

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

FAKULTA PROVOZNĚ EKONOMICKÁ



Katedra obchodu a financí

Teze k diplomové práci na téma:

**Ekonomický dopad rozdílu mezi účetními a daňovými
odpisy u podnikatelského subjektu**

Vedoucí diplomové práce: Ing. Helena Čermáková

Vypracovala: Grażyna Przeczková

Praha 2003

Práce se zabývá vymezením dlouhodobého majetku používaného účetní jednotkou, rozdílným výpočtem daňových a účetních odpisů dlouhodobého majetku a analýzou vlivu rozdílu mezi odpisy na hospodářský výsledek podnikatelského subjektu.

Základní normou pro regulaci finančního účetnictví podnikatelských subjektů jsou zákon o účetnictví, účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. Účetnictví má poskytovat věrný obraz skutečnosti, informace mají být průkazné, úplné, spolehlivé a co nejobjektivnější.

Dlouhodobý majetek

Vymezení dlouhodobého majetku je v účetnictví upraveno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a Opatřením ministerstva financí čj. 281/89 759/2001 ze dne 13. 11. 2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele.

Dlouhodobý majetek se dělí na nehmotný, hmotný a finanční. Účtuje se o něm v účtové třídě 0. Podle zákona o účetnictví a v souladu se zákonem o dani z příjmů se dlouhodobý majetek oceňuje pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou a vlastními náklady.

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se nespotřebovává ve výrobě jednorázově, ale během jeho využívání v účetní jednotce se postupně opotřebovává a jeho hodnota se přenáší do provozních nákladů podnikatelské jednotky.

Opotřebