehmotného majetku v měsíci následujícím po měsíci zařazení do používání.

Účetní odpisy se vždy kalkulují z časového hlediska s přesností na měsíce dle počtu měsíců používání majetku a měsíčně se o nich také účtuje.

Daňové odpisy hmotného majetku účetní jednotka používá rovnoměrné i zrychlené. Zemědělské stroje, osobní automobily, nádrže a PC + kancelářská technika jsou odpisovány zrychleně, budovy a nábytek rovnoměrně. Vzhledem k tomu, že sledovaná účetní jednotka je podnikem zabývajícím se zemědělskou výrobou, může dle § 31 ZDP u některých položek, které pořizuje jako první vlastník, využít zvýšeného odpisu v prvním roce. Pro zjednodušení se v následující analýze touto možností nebude práce zabývat. [17]

Do dlouhodobého nehmotného majetku účetní jednotka řadí pouze software, který odpisuje shodně z daňového i účetního hlediska, tj. 36 měsíců a neprovádí na něm žádné technické zhodnocení.

## 5.3 Opravy prováděné analyzovanou společností

V dalších částech práce budou uvedeny některé položky majetku, na kterých účetní jednotka během jejich používání provádí opravy.

### 5.3.1 Osobní automobil

Zemědělská farma pro svou činnost používá jeden osobní automobil, který v horizontu několika let obměňuje. Konkrétní pozornost bude věnována automobilu Škoda Fabia, který účetní jednotka pořídila 20. ledna 2010. V tabulce č. 8 je zaznamenáno účtování o pořízení automobilu Škoda Fabia.

Tab. č. 8 Účtování o pořízení automobilu

Datum	Text	Částka (v Kč)	Předkontace
19. 1. 2010	Nákup automobilu	225 000	042/321
20. 1. 2010	Doprava automobilu	5 000	042/321
20. 1. 2010	Zařazení do užívání	230 000	022100/042

Zdroj: interní zdroje podniku

Pořizovací cena automobilu a tedy cena, ve které byl automobil zařazen do užívání, se skládá z ceny pořízení (225 tis. Kč) a vedlejších pořizovacích nákladů, jimiž byla doprava (5 tis. Kč).

#### 5.3.1.1 Účetní odpisy

Účetní jednotka obvykle nakupuje nový vůz po pěti letech používání, právě na těchto pět let (60 měsíců) tedy také stanovuje svůj účetní odpisový plán. Účetní odpisy jsou kalkulovány měsíčně, měsíčně je o nich také účtováno a jsou počítány rovnoměrným způsobem.

$$\text{měsíční účetní odpis} = \frac{\text{pořizovací cena}}{\text{doba odpisování}} = \frac{230\,000}{60}$$

Takto vypočítaný měsíční odpis je zaokrouhlen na celé Kč nahoru na 3 834 Kč. Jelikož účetní jednotka zvolila rovnoměrný způsob odpisování, výše odpisu se po celou dobu odpisování automobilu nemění. Účtováno o tomto odpisu je na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a ve prospěch účtu 082100 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí v analytickém členění. Roční výše odpisů je uvedena v tabulce č. 9.

Tab. č. 9 Roční účetní odpisy automobilu (v Kč)

Datum	Počáteční ZC	Roční odpis	Zůstatková cena
31. 12. 2010	230 000	46 008	183 992
31. 12. 2011	183 992	46 008	137 984
31. 12. 2012	137 984	46 008	91 976
31. 12. 2013	91 976	46 008	45 968
31. 12. 2014	45 968	45 968	0

Zdroj: interní zdroje podniku

Poslední odpis se upravuje o rozdíl vzniklý zaokrouhlováním na celé koruny v předchozích obdobích.

#### 5.3.1.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou kalkulovány ročně a počítány zrychleným způsobem. Osobní automobil je zařazen do druhé odpisové skupiny, pro kterou Zákon o daních z příjmů udává koeficient pro odpisování 5 a dobu odpisování 5 let. Rozpis daňových odpisů v jednotlivých letech používání vozu je zobrazen v tabulce č. 10. [17]

Tab. č. 10 Daňové odpisy automobilu (v Kč)

Datum	Počáteční ZC	Roční odpis	Zůstatková cena
31. 12. 2010	230 000	46 000	184 000
31. 12. 2011	184 000	73 600	110 400
31. 12. 2012	110 400	55 200	55 200
31. 12. 2013	55 200	36 800	18 400
31. 12. 2014	18 400	18 400	0

Zdroj: interní zdroje podniku

#### 5.3.1.3 Opravy automobilu

V posledním roce používání, kterým byl rok 2014, se na automobilu rozbila převodovka a také došlo k opotřebení tlumičů. Obě tyto části vozu proto bylo nutné vyměnit. Nová převodovka pro typ vozidla Škoda Fabia stála 15 tisíc Kč a práce, kterou si účtoval autorizovaný servis, stála 2 tisíce Kč. Výměna tlumičů byla o něco méně nákladná.

Tlumiče stáli 4 tisíce Kč a práce spojená s jejich výměnou byla ohodnocena na 1 tisíc Kč. Dále bylo zapotřebí koupit na automobil nové letní pneumatiky, jelikož původní již nesplňovaly technické požadavky pro provoz na pozemních komunikacích. Tyto nové pneumatiky stály 10 tisíc korun včetně přezutí. Poté byla ještě zapotřebí výměna prasklého čelního skla, která stála 11 tisíc korun. I přesto, že v úhrnu opravy přesáhly částku 40 tisíc Kč, nejedná se o technické zhodnocení vozu, protože nebyly změněny jeho technické parametry. O těchto skutečnostech bylo tedy účtováno přímo do nákladů.

V účetním období roku 2015 došlo k nákupu nového automobilu, a jelikož účetní jednotka pro své potřeby využívá pouze jeden vůz, stávající Škoda Fabia byla prodána za 80 tis. Kč.

Jako nový automobil společnost koupila Škodu Octavii, jejíž cena pořízení je 255 tisíc Kč. Odpisový plán podnik ponechal stejný jako pro předcházející vůz.

#### **5.3.1.4 Vlastní hodnocení**

Z informací zjištěných dotazováním v podniku vyplynulo, že účetní jednotka nepředpokládala používání osobního automobilu až do ukončení jeho životnosti, ale od počátku měla záměr ho zhruba po pěti letech prodat a pořídit auto nové.

Na základě této skutečnosti Pšenička zvolila správnou dobu účetního odpisování, protože předpokládala, že ho bude používat právě po dobu pěti let. Vzhledem k tomu, že ale očekávala prodej vozu za cenu vyšší než nula, bylo by v tomto případě vhodnější nevolit způsob odpisování do nuly, nýbrž do zbytkové hodnoty.

Výměna převodovky, tlumičů, pneumatik a čelního skla byla správně vyhodnocena jako oprava a ne technické zhodnocení a správně účtovaná do nákladů.

Podnik ponechal pro nově pořízený automobil stejný odpisový plán, jaký používal pro přecházející vůz. I v tomto případě by však bylo vhodnější vzít v úvahu zbytkovou hodnotu, tj. hodnotu, za kterou plánuje účetní jednotka v budoucnu automobil prodat. V navrhovaných možnost řešení je podrobněji rozebráno, jak by vypadaly odpisy vycházející ze zbytkové hodnoty.

#### **5.3.1.5 Dopad na výsledek hospodaření v roce 2015**

Jelikož byl automobil zcela odepsán v roce 2014, o odpisech se již v roce 2015 neúčtuje a samotný automobil již pro podnik negeneruje náklady, přestože je nadále používán.

Vzhledem k tomu, že byl odpisován do maximální výše 100 % pořizovací ceny, jeho zůstatková cena se tedy rovná nule (viz inventární karta uvedená v příloze B).

Jak bylo zmíněno výše, automobil byl po ukončení doby odpisování prodán za 80 tisíc Kč. Účtování o vyřazení a prodeji automobilu je patrné z tabulky č. 11.

Tab. č. 11 Účtování o automobilu (v Kč)

Datum	Text	Částka	Předkontace
25. 8. 2015	Vyřazení automobilu z evidence	230 000	082100/022100
25. 8. 2015	Tržba za prodej automobilu	80 000	211/641

Zdroj: interní zdroje podniku

Vzhledem k tomu, že zůstatková hodnota automobilu v době prodeje byla nula, celá prodejní cena majetku zvyšuje celkový hospodářský výsledek.

#### 5.3.1.6 Navrhovaná možnost účetního řešení

Jak již bylo uvedeno, účetní jednotka předpokládala, že zhruba po pěti letech používání automobil prodá. Bylo by proto vhodnější zvolit metodu odpisování se zbytkovou hodnotou. V případě správně zvolené zbytkové hodnoty (v tomto případě 80 tisíc Kč) by byl měsíční odpis vypočítán z rozdílu pořizovací ceny automobilu a zbytkové hodnoty, tj. 230 tisíc Kč minus 80 tisíc Kč. Měsíční odpis by se tedy prostým výpočtem, kdy by byla vydělena částka 150 tisíc Kč dobou odpisování (60 měsíců), stanovil na 2 500 Kč. V jednotlivých letech odpisování by tedy roční odpis představoval částku 30 tisíc Kč a od 31. 12. 2014 by byla zbytková (zůstatková) hodnota automobilu 80 tisíc Kč.

Tabulka č. 12 zachycuje hypotetické účtování o prodeji automobilu v roce 2015.

Tab. č. 12 Hypotetické účtování o automobilu (v Kč)

Datum	Text	Částka	Předkontace
25. 8. 2015	ZC prodaného auta	80 000	541/082100
25. 8. 2015	Vyřazení automobilu z evidence	230 000	082100/022100
25. 8. 2015	Tržba za prodej automobilu	80 000	211/641

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Tato transakce pak nemá na účetní výsledek hospodaření žádný vliv (resp. nulový vliv), jelikož částka 80 tisíc Kč je zaúčtována jak na nákladový tak na výnosový účet. Tento

postup by v účetnictví více odrážel skutečný stav. Automobil nebyl pořízen za účelem prodeje a dosažení zisku z něj, ale aby napomáhal k dosahování výkonů – zemědělské výroby. Výsledek hospodaření by tedy měl být tímto automobilem ovlivněn za doby jeho používání a prodej by měl být z tohoto hlediska neutrální.

Stanovení zbytkové hodnoty není v praxi jednoduchou záležitostí a účetní jednotky by měly postupovat dle vlastních předchozích zkušeností, historických zkušeností podniků z daného oboru nebo si udělat vlastní průzkum. Například u automobilů lze vycházet z dotazování v autobazarech či online dostupných informací.

### **5.3.1.7 Odložená daň**

Stanovená výše účetních odpisů nemá vliv na splatnou daň z příjmů (tj. daň uvedenou v daňovém priznání), protože v případě, že se účetní odpisy od daňových liší, je o tento rozdíl základ daně upraven a v potaz se tak berou pouze odpisy daňové.

Liší-li se však účetní a daňové odpisy, vede tato skutečnost ke vzniku odložené daně. Odložená daň se počítá z rozdílu daňové a účetní zůstatkové ceny majetku. Je-li zůstatková cena daňová vyšší než zůstatková cena účetní, jedná se o odloženou daňovou pohledávku. Pokud je vyšší účetní zůstatková hodnota, má tento rozdíl za následek odložený daňový závazek. [21]

### **5.3.1.8 Dopad na základ daně**

Účetní výsledek hospodaření je v případě rozdílných účetních a daňových odpisů potřeba v daňovém priznání transformovat na základ daně (konkrétně na řádcích č. 50 – při zvyšování základu daně a č. 150 – při snižování základu daně).

Z daňového hlediska má účetní jednotka pouze možnost volby mezi rovnoměrným a zrychleným způsobem odpisování. V případě automobilu zvolila společnost zrychlený způsob, který vede k tomu, že v prvních letech odpisování je v daňových odpisech rozpuštěna větší část pořizovací ceny. Za předpokladu, že by podnik zvolil druhou metodu odpisování – rovnoměrný způsob, vedla by tato skutečnost ke změně základu daně v rámci jednotlivých let. V součtu za celou dobu životnosti vozu ale vede ke stejnému základu daně. Pokud tedy nedochází během let odepisování ke změně sazby daně, je součet daňových povinností za tyto roky shodný. Porovnání je znázorněno v následující tabulce č. 13, kde rozdíl uvádí, o kolik by se změnil základ daně při použití rovnoměrného způsobu odepisování. Vlivem zaokrouhlování dochází k odchylce o 1 Kč.



Tab. č. 13 Porovnání zrychleného a rovnoměrného způsobu odpisování (v celých Kč)

Rok	ZO	RO	Sazba daně	Vliv na daň: ZO	Vliv na daň: RO	Rozdíl
2010	46 000	25 300	19	- 8 740	- 4 807	+ 3 933
2011	73 600	51 175	19	- 13 984	- 9 723	+ 4 261
2012	55 200	51 175	19	- 10 488	- 9 723	+ 765
2013	36 800	51 175	19	- 6 992	- 9 723	- 2 731
2014	18 400	51 175	19	- 3 496	- 9 723	- 6 227
Celkem	230 000	230 000	x	- 43 700	- 43 699	1

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

V případě změny sazby daně během sledovaných let by volba způsobu odpisování měla vliv na celkovou daňovou povinnost v čase. Pokud ke změně sazby nedochází, volba způsobu odpisování v součtu žádný vliv na daň nemá.

### 5.3.2 Traktor č. 1

Zemědělská farma Pšenička vlastní od roku 2009 traktor CASE, který pořídila použitý za 1,1 milionu Kč. Pro tento traktor účetní jednotka stanovuje zvláštní odpisový plán na 10 let. Ve vnitropodnikové směrnicí uvádí dobu používání zemědělských strojů 15 let, jelikož však tento traktor koupila již v době, kdy byl pět let používán jiným podnikem, právě o tuto dobu používání snižuje jeho předpokládanou dobu životnosti.

#### 5.3.2.1 Účetní odpisy

Účetně bude traktor odepisován po dobu 10 let počínaje měsícem, ve kterém byl zařazen do užívání, tj. říjnem roku 2009. Měsíční odpis účetní jednotka stanovuje jako podíl pořizovací ceny traktoru a počtu měsíců používání.

$$\text{měsíční účetní odpis} = \frac{\text{pořizovací cena}}{\text{doba odpisování}} = \frac{1\,100\,000}{120}$$

Po zaokrouhlení na celé Kč nahoru je měsíční odpis stanoven na 9 167 Kč. Po celou dobu odepisování zůstává výše měsíčního odpisu u traktoru neměnná. Roční výše odpisů je stanovena dle tabulky č. 14.

Tab. č. 14 Roční účetní odpisy traktoru č. 1 (v Kč)

Datum	Počáteční ZC	Roční odpis	Zůstatková cena
31. 12. 2009	1 100 000	27 501	1 072 499
31. 12. 2010	1 072 499	110 004	962 495
31. 12. 2011	962 495	110 004	852 491
...	...	...	...
31. 12. 2019	82 463	82 463	0

Zdroj: interní zdroje podniku

Poslední měsíční odpis bude v září roku 2019 a bude upraven o rozdíl, který vznikl zaokrouhlením jednotlivých měsíčních odpisů na celé koruny.

### 5.3.2.2 Daňové odpisy

Traktor je dle ZDP řazen do druhé odpisové skupiny, podnik se rozhodl pro zrychlenou metodu odepisování, kterou používá dle zákona po dobu pěti let až do úplného odepsání majetku. Rozpis jednotlivých daňových odpisů udává níže uvedená tabulka č. 15.

Tab. č. 15 Daňové odpisy traktoru č. 1 (v Kč)

Datum	Počáteční ZC	Roční odpis	Zůstatková cena
31. 12. 2009	1 100 000	220 000	880 000
31. 12. 2010	880 000	352 000	528 000
31. 12. 2011	528 000	264 000	264 000
31. 12. 2012	264 000	176 000	88 000
31. 12. 2013	88 000	88 000	0

Zdroj: interní zdroje podniku

Daňově byl majetek odepsán již v roce 2013, v dalších letech již traktor pro účetní jednotku nepředstavuje žádné daňové náklady.

### 5.3.2.3 Opravy traktoru

Podnik traktor pravidelně servisuje a provádí drobné opravy. Kromě této běžné údržby bylo dle očekávání v roce 2014 nutné vyměnit pneumatiky. Tato výměna včetně servisních prací byla v hodnotě 60 tisíc Kč. Stejně jako běžná údržba, která je průběžně

účtovaná do nákladů jako oprava, byla i výměna pneumatik vyhodnocena jako oprava a zaúčtována na příslušný účet skupiny 51 – Služby.

Tabulka č. 16 zachycuje přehled některých účetních operací, které byly zaznamenány ve spojitosti s traktorem CASE.

Tab. č. 16 Přehled vybraných účetních operací o traktoru č. 1 (v Kč)

Datum	Text	Částka	Předkontace
23. 10. 2009	Pořízení traktoru	1 100 000	042/321
23. 10. 2009	Zařazení traktoru do užívání	1 100 000	022200/042
31. 10. 2009	Odpis traktoru	9 167	551/082
15. 09. 2014	Pořízení nových pneumatik	60 000	511/321
30. 09. 2014	Odpis traktoru	9 167	551/082200

Zdroj: interní zdroje podniku

#### 5.3.2.4 Vlastní hodnocení

Drobné opravy a údržba spojená s používáním traktoru pro zemědělskou činnost, byly nepochybně správně vyhodnoceny jako opravy vstupující do nákladů společnosti.

Nákup nových pneumatik byl také vyhodnocen jako oprava. Vzhledem k tomu, že šlo o výměnu nefunkční části stroje za novou a nedošlo tím ke změně technických parametrů, nejedná se o technické zhodnocení majetku a vyhodnocení výměny pneumatik jako opravy není v tomto případě chybou. Tento postup není však jediný možný. Jak bylo zjištěno, účetní jednotka předpokládala dobu životnosti traktoru 10 let, takto dlouhá doba používání se však již nedala očekávat u použitých pneumatik. Jejich předpokládaná doba životnosti byla 5 let. Účetní jednotka se tedy mohla rozhodnout, že využije pro odepisování traktoru metodu komponentního odepisování.

Jak již bylo zmíněno v případě automobilu, rozdíl ve výši účetních a daňových odpisů povede ke vzniku odložené daně.

#### 5.3.2.5 Navrhovaná možnost účetního řešení

Dle zjištěných informací účetní jednotka předpokládala kratší dobu životnosti pneumatik než samotného traktoru. V tomto případě bych doporučila využít metody komponentního odepisování, kdy by byl odpisový plán stanoven takto (za ocenitelnou komponentu jsou

považovány právě pneumatiky, dle očekávané doby životnosti jednotlivých dílů by bylo možné rozdělit traktor na více komponent):

Traktor v ocenění 1 040 000 Kč bude odepisován po dobu 10 let rovnoměrným způsobem, odpisy budou kalkulovány a účtovány měsíčně. Měsíční odpis je stanoven na 8 667 Kč.

Pneumatiky v ocenění 60 000 Kč (pro zjednodušení je předpokládána cena pneumatik v roce 2009 shodná s cenou v roce 2014) budou odepisovány po dobu 5 let rovnoměrným způsobem, odpisy budou kalkulovány a účtovány měsíčně. Měsíční odpis je stanoven na 1 000 Kč.

Vybrané účetní operace spojené s komponentním odepisováním zachycuje tabulka č. 17.

Tab. č. 17 Vybrané účetní operace komponentního odepisování (v Kč)

Datum	Text	Částka	Předkontace
23. 10. 2009	Pořízení traktoru	1 040 000	042200/321
23. 10. 2009	Pořízení pneumatik	60 000	042300/321
23. 10. 2009	Zařazení traktoru do užívání	1 040 000	022200/042200
23. 10. 2009	Zařazení pneumatik do užívání	60 000	022300/042300
31. 10. 2009	Odpis traktoru	8 667	551/082200
31. 10. 2009	Odpis pneumatik	1 000	551/082300
15. 09. 2014	Pořízení nových pneumatik	60 000	042300/321
20. 09. 2014	Vyřazení stávajících pneumatik	60 000	082300/022300
30. 09. 2014	Odpis nových pneumatik	1 000	551/082300

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Pro přehlednost je doporučeno používat analytické členění pro jednotlivé složky majetku, konkrétně xxx200 pro traktor a xxx300 pro pneumatiky.

### 5.3.2.6 Dopad na výsledek hospodaření

Účetní výsledek hospodaření se stanoví jako rozdíl mezi výnosy a náklady. Navrhované řešení situace nepřináší změnu ve výnosech, jelikož vyřazené pneumatiky nenesou žádný výnos. Srovnání nákladů a vliv na VH při odepisování traktoru s pneumatikami jako celku a při komponentním odepisování udává v souhrnu tabulka č. 18 uvedená níže.

Ve variantě A se vychází z faktického účtování podniku, kdy je traktor odepisován jako celek a jeho měsíční odpis činí 9 167 Kč. Pořízení nových pneumatik poté představuje v roce 2014 jednorázový náklad, který snižuje účetní výsledek hospodaření o 60 tisíc Kč.

Ve variantě B se vychází z předpokladu, že účetní jednotka využívá komponentního odepisování a odepisuje zvlášť traktor měsíčním odpisem ve výši 8 667 Kč (poslední odpis je snížen o rozdíl vzniklý zaokrouhlením měsíčního odpisu na celé Kč) a zvlášť pneumatiky měsíčním odpisem 1 000 Kč. Nákup nových pneumatik tedy nepřináší jednorázový náklad a pneumatiky snižují výsledek hospodaření postupně ve formě odpisů.

Celkové roční náklady spojené s použitím uvedených variant se nachází v tabulce č. 18. Ve sloupci rozdílu je uvedeno, jak se změní VH, když bude použita metoda komponentního odepisování

Tab. č. 18 Srovnání ročních nákladů a vliv na VH (v Kč)

Rok	Varianta A	Varianta B	Rozdíl VH
2009	27 501	29 001	- 1 500
2010	110 004	116 004	- 6 000
2011	110 004	116 004	- 6 000
2012	110 004	116 004	- 6 000
2013	110 004	116 004	- 6 000
2014	170 004	116 004	+ 54 000
2015	110 004	116 004	- 6 000
2016	110 004	116 004	- 6 000
2017	110 004	116 004	- 6 000
2018	110 004	116 004	- 6 000
2019	82 463	86 963	- 4 500
Celkem	1 160 000	1 160 000	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Z tabulky č. 18 je patrné, že za celou dobu životnosti traktoru a pneumatik nemá využití komponentního odepisování vliv na kumulovaný výsledek hospodaření. VH je ovlivněn pouze v jednotlivých letech. V roce 2014, kdy došlo dle účetní jednotky k opravě traktoru a koupi nových pneumatik, skokově vzrostly náklady a výsledek hospodaření byl snížen. Oproti tomu užití komponentního odepisování věrněji popisuje skutečnost a rozpouští hodnotu pneumatik do nákladů postupně.

#### **5.3.2.7 Dopad na základ daně**

Zákon o daních z příjmů možnost komponentního odepisování nepřipouští, z daňového hlediska je tedy nutné výsledek hospodaření transformovat na základ daně a vycházet z účetních odpisů. V případě, že by účetní jednotka zvolila navrhovaný způsob komponentního odepisování v účetnictví, pro potřeby základu daně by ale musela odepisovat traktor jako celek. Toto je zřejmě důvod, proč účetní jednotky možnost komponentního odepisování příliš často nevyužívají, neboť zvyšuje administrativní zátěž podniku. Tam, kde použití komponentního odepisování vede k významnému zpřesnění výsledku hospodaření, by dle mého názoru využíváno být mělo a to i přes vyšší administrativní náročnost.

### **5.3.3 Hospodářská budova**

Zemědělská farma eviduje v majetku hospodářskou budovu, kterou pořídila v srpnu roku 2010 v pořizovací ceně 3,5 milionu korun. Tato stavba byla již dříve používána jiným subjektem.

V průběhu používání budovy, konkrétně v roce 2015, byla vyměněna původní střecha za novou, která stála 490 tisíc Kč.

#### **5.3.3.1 Účetní odpisy**

Dle vnitropodnikové směrnice odpisuje účetní jednotka budovy po dobu 50 let. Měsíční odpisy jsou vypočítány jako podíl pořizovací ceny budovy a počtu měsíců odpisování.

$$\text{měsíční účetní odpis} = \frac{\text{pořizovací cena}}{\text{doba odpisování}} = \frac{3\,500\,000}{600}$$

Takto stanovený měsíční odpis podnik zaokrouhluje na celé koruny nahoru a to na 5 834 Kč. Hospodářská budova je odepisována rovnoměrně z hlediska času, schéma odpisového plánu budovy je uvedeno v tabulce č. 19.

Tab. č. 19 Roční účetní odpisy budovy ve vybraných letech (v Kč)

Datum	Počáteční ZC	Roční odpis	Zůstatková cena
31. 12. 2010	3 500 000	29 170	3 470 830
31. 12. 2011	3 470 830	70 008	3 400 822
31. 12. 2012	3 400 822	70 008	3 330 814
...	...	...	...
31. 12. 2060	40 438	40 438	0

Zdroj: interní zdroje podniku

Odpis v posledním měsíci odepisování bude snížen o 400 Kč, což je odchylka vzniklá zaokrouhlováním jednotlivých měsíčních odpisů na celé koruny nahoru.

### 5.3.3.2 Daňové odpisy

Stavby účetní jednotka z daňového hlediska odepisuje rovnoměrným způsobem. Hospodářská budova je dle ZDP zařazena do 5 odpisové skupiny a odepisuje se 30 let. Odpisová sazba přiřazená pro tuto skupinu je 1,4 v prvním roce a 3,4 v dalších letech odepisování. Rozpis daňových odpisů v jednotlivých letech používání budovy je znázorněn v tabulce č. 20.

Tab. č. 20 Daňové odpisy budovy ve vybraných letech (v Kč)

Datum	Počáteční ZC	Roční odpis	Zůstatková cena
31. 12. 2010	3 500 000	49 000	3 451 000
31. 12. 2011	3 451 000	119 000	3 332 000
31. 12. 2012	3 332 000	119 000	3 213 000
...	...	...	...
31. 12. 2039	119 000	119 000	0

Zdroj: interní zdroje podniku

Jelikož pro budovy byl zvolen rovnoměrný způsob odepisování, jsou odpisy pro všechny roky odepisování stejné s výjimkou prvního roku, pro který se používá jiná sazba a odpis je nižší než v letech následujících.

### **5.3.3.3 Oprava**

V roce 2015 účetní jednotka nechala vyměnit střechu, která již neodpovídala technickým požadavkům pro provoz budovy. Tato nová střecha byla včetně stavebních prací pořízena za 490 000 Kč. Přestože výměna představovala změnu technických parametrů této střechy, jelikož se v roce 2015 již používal jiný materiál než v roce 1995, kdy byla budova postavena, účetní jednotka nevyhodnotila tento zásah do budovy jako technické zhodnocení, ale o skutečnosti účtovala přímo do nákladů jako o opravě. Částka 490 tisíc Kč byla tedy zaúčtována na vrub nákladového účtu 511 a ve prospěch účtu 321, kde představuje závazek vůči stavební firmě, která výměnu střechy provedla.

Během let používání byly na budově prováděny drobné opravy a údržba jako například výměna prasklé okenní tabulky a okopání a nové nahození zdi.

### **5.3.3.4 Vlastní hodnocení**

Drobné opravy a údržba spojené s provozem v budově byly zaúčtovány do nákladů, tento postup je zajisté nezpochybnitelný a jediný možný.

Výměnu střechy účetní jednotka považovala za opravu a to přesto, že na novou střechu byl použit jiný než původní materiál. Tímto zásahem do majetku však byly pouze odstraněny následky fyzického opotřebení a budova byla uvedena do provozuschopného stavu. Účetní jednotka zde postupovala dle pokynu D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP. I toto posouzení skutečnosti tedy bylo správné.

Za předpokladu, že by do nové střechy byla např. zabudovaná střešní okna či by střecha byla vyšší/nížší, jednalo by se již o technické zhodnocení. Ačkoliv se z uživatelského hlediska může zdát rozdíl ve výšce střechy např. o půl metru zanedbatelný a nedůležitý, jedná se již o změnu technických parametrů a z účetního i daňového hlediska se tato skutečnost posuzuje odlišně než předcházející příklad a tato výměna střechy by tedy představovala technické zhodnocení.

Jelikož si však účetní jednotka dle informací v ní zjištěných byla při koupi budovy vědoma jejího skutečného fyzického stavu, považovala bych za vhodnější uchýlit se k metodě komponentního odepisování.

Rozdílná výše účetních a daňových odpisů opět povede ke vzniku odložené daně.



### **5.3.3.5 Navrhovaná možnost účetního řešení**

Návrh jiného řešení účtování o budově spočívá v metodě komponentního odepisování. Jelikož bylo z fyzického stavu střechy patrné, že se její životnost nemůže rovnat životnosti budovy (tj. 50 let), bylo by vhodné využít metody komponentního odepisování a sestavit jeden samostatný odpisový plán pro budovu a jeden samostatný odpisový plán pro střechu. Ve vnitropodnikové směrnici by poté tyto plány vypadaly takto:

Budova v ocenění 3 300 000 Kč bude odepisována po dobu 50 let rovnoměrným způsobem, odpisy budou kalkulovány a účtovány měsíčně. Na základě doby používání (tj. 600 měsíců) je měsíční odpis stanoven na 5 500 Kč.

Střecha byla dle odborného posudku ohodnocena částkou 200 000 Kč, její životnost je stanovena na 5 let. Odpisy budou kalkulovány a účtovány měsíčně. Měsíční odpis stanovený jako  $200\,000 / (12 * 5)$  se rovná 3 334 Kč. (Zaokrouhлено na celé Kč nahoru.)

Nová střecha je oceněna pořizovací cenou, která obsahuje cenu pořízení a stavební práce spojené s výměnou. Doba životnosti této střechy je stanovena na 45 let, tudíž na zbytek doby životnosti budovy. Měsíční odpis nově pořízené střechy je stanoven na 908 Kč.

### **5.3.3.6 Dopad na výsledek hospodaření**

Navrhované řešení výměny střechy ovlivňuje z hlediska nákladů výsledek hospodaření účetní jednotky.

Variantu A představuje skutečné řešení účetního případu, které použila Zemědělská farma Pšenička. Účetní odpis byl stanoven na 5 834 Kč měsíčně. Výměna střechy představovala v roce 2015 jednorázový náklad, který snížil výsledek hospodaření o 490 000 Kč.

Ve variantě B je znázorněno navrhované řešení s využitím komponentního odepisování, kdy je odepisována zvlášť budova a zvlášť střecha. Odpis budovy je stanoven na 5 500 Kč měsíčně a odpis opotřebované střechy na 3 334 Kč měsíčně. Měsíční odpis nově pořízené střechy je stanoven na 908 Kč.

Celkové roční náklady spojené s použitím uvedených variant účtování zobrazuje následující tabulka č. 21. Ve sloupci rozdílu je uvedeno, jak se změní VH, použije-li se metoda komponentního odepisování.

Tab. č. 21 Srovnání ročních nákladů a vliv na VH ve vybraných letech (v Kč)

Rok	Varianta A	Varianta B	Rozdíl VH
2010	29 170	44 170	- 15 000
2011	70 008	106 008	- 36 000
2012	70 008	106 008	- 36 000
...	...	...	...
2015	560 008	93 838	+ 466 170
2016	70 008	76 896	- 6 888
...	...	...	...
2059	70 008	76 896	- 6 888
2060	40 438	44 536	- 4 098
Celkem	3 990 000	3 990 000	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Souhrnně se v horizontu let výsledek hospodaření nemění. Jeho rozdílná výše je patrná v jednotlivých letech. Nejmarkantnější rozpor mezi variantou A a variantou B nastává v roce 2015, kdy se ve variantě A skokově zvedají náklady provedenou opravou. V případě rozpouštění částky 490 000 Kč, kterou představuje výměna střechy, postupně formou odpisů, účetnictví přináší věrnější a skutečnější pohled na majetek.

Oproti komponentnímu odpisování v přechozím příkladu, se v případě výměny střechy jedná o řádově vyšší částku, proto bych metodu komponentního odepisování doporučila ještě důrazněji, jelikož vede k významnému zpřesnění výsledku hospodaření.

#### 5.3.3.7 Dopad na základ daně

Jak již bylo zmíněno u komponentního odepisování u traktoru, Zákon o daních z příjmů možnost komponentního odepisování nepřipouští. Z daňového hlediska je tedy nutné stanovit odpisový plán pro budovu jako pro celek a v kompetenci účetní jednotky je pouze rozhodnutí o zvolené metodě odpisování – rovnoměrné či zrychlené.

### 5.4 Technická zhodnocení prováděná analyzovanou společností

Zemědělská farma Pšenička provádí během svojí existence na majetku jak opravy, tak technická zhodnocení. Analyzovaná účetní jednotka provádí technická zhodnocení

poměrně často. Technicky se zhodnocují zejména zemědělské stroje a budovy. Zásahy do dlouhodobého majetku budou u jednotlivých vybraných položek zkoumány samostatně.

#### **5.4.1 Traktor č. 2**

V březnu roku 2013 pořídila účetní jednotka zemědělský traktor John Deere 7930 v pořizovací ceně 2,2 milionu Kč. Na pořízení traktoru byla poskytnuta dotace z Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova, která snižuje pořizovací cenu majetku a tím pádem i výchozí cenu pro odepisování. Vzhledem k tomu, že problematika dotací není předmětem této práce, nebude pro zjednodušení v analýze na poskytnutí dotace brán zřetel.

Po uplynutí doby používání a tím i předpokládané doby životnosti podnik předpokládá, že traktor již nebude technicky způsobilý k dalšímu používání a bude zlikvidován. Náklady spojené s likvidací se neočekávají významné. Je pravděpodobné, že traktor bude po uplynutí doby používání možné prodat či si ponechat některé náhradní díly, případně bude možný prodej šrotu do výkupu. Výnos z prodeje těchto dílů je těžko odhadnutelný, pravděpodobně ale nebude významný.

##### **5.4.1.1 Účetní odpisy**

Účetní jednotka vytváří ve vnitropodnikové směrnici pro zemědělské stroje odpisový plán a stanovuje dobu používání jednotlivých strojů na 15 let. Účetní odpisy kalkuluje měsíčně a měsíčně o nich také účtuje a jsou počítány z hlediska času rovnoměrným způsobem.

$$\text{měsíční účetní odpis} = \frac{\text{pořizovací cena}}{\text{doba odpisování}} = \frac{2\,200\,000}{180}$$

Měsíční odpis vycházející z toho výpočtu je zaokrouhlen na celé Kč nahoru na 12 223 Kč. Po celou dobu používání se měsíční odpis traktoru nemění, roční odpis závisí na počtu měsíců, po který je traktor v daném roce používán. Roční výše účetních odpisů dle odpisového plánu je uvedena v tabulce č. 22.

Tab. č. 22 Roční účetní odpisy traktoru (v Kč)

Datum	Počáteční ZC	Roční odpis	Zůstatková cena
31. 12. 2013	2 200 000	122 230	2 077 770
31. 12. 2014	2 077 770	146 676	1 931 094
31. 12. 2015	1 931 094	146 676	1 784 418
...	...	...	24 306
31. 12. 2028	24 306	24 306	0

Zdroj: interní zdroje podniku

Odpis v posledním roce je upraven o rozdíl vzniklý zaokrouhlováním na celé koruny v předchozích obdobích.

#### 5.4.1.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy v případě zemědělských strojů farma počítá zrychleným způsobem. Dle Zákona o daních z příjmů je traktor zařazen do druhé odpisové skupiny s koeficientem pro odepisování 5 a dobou odepisování stanovenou na 5 let. Rozpis daňových odpisů v jednotlivých letech používání uvádí tabulka č. 23.

Tab. č. 23 Daňové odpisy traktoru (v Kč)

Datum	Počáteční ZC	Roční odpis	Zůstatková cena
31. 12. 2013	2 200 000	440 000	1 760 000
31. 12. 2014	1 760 000	704 000	1 056 000
31. 12. 2015	1 056 000	528 000	528 000
31. 12. 2016	528 000	352 000	176 000
31. 12. 2017	176 000	176 000	0

Zdroj: interní zdroje podniku

#### 5.4.1.3 Technické zhodnocení traktoru

Zemědělská farma v roce 2014, tedy v druhém roce používání majetku, pořídila a nainstalovala na traktor přídatné zařízení – čelní nakladač v pořizovací ceně 220 000 Kč. Tento čelní nakladač není samostatně použitelný a nemá vliv na dobu životnosti traktoru. Nakladač rozšiřuje vybavenost a použitelnost majetku (tzn. dle ZDP se jedná

o modernizaci) a jeho cena přesahuje 40 000 Kč, účetní jednotka tedy posoudila tuto skutečnost jako technické zhodnocení. TZ na traktoru bylo zařazeno do užívání v květnu 2014 a od tohoto měsíce ovlivňuje odepisování majetku. Účetní jednotka proto sestavuje nový odpisový plán, TZ kromě účetních odpisů ovlivňuje také odpisy daňové.

Účetní odpisy navýšené o provedené TZ jsou zachyceny v tabulce č. 24 a vypočítají se následovně:

- měsíční účetní odpis:  $2\,200\,000 / 180 = 12\,223$  Kč
- měsíční účetní odpis s TZ:  $(2\,028\,878 + 220\,000) / (180 - 14) = 13\,548$  Kč

Tab. č. 24 Účetní odpisy traktoru s TZ (v Kč)

Datum (počet měsíců)	Počáteční ZC	Roční odpis	Zůstatková cena
31. 12. 2013 (10)	2 200 000	122 230	2 077 770
31. 04. 2014 (4)	2 077 770	48 892	2 028 878
31. 12. 2014 (8)	2 248 878	108 384	2 140 494
31. 12. 2015 (12)	2 140 494	162 576	1 977 918
...	...	...	...
31. 12. 2028 (2)	27 006	27 006	0

Zdroj: interní zdroje podniku

Při výpočtu daňových odpisů vychází účetní jednotka z odpisových koeficientů ustanovených v ZDP. Pro první rok používání traktoru se koeficient rovná 5, pro další roky používání 6 a pro zvýšenou zůstatkovou cenu 5. Daňové odpisy navýšené o TZ jsou zachyceny v tabulce č. 25 a vypočítají se:

- odpis v 1. roce:  $2\,200\,000 / 5 = 440\,000$  Kč
- odpis ve 2. roce s TZ:  $2 * (1\,760\,000 + 220\,000) / 5 = 792\,000$  Kč
- odpis ve 3. roce:  $2 * 1\,188\,000 / (5 - 1) = 594\,000$  Kč
- odpis ve 4. roce:  $2 * 594\,000 / (5 - 2) = 396\,000$  Kč
- odpis v 5. roce:  $2 * 198\,000 / (5 - 3) = 198\,000$  Kč

Tab. č. 25 Daňové odpisy traktoru s TZ (v Kč)

Datum	Počáteční ZC	Roční odpis	Zůstatková cena
31. 12. 2013	2 200 000	440 000	1 760 000
31. 12. 2014	1 980 000	792 000	1 188 000
31. 12. 2015	1 188 000	594 000	594 000
31. 12. 2016	594 000	396 000	198 000
31. 12. 2017	198 000	198 000	0

Zdroj: interní zdroje podniku

#### 5.4.1.4 Účtování o traktoru

Ode dne pořízení traktoru až do doby jeho vyřazení je o něm v účetnictví společnosti podrobně účtováno. Pro potřeby této práce budou uvedeny některé účetní případy, které souvisí jejím tématem. Přehled účetních operací uvádí tabulka č. 26.

Tab. č. 26 Vybrané účetní operace o majetku (v Kč)

Datum	Text	Částka	Předkontace
12. 3. 2013	Pořízení traktoru	2 200 000	042/321
12. 3. 2013	Zařazení traktoru do užívání	2 200 000	022/042
31. 3. 2013	Měsíční opis traktoru	12 223	551/082300
15. 5. 2014	Čelní nakladač	220 000	042/321
15. 5. 2014	Zařazení TZ do užívání	220 000	022/042
31. 5. 2014	Měsíční odpis traktoru s TZ	13 548	551/082300
26. 1. 2015	Údržba	3 000	511/211

Zdroj: interní zdroje podniku

Během zkoumané doby byly na traktoru mimo technického zhodnocení provedeny také běžné servisní práce a údržba. O těchto skutečnostech účetní jednotka průběžně účtuje přímo do nákladů v účetní skupině 51 – Služby.

#### 5.4.1.5 Vlastní hodnocení

Nákup čelního nakladače podnik vyhodnotil jako technické zhodnocení, jelikož posoudil, že se jedná o modernizaci majetku a zvýšil o jeho hodnotu pořizovací cenu traktoru. Toto

rozhodnutí je v souladu s účetními a daňovými předpisy a rozhodnutí o technickém zhodnocení bylo správné.

Teoreticky by bylo možné považovat čelní nakladač za samostatný majetek. Volba této varianty by byla vhodná, pokud by účetní jednotka používala nakladač na více traktorech, na které by ho dle potřeby různě instalovala. Toto však není případ analyzovaného podniku, proto bych tuto variantu evidování nedoporučovala.

Vyhodnocení běžné údržby a servisu traktoru jako opravy vstupující do nákladů společnosti bylo nepochybně zvoleno správně.

I u traktoru č. 2 by bylo možné stejně jako u traktoru č. 1 využít možnosti komponentního odepisování a to za předpokladu, že se skládá z částí, u kterých se předpokládá nestejná doba životnosti.

Jelikož jsou účetní odpisy odlišné od daňových, i u této položky majetku dochází ke vzniku odložené daně.

#### **5.4.1.6 Dopad na výsledek hospodaření**

Pokud by se účetní jednotka pro tuto variantu rozhodla a čelní nakladač by účetně odepisovala jako samostatný majetek, vliv na výsledek hospodaření by se odvíjel od předpokládané doby životnosti tohoto nakladače.

Rovnála-li by se doba životnosti resp. doba odepisování zbývající době životnosti traktoru, zvolení nakladače jako samostatného majetku místo technického zhodnocení traktoru, by nemělo na účetní hospodářský výsledek žádný vliv. Součet odpisů nakladače a traktoru by byl stejný jako součet odpisů technicky zhodnoceného traktoru.

Pokud by byla doba životnosti nakladače delší, účetní výsledek hospodaření by se v letech následujících po uplynutí doby životnosti traktoru snižoval o odpis nakladače.

#### **5.4.1.7 Dopad na základ daně**

Účetní jednotka zvolila stejně jako u osobního automobilu zrychlený způsob daňového odepisování. Při sestavování daňového přiznání z příjmů právnických osob nadále musí účetní jednotka transformovat výsledek hospodaření na základ daně a upravit ho o rozdílnou výši daňových a účetních odpisů.

Vzhledem k tomu, že daňové odpisy jsou odlišné od účetních, volba metody účetního odepisování nemá žádný vliv na základ daně z příjmů. Zvolený způsob účetního

odepisování má vliv pouze na výši úpravy mezi účetním hospodářským výsledkem a základem daně. Samotný základ daně v konkrétním zdaňovacím období ovlivní pouze rozhodnutí, zda bude zvolen zrychlený nebo rovnoměrný způsob odepisování. Jak bylo uvedeno u předchozích majetkových položek, zvolený způsob daňového odepisování má vliv na rozložení daňové povinnosti v čase. Součet rozdílů v základu daně při způsobu odepisování zrychleně a rovnoměrně je v čase nula. Při stejné sazbě daně během jednotlivých let životnosti majetku nepřináší zvolená metoda daňových odpisů žádnou daňovou úsporu.

#### **5.4.2 Najatá budova**

Zemědělská farma Pšenička pro svou činnost využívá majetek, který nevlastní, ale pouze si ho pronajímá od jiné společnosti. Mezi takovýto majetek patří zemědělské stroje, pozemky a budovy.

Jelikož se jedná o najatý majetek, účetní jednotka není jeho vlastníkem a neodepisuje ho. Odpisy provádí pronajímatel. Společnost Pšenička účtuje pouze o nájemném, které vstupuje do nákladů a je evidováno na účtech účtové skupiny 51 – Služby.

##### **5.4.2.1 Technické zhodnocení budovy**

Od roku 2011 si podnik na základě dlouhodobé smlouvy o pronájmu najímá budovu, ve které skladuje seno. V roce 2013 farma zjistila, že seník svou vnitřní kompozicí nadále nevyhovuje jejím potřebám. Mohla proto od samotného nájmu úplně ustoupit, nebo se domluvit s majitelem budovy (pro potřeby této práce Firmou XY) a na vlastní náklady vybudovat v seníku příčku. Společnost se rozhodla pro druhou možnost, opatřila si souhlas Firmy XY a příčku nechala postavit. Firma XY také souhlasila s tím, že technické zhodnocení bude odpisovat Zemědělská farma Pšenička.

Příčku postavila stavební firma, která za použitý materiál a práci vyfakturovala 42 000 Kč. Tato stavební úprava budovy byla provedena nad rámec nájemného a účetní jednotka vyhodnotila, že se jedná o technické zhodnocení.

*Zákon o daních z příjmů v § 28 uvádí, že „Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku nebo majetku pořízovaného na finanční leasing a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li hrazené nájemcem nebo uživatelem, může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce nebo uživatel, pokud není vstupní cena u odpisovatele hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje; přitom je zařídí do odpisové skupiny, ve které*



je zaříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořizovaný na finanční leasing, a odpisuje podle tohoto zákona. Při odpisování technického zhodnocení postupuje nájemce nebo uživatel způsobem stanoveným pro hmotný majetek a zařídí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořizovaný na finanční leasing.“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) Na základě tohoto ustanovení a písemné smlouvy mezi Firmou XY a Zemědělskou farmou Pšenička se toto TZ odpisuje u nájemce a to od měsíce, ve kterém bylo TZ zařazeno do užívání, konkrétně od ledna 2014.

#### 5.4.2.2 Odpisování technického zhodnocení

Pronajatá budova je dle ZDP zařazena do páté odpisové skupiny s dobou odpisování 30 let. Na základě tohoto zařazení patří i provedené technické zhodnocení do stejné skupiny. Účetní jednotka zvolila pro odpisování TZ najaté budovy stejný způsob jako pro budovy, jejichž je vlastníkem, tzn. rovnoměrný způsob odpisování. Účetní a daňové odpisy TZ jsou dle odpisového plánu shodné. Vstupní cenou, ze které jsou tyto odpisy počítány, je pořizovací cena příčky, tj. 42 000 Kč, použitá sazba pro první rok se rovná 1,4 a pro další roky 3,4. Tabulka č. 27 uvádí rozpis rovnoměrných odpisů technického zhodnocení ve vybraných letech.

Tab. č. 27 Odpisy technického zhodnocení ve vybraných letech (v Kč)

Datum	Počáteční ZC	Roční odpis	Zůstatková cena
31. 12. 2014	42 000	588	41 412
31. 12. 2015	41 412	1 428	39 984
31. 12. 2016	39 984	1 428	38 556
31. 12. 2043	1 428	1 428	0

Zdroj: interní zdroje podniku

Účetní jednotka s Firmou XY uzavřela smlouvu o dlouhodobém pronájmu na dobu delší, nežli je doba odpisování technického zhodnocení. Proto sestavuje odpisový plán na celou dobu životnosti technického zhodnocení – příčky.

### 5.4.2.3 Vlastní hodnocení

Stavbu příčky účetní jednotka vyhodnotila jako technické zhodnocení, jelikož se jedná o stavební úpravu, jejichž hodnota přesáhla v daném zúčtovacích období částku 40 000 Kč. Toto rozhodnutí je v souladu s legislativními předpisy a je správné.

Teoreticky by mohlo nastat několik odlišných situací, které by se lišily tím, kdo technické zhodnocení provede a kdo ho bude odpisovat. To, jaká situace v praxi nastane, záleží na domluvě zúčastněných stran – nájemce a pronajímatele.

a) TZ provede a odpisuje pronajímatel

TZ provede na majetku jeho vlastník neboli pronajímatel. Ten nadále dle svých účetních metod a daňových předpisů hodnotu TZ odpisuje.

b) TZ provede nájemce a to vstupuje do ceny nájemného, TZ odpisuje pronajímatel

Nájemce provede na majetku technické zhodnocení a výdaje s ním spojené představují daňově uznatelné náklady v podobě nájemného, které nájemce příslušně časově rozliší. Pronajímatel započítá tyto náklady do smluvního nájemného a nadále pro něj tato hodnota představuje nepeněžní plnění. O hodnotu TZ pronajímatel zvyšuje vstupní (resp. zůstatkovou) cenu majetku, ze které poté počítá odpisy.

c) TZ provede nájemce nad rámec nájemného, TZ není odpisováno

Pokud vlastník majetku nezvýší o provedené TZ hodnotu tohoto majetku a ani nájemce TZ v průběhu nájmu neodpisuje, TZ není odpisováno ani jednou stranou. Daňově uznatelnými náklady na provedené TZ jsou pro nájemce ze zákona náklady, které za zdaňovací období v úhrnu nepřesáhnou částku 40 000 Kč.

d) TZ provede nájemce nad rámec nájemného a odpisuje ho

Rozebraný případ Zemědělské farmy Pšenička a Firmy XY. Společnost zcela odepsala technické zhodnocení, v nákladech pronajímatele se proto nepromítne.

e) TZ provede nájemce nad rámec nájemného, TZ odepisuje pronajímatel

Nájemce si v tomto případě nebude moci výdaje spojené s technickým zhodnocením uplatnit jako daňově uznatelný náklad, ani jednorázově ani formou odpisů, jelikož bylo TZ provedeno nad rámec nájemného a odepisuje ho pronajímatel. Pro pronajímatele představuje hodnota TZ nepeněžní příjem, o který navýší vstupní (resp. zůstatkovou) cenu majetku, ze které se poté počítají odpisy. [20]

#### **5.4.2.4 Dopad na výsledek hospodaření**

Provedené technické zhodnocení v jednotlivých letech představuje ve formě odpisů náklady, které snižují výsledek hospodaření účetní jednotky. Pokud by se obě strany (nájemce a pronajímatel) dohodly na uvedené variantě:

- a) dopad na účetní výsledek hospodaření bude nulový za předpokladu, že pronajímatel z důvodu provedení TZ nezvýší Zemědělské farmě nájemné (v opačném případě by nájemné v podobě nákladů snižovalo účetní VH).
- b) Zvýšení nájemného představuje zvýšení nákladů podniku, čímž je snížen výsledek hospodaření v jednotlivých letech o příslušně časově rozlišenou část nájemného.
- c) Tato varianta je z účetního hlediska shodná s variantou d) a e). Výdaj vynaložený na provedení TZ se promítne do položek majetku podniku a TZ je účetně odpisováno. Právě výše těchto účetních odpisů ovlivňuje VH.

#### **5.4.2.5 Dopad na základ daně**

Z daňového hlediska by rozdíl v základu daně v jednotlivých letech vznikl v případě zvolení zrychlené metody odpisování technického zhodnocení. Zrychlené odpisování by zapříčinilo rozpuštění větší části pořizovací ceny TZ v prvních letech, proto by základ daně byl v prvních letech snížen více než u rovnoměrného odpisování. Naopak v posledních letech odpisování by byl snížen méně. V horizontu let životnosti TZ bude základ daně shodný, resp. součet základů daně za dobu životnosti TZ při rovnoměrném odpisování se rovná součtu základů daně za dobu životnosti TZ při zrychleném odpisování.

Dále z daňového hlediska záleží na domluvě zúčastněných stran o tom, kdo bude TZ provádět a kdo odepisovat. Předpokládejme, že TZ provádí pouze zkoumaná účetní jednotka. Poté může dojít k těmto skutečnostem:

- a) Vstupuje-li hodnota TZ do nájemného, časově rozlišené náklady na nájemné jsou daňově uznatelné a základ daně by se oproti skutečně realizovanému případu neměnil.
- b) Není-li TZ odpisováno u nájemce ani u pronajímatele, náklady převyšující částku 40 000 Kč nejsou daňově uznatelné, oproti skutečnosti by se v součtu za 30 let životnosti TZ základ daně navýšil o 2 000 Kč, které představují daňově neuznatelný náklad.

- c) Provede-li nájemce TZ na vlastní náklady nad rámec nájemného a toto TZ odpisuje pronajímatel, hodnota technického zhodnocení představuje pro nájemce daňově neuznatelný výdaj, který bude přírůstkem v majetku v rozvaze, a nebude daňově odpisován.

V praxi patří mezi nejčastější případy provádění technického zhodnocení na najatém majetku varianta, kdy provede nájemce TZ za souhlasu vlastníka majetku nad rámec nájmu a odpisuje ho – opět za souhlasu vlastníka majetku.

## Závěr

Teoretická část práce naplnila stanovené dílčí cíle, bylo čerpáno z pramenů odborné literatury, různých elektronických zdrojů a zákonů a vyhlášek, ve kterých bylo zjištěno mnoho teoretických informací o dlouhodobém majetku, o technickém zhodnocení a o opravách. Tyto informace byly nadále zpracovány a sepsány dle konkrétních potřeb této práce. Informace, které se netýkaly předmětu praktické části práce, byly zanedbány.

První část praktické části práce se věnovala seznámení se s účetní jednotkou. Pro potřeby této práce bylo vycházeno z interních dat zemědělského podniku, který si nepřál být jmenován, a proto je v práci nazýván jako Zemědělská farma Pšenička. V první části byly analyzovány vnitropodnikové směrnice podniku a účetní metody, dle kterých postupuje. Pomocí této analýzy bylo zjištěno, že se účetní jednotka řídí platnými legislativními předpisy, které z velké části přebírá i pro své účetní postupy. V interních směrnících podnik upravuje oblast majetku, hranice pro jeho zařazení do dlouhodobého a způsoby jeho odpisování. Hranice pro zařazení majetku do dlouhodobého hmotného a nehmotného společnost přebírá ze Zákona o daních z příjmů, účetní odpisový plán stanovuje dle životnosti jednotlivých druhů majetku a dle typů majetku také stanovuje zrychlený či rovnoměrný způsob daňového odpisování.

V následujících kapitolách aplikační části práce byly rozebrány konkrétní případy oprav a technického zhodnocení, které účetní jednotka na svém (a najatém) majetku během své existence provádí. Pro jednotlivé položky majetku byl vždy rozebrán jejich účetní i daňový odpisový plán, rozebrány opravy či technické zhodnocení na těchto položkách prováděné (nebo obě dvě skutečnosti) a případně navrhnuo jiné možné řešení nastalé situace. Dále byl u každé položky majetku analyzován dopad zásahů do tohoto majetku a to z hlediska dopadu na účetní výsledek hospodaření a na základ daně.

V konkrétních případech účtování o majetku a skutečnostech, které s ním souvisí, postupovala Zemědělská farma Pšenička dle právních předpisů upravujících oblast účetnictví. Zkoumané skutečnosti posuzovala správně na základě těchto předpisů (i dalších, jako například ZDP), avšak ne vždy zcela věrně. Podnik ve svém účetnictví vůbec nevyužívá metody komponentního odpisování, které by u některých položek majetku vedlo k věrnějšímu a poctivějšímu obrazu. Jelikož tuto možnost Zákon o daních z příjmů neumožňuje, vedl by tento způsob odpisování k větší administrativní náročnosti, které se podnik chce vyhnout.

Nápravných a zlepšujících opatření a jiných způsobů posouzení jednotlivých skutečností, které v podniku nastaly, nebylo navrženo mnoho, jelikož Zemědělská farma Pšenička postupuje dle platné legislativy a správně vyhodnocuje, kdy se jedná o technické zhodnocení a kdy o opravu. Navržena byla především metoda komponentního odpisování a odpisování do zbytkové hodnoty, jelikož by poté účetnictví podniku poskytovalo věrnější obraz skutečnosti. Z daňového hlediska se podniku nedá nic vytknout, jelikož se zcela řídí platnými zákony.

## Seznam tabulek

Tab. č. 1 Pořízení DHM nákupem	15
Tab. č. 2 Odpisy (v Kč), odpisování do nuly	19
Tab. č. 3 Odpisy (v Kč), zbytková hodnota	20
Tab. č. 4 Odpisové skupiny	22
Tab. č. 5 Rovnoměrné odpisování (v Kč)	23
Tab. č. 6 Zrychlené odpisování (v Kč)	24
Tab. č. 7 Vybrané položky rozvahy k 31. 12. 2015	33
Tab. č. 8 Účtování o pořízení automobilu	36
Tab. č. 9 Roční účetní odpisy automobilu (v Kč)	37
Tab. č. 10 Daňové odpisy automobilu (v Kč)	37
Tab. č. 11 Účtování o automobilu (v Kč)	39
Tab. č. 12 Hypotetické účtování o automobilu (v Kč)	39
Tab. č. 13 Porovnání zrychleného a rovnoměrného způsobu odpisování (v celých Kč)	41
Tab. č. 14 Roční účetní odpisy traktoru č. 1 (v Kč)	42
Tab. č. 15 Daňové odpisy traktoru č. 1 (v Kč)	42
Tab. č. 16 Přehled vybraných účetních operací o traktoru č. 1 (v Kč)	43
Tab. č. 17 Vybrané účetní operace komponentního odpisování (v Kč)	44
Tab. č. 18 Srovnání ročních nákladů a vliv na VH (v Kč)	45
Tab. č. 19 Roční účetní odpisy budovy ve vybraných letech (v Kč)	47
Tab. č. 20 Daňové odpisy budovy ve vybraných letech (v Kč)	47
Tab. č. 21 Srovnání ročních nákladů a vliv na VH ve vybraných letech (v Kč)	50
Tab. č. 22 Roční účetní odpisy traktoru (v Kč)	52
Tab. č. 23 Daňové odpisy traktoru (v Kč)	52
Tab. č. 24 Účetní odpisy traktoru s TZ (v Kč)	53

Tab. č. 25 Daňové odpisy traktoru s TZ (v Kč)	54
Tab. č. 26 Vybrané účetní operace o majetku (v Kč)	54
Tab. č. 27 Odpisy technického zhodnocení ve vybraných letech (v Kč)	57



## **Seznam použitých zkratk**

ČÚS	České účetní standardy
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
PVZÚ	Prováděcí vyhláška zákona o účetnictví
RO	Rovnoměrné odepisování
TZ	Technické zhodnocení
VH	Výsledek hospodaření
ZC	Zůstatková cena
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZO	Zrychlené odepisování

## Seznam použité literatury

- [1] BULLA, Miroslav; BRYCHTA, Ivan a kol. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2015*. 12. vyd. Praha: Wolters Kluwer, ČR, a.s., 2015, ISBN 978-80-7478-689-1
- [2] ČERMÁKOVÁ, Hana. *Odpisy majetku nově: z účetního i daňového pohledu*. Ostrava: Mirago, 2003, ISBN 80-8661708-4
- [3] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2008, ISBN 978-80-251-1950-1
- [4] CHALUPA, Rostislav; FIŠEROVÁ, Eva a kol. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2015*. Olomouc: ANAG, 2015, ISBN 978-80-7263-933-5
- [5] JANOUŠKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů*. Praha: Grada Publishing, 2011, ISBN 978-80-247-1852-1
- [6] MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2015: úplná znění platná k 1.1.2015*. 24. vyd. Praha: Grada, 2015, ISBN 978-802-4755-076
- [7] PRUDKÝ, Pavel; LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. Olomouc: ANAG, 2010, ISBN 978-80-7263-596-2
- [8] SKÁLA, Milan. *Technické zhodnocení a opravy*. 5. aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2008, ISBN 978-80-7208-707-5
- [9] ŠTOHL, Pavel; KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví: 2015*. 8. upravené vyd. Znojmo: Ing. Pavel Štohl, 2015, ISBN 978-80-87237-79-3
- [10] VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. Praha: Grada Publishing, 2012, ISBN 978-80-247-3201-5

## Zákony a vyhlášky

- [11] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (2016)
- [12] IFRS Standards, ISBN 978-1-911040-44-6
- [13] Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), český překlad 2005
- [14] Pokyn D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

[15] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

[16] Zákon č.563/91 Sb., o účetnictví, v platném znění

[17] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

## **Elektronické a další zdroje**

[18] BUSINESS.CENTER.CZ. *České účetní standardy* [online]. 2014 [cit. 2017-02-20]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d5559v7688-cus-c-019-naklady-a-vynosy/>

[19] BUSSINES.CENTER.CZ. *Pokyn GFŘ č. D-6 - uplatňování zákona o daních z příjmů* [online]. 2011 [cit. 2017-03-02]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/dane/D-006.aspx>

[20] DANARIONLINE.CZ. *Daňové odpisy technického zhodnocení hmotného a nehmotného majetku – pokračování* [online]. 2011 [cit. 2017-04-12] Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33446v42890-danove-odpisy-technickeho-zhodnoceni-hmotneho-a-nehmotneho-ma/>

[21] DANARIONLINE.CZ. *Odložená daň – výmysl teoretický účetnictví, nebo položka praktického významu?* [online]. 2005 [cit. 2017-03-31] Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9921v12798-odlozena-dan-vymysl-teoretiku-ucetnictvi-nebo-polozka-p/?search\\_query=\\$issue=17I4&search\\_results\\_page=1](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9921v12798-odlozena-dan-vymysl-teoretiku-ucetnictvi-nebo-polozka-p/?search_query=$issue=17I4&search_results_page=1)

[22] DANARIONLINE.CZ. *Zbytková hodnota a komponentní odpisování* [online]. 2009 [cit. 2017-02-25]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12209v15123-zbytkova-hodnota-a-komponentni-odpisovani/?search\\_query=\\$issue=17I72&search\\_results\\_page=3](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12209v15123-zbytkova-hodnota-a-komponentni-odpisovani/?search_query=$issue=17I72&search_results_page=3)

[23] MZDOVAPRAXE.CZ. *Oceňování majetku a závazků* [online]. 2010 [cit. 2017-04-01] Dostupné z: [http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d9678v12552-ocenovani-majetku-a-zavazku/?search\\_query](http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d9678v12552-ocenovani-majetku-a-zavazku/?search_query)

- [24] PWC.COM. *IFRS a české účetní předpisy podrobnosti a rozdíly* [online]. 2009 [cit. 2017-02-20]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>
- [25] UCETNIKAVARNA.CZ. *Komponentní odpisování* [online]. 2010 [cit. 2017-02-25]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9675v12549-komponentni-odpisovani/>
- [26] UCETNIKAVARNA.CZ. *Technické zhodnocení nehmotného majetku* [online]. 2007 [cit. 2017-03-01]. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d8973v11789-technicke-zhodnoceni-nehmotneho-majetku/?search\\_query=\\$issue=34I31](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d8973v11789-technicke-zhodnoceni-nehmotneho-majetku/?search_query=$issue=34I31)
- [27] UCETNIKAVARNA.CZ. *TZ majetku u vybraných účetních jednotek* [online]. 2012 [cit. 2017-04-01] Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d38778v48751-tz-majetku-u-vybranych-ucetnich-jednotek/>
- [28] UCETNIKAVARNA.CZ. *Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v nestátních neziskových organizacích* [online]. 2009 [cit. 2017-02-25]. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9253v12072-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-nehmotneho-a-hmotneho-majetku-v-ne/?search\\_query=%24source%3D34](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9253v12072-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-nehmotneho-a-hmotneho-majetku-v-ne/?search_query=%24source%3D34)
- [29] UCETNIKAVARNA.CZ. *Účtování a evidence DHM1 a DNM2 a jeho zobrazení v účetních softwarech – část IV.* [online]. 2012 [cit. 2017-03-15] Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d37514v47411-uctovani-a-evidence-dhm1-a-dnm2-a-jeho-zobrazeni-v-ucetnich/>
- [30] UCTOVANI.NET. *Účtování technického zhodnocení vs. účtování opravy* [online]. 2013 [cit. 2017-03-01]. Dostupné z: <http://www.uctovani.net/clanek.php?t=Uctovani-technickeho-zhodnoceni-vs-uctovani-opravy&idc=117>

## **Seznam příloh**

Příloha A: Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele

Příloha B: Inventární karta automobilu



## VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro potřeby učebnice Účetnictví)

- 38 - Předdobné účty akcie a papír
  - 381 - Náklady příslušná období
  - 382 - Komplexní náklady příslušná období
  - 383 - Výdaje příslušná období
  - 384 - Výnosy příslušná období
  - 385 - Příjmy příslušná období
  - 388 - Dohledné účty aktivní
  - 389 - Dohledné účty pasivní
  - 39 - Opravná položka k zúčtování vztahům a vnitřní zúčtování
  - 391 - Opravná položka k pohledávkám
  - 395 - Vnitřní zúčtování
  - 398 - Spojovací účet při sdružení
- Účtová řída 4 - KAPITÁLOVÉ ÚČTY  
A DĚLOHODOBÉ ZÁVAZKY**
- 41 - Základní kapitál a kapitálové fondy
  - 411 - Základní kapitál
  - 412 - Akcie
  - 413 - Ostatní kapitálové fondy
  - 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
  - 416 - Rozdíly z ocenění při převzetích obchodních korporací
  - 417 - Rozdíly z přeměn obchodních korporací
  - 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při převzetích obchodních korporací
  - 419 - Změny základního kapitálu
  - 42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
  - 421 - Rezervní fondy
  - 422 - Neběhající fond
  - 423 - Statutární fondy
  - 424 - Ostatní fondy ze zisku
  - 426 - Jiny výsledky hospodaření minulých let
  - 428 - Nerozdělený zisk minulých let
  - 429 - Nerozdělená ztráta minulých let
  - 43 - Výsledek hospodaření
  - 431 - Výsledek hospodaření ve sdružením třezem
  - 432 - Zůledky na pohledy na zisk
  - 45 - Rezervy
  - 451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů
  - 453 - Rezerva na daň z příjmu
  - 459 - Ostatní rezervy
  - 46 - Dlouhodobé závazky k ústředním institucím
  - 461 - Dlouhodobé úvěry
  - 47 - Dlouhodobé závazky - ovládnutá nebo ovládnutá osoba
  - 471 - Dlouhodobé závazky - ovládnutá nebo ovládnutá osoba
  - 472 - Dlouhodobé závazky - podřízený vliv
  - 473 - Emisiové dluhopisy
  - 474 - Závazky z nájmu a poctám
  - 475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
  - 478 - Dlouhodobé směnky k úhradě
  - 479 - Jine dlouhodobé závazky
  - 48 - Odložený danový závazek a pohledávka
  - 481 - Odložený danový závazek a pohledávka
  - 49 - Jadrnímu podléhající
  - 491 - Účet jadrnímu podléhajícímu
- Účtová řída 5 - NÁKLADY**
- 50 - Spotřebaované náklady
  - 501 - Spotřeba materiálu
  - 502 - Spotřeba energie
  - 503 - Spotřeba ostatních neklasifikovatelných dovozků
  - 504 - Prodné zboží
  - 51 - Služby
  - 511 - Opravy a udržování
  - 512 - Cestovné
  - 513 - Náklady na reprezentaci
  - 518 - Ostatní služby
  - 52 - Ostatní náklady
  - 521 - Mzdové náklady
  - 522 - Příjmy společností a členů družstva ze zvláštní činnosti
  - 523 - Ostatní činnosti orgánů obchodních korporací
  - 524 - Základní sociální a zdravotní pojištění
  - 525 - Ostatní sociální pojištění
  - 526 - Zahrnutí a sociální poj. jadrnímu podléhajícímu
  - 527 - Základní sociální náklady
  - 528 - Ostatní sociální náklady
  - 53 - Daně a poplatky
  - 531 - Daň z příjmu
  - 532 - Daň z nemovitých věcí
  - 538 - Ostatní daně a poplatky
  - 54 - Jine provozní náklady
  - 541 - Zisková cena prodávajícího dlouhodobého nehmotného majetku
  - 542 - Prodný materiál
  - 543 - Dary
  - 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
  - 545 - Ostatní pokuty a penále
  - 546 - Opatř. pohledávky
  - 547 - Mimořádné provozní náklady
  - 548 - Ostatní provozní náklady
  - 549 - Manka a škody z provozní činnosti
  - 55 - Opatř. rezervy, komplexní náklady příslušná období a opravné položky v provozní oblasti
  - 551 - Opatř. dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
  - 552 - Tvorb. a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů
  - 554 - Tvorb. a zúčtování ostatních rezerv
  - 555 - Tvorb. a zúčtování komplexních nákladů příslušná období
  - 557 - Zúčtování operativy k oceňování rozdílu k nabytému majetku
  - 558 - Tvorb. a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti
  - 559 - Tvorb. a zúčtování opravných položek v provozní činnosti
  - 56 - Finanční náklady
  - 561 - Prodné cenné papíry a podíly
  - 562 - Úroky
  - 563 - Kursové zisky
  - 564 - Náklady z přecenění cenných papírů
  - 565 - Náklady z finančního majetku
  - 566 - Náklady z derivátových operací
  - 567 - Mimořádné finanční náklady
  - 568 - Ostatní finanční náklady
  - 569 - Manka a škody na finančním majetku
  - 57 - Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti
  - 574 - Tvorb. a zúčtování finančních rezerv
  - 579 - Tvorb. a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti
  - 58 - Změna stavu záloh třetím činnosti a aktivace
  - 581 - Změna stavu nedokončené výroby
  - 582 - Změna stavu polotovárů
  - 583 - Změna stavu výrobků
  - 584 - Změna stavu zůstatků
  - 585 - Aktivace materiálu a zboží
  - 586 - Aktivace vnitropodnikových služeb
  - 587 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
  - 588 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
  - 59 - Daně z příjmu, převodové účty a rezerva na daň z příjmu
  - 591 - Daň z příjmu splatná
  - 592 - Daň z příjmu odložená
  - 593 - Tvorb. a zúčtování rezervy na daň z příjmu
  - 595 - Dohledné otkovy daně z příjmu
  - 596 - Převod počtu na výsledek hospodaření společností
  - 597 - Převod provozních nákladů
  - 598 - Převod finančních nákladů
  - 599 - Náklady hospodářských společností
- Účtová řída 6 - VÝNOSY**
- 60 - Tržby za vlastní výrobu a zboží
  - 601 - Tržby za vlastní výrobu
  - 602 - Tržby z prodeje služeb
  - 604 - Tržby za zboží
  - 64 - Jine provozní výnosy
  - 641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
  - 642 - Tržby z prodeje materiálu
  - 644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
  - 645 - Výnosy z odpravných pohledávek
  - 647 - Mimořádné provozní výnosy
  - 648 - Ostatní provozní výnosy
  - 66 - Finanční výnosy
  - 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
  - 662 - Úroky
  - 663 - Kursové zisky
  - 664 - Výnosy z přecenění cenných papírů
  - 665 - Výnosy z finančního majetku
  - 666 - Výnosy z derivátových operací
  - 667 - Mimořádné finanční výnosy
  - 668 - Ostatní finanční výnosy
  - 69 - Převodové účty
  - 697 - Převod provozních výnosů
  - 698 - Převod finančních výnosů
  - 699 - Výnosy hospodářských společností
- Účtová řída 7 - ZÁVĚROVÉ  
A PODROZVAHOVÉ ÚČTY**
- 70 - Účty rozvázané
  - 701 - Početní účet rozvázaný
  - 702 - Konečný účet rozvázaný
  - 71 - Účet zisku a ztrát
  - 710 - Účet zisku a ztrát
  - 75 až 79 - Podrozvahové účty
- Účtové řídky 8 a 9 - VÝTROPODNIKOVÉ  
ÚČETNICTVÍ**

**Příloha B: Inventární karta automobilu**

Karta dlouhodobého hmotného majetku č.: 10003245

Název (popis): <b>Auto - Fabia</b>	
Výrobní číslo: <b>TMCCE23144374F</b>	Odp. skupina: <b>2</b>
Umístění: <b>[REDAKCE]</b>	Počet měsíců odepisování: <b>60</b>
Středisko: <b>STR01 REZIE</b>	Poznámka:
Vstupní cena: <b>230 000,00</b>	Datum pořízení: <b>20.01.2010</b>
	Datum zařazení: <b>20.01.2010</b> Zařazení nákupem
	Datum vyřazení: <b>25.08.2015</b> Prodej
	Účet majetku: <b>022100</b> Účet oprávek: <b>082100</b>

**Měsíční účetní odpisy za období: 01.01.2010 – 31.12.2014**

Datum	Počáteční zůstatková cena	Zhodnocení [CZK]	Odpis [CZK]	Zůstatková cena [CZK]	Poznámka
31.01.2010	230 000,00		3 834,00	226 166,00	
28.02.2010	226 166,00		3 834,00	222 332,00	
31.03.2010	222 332,00		3 834,00	218 498,00	
30.04.2010	218 498,00		3 834,00	214 664,00	
31.05.2010	214 664,00		3 834,00	210 830,00	
30.06.2010	210 830,00		3 834,00	206 996,00	
31.07.2010	206 996,00		3 834,00	203 162,00	
31.08.2010	203 162,00		3 834,00	199 328,00	
30.09.2010	199 328,00		3 834,00	195 494,00	
31.10.2010	195 494,00		3 834,00	191 660,00	
30.11.2010	191 660,00		3 834,00	187 826,00	
31.12.2010	187 826,00		3 834,00	183 992,00	
31.01.2011	183 992,00		3 834,00	180 158,00	
28.02.2011	180 158,00		3 834,00	176 324,00	
31.03.2011	176 324,00		3 834,00	172 490,00	
30.04.2011	172 490,00		3 834,00	168 656,00	
31.05.2011	168 656,00		3 834,00	164 822,00	
30.06.2011	164 822,00		3 834,00	160 988,00	
31.07.2011	160 988,00		3 834,00	157 154,00	
31.08.2011	157 154,00		3 834,00	153 320,00	
30.09.2011	153 320,00		3 834,00	149 486,00	
31.10.2011	149 486,00		3 834,00	145 652,00	
30.11.2011	145 652,00		3 834,00	141 818,00	
31.12.2011	141 818,00		3 834,00	137 984,00	
31.01.2012	137 984,00		3 834,00	134 150,00	
29.02.2012	134 150,00		3 834,00	130 316,00	
31.03.2012	130 316,00		3 834,00	126 482,00	
30.04.2012	126 482,00		3 834,00	122 648,00	
31.05.2012	122 648,00		3 834,00	118 814,00	
30.06.2012	118 814,00		3 834,00	114 980,00	
31.07.2012	114 980,00		3 834,00	111 146,00	
31.08.2012	111 146,00		3 834,00	107 312,00	
30.09.2012	107 312,00		3 834,00	103 478,00	
31.10.2012	103 478,00		3 834,00	99 644,00	



30.11.2012	99 644,00	3 834,00	95 810,00
31.12.2012	95 810,00	3 834,00	91 976,00
31.01.2013	91 976,00	3 834,00	88 142,00
28.02.2013	88 142,00	3 834,00	84 308,00
31.03.2013	84 308,00	3 834,00	80 474,00
30.04.2013	80 474,00	3 834,00	76 640,00
31.05.2013	76 640,00	3 834,00	72 806,00
30.06.2013	72 806,00	3 834,00	68 972,00
31.07.2013	68 972,00	3 834,00	65 138,00
31.08.2013	65 138,00	3 834,00	61 304,00
30.09.2013	61 304,00	3 834,00	57 470,00
31.10.2013	57 470,00	3 834,00	53 636,00
30.11.2013	53 636,00	3 834,00	49 802,00
31.12.2013	49 802,00	3 834,00	45 968,00
31.01.2014	45 968,00	3 834,00	42 134,00
28.02.2014	42 134,00	3 834,00	38 300,00
31.03.2014	38 300,00	3 834,00	34 466,00
30.04.2014	34 466,00	3 834,00	30 632,00
31.05.2014	30 632,00	3 834,00	26 798,00
30.06.2014	26 798,00	3 834,00	22 964,00
31.07.2014	22 964,00	3 834,00	19 130,00
31.08.2014	19 130,00	3 834,00	15 296,00
30.09.2014	15 296,00	3 834,00	11 462,00
31.10.2014	11 462,00	3 834,00	7 628,00
30.11.2014	7 628,00	3 834,00	3 794,00
31.12.2014	3 794,00	3 794,00	
Celkam za obdobi			230 000,00

## **Abstrakt**

PŘIBYLOVÁ, Klára. *Účetní a daňová problematika technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku*. Plzeň, 2017. 69 s. Bakalářská práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

**Klíčová slova:** dlouhodobý majetek, technické zhodnocení, opravy

Tato bakalářská práce se zabývá technickým zhodnocením a opravami dlouhodobého majetku v zemědělském podniku pracovně nazývaném Zemědělská farma Pšenička. Věnuje se teoretickému shrnutí poznatků zjištěných z odborné literatury, zákonů a vyhlášek a aplikuje tyto poznatky na konkrétní podnik. Práce tento podnik představuje, analyzuje metody, jež používá, rozebírá uskutečněná technická zhodnocení a opravy a nadále analyzuje dopady užitých postupů z účetního a daňového hlediska. V práci jsou dále navrhnutá jiná řešení případně zlepšující opatření.

## **Abstract**

PŘIBYLOVÁ, Klára. *Accounting and tax issues of improvement and repairs of long-term assets*. Plzeň, 2017. 69 p. Bachelor thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

**Key words:** long-term assets, improvement, repairs

This bachelor thesis deals with improvement and repairs of long-term assets in a cooperative farm in terms of work called Zemědělská farma Pšenička. It dedicates to theoretical summary of knowledge established from technical literature, laws and regulations and applies these knowledge to a specific company. Thesis introduces the company, analyses methods used in the company, analyses realized improvements and repairs and continues to analyse impact effects of the used methods on accountancy and taxes. There are other solutions or alternatively improving measures suggested in the thesis.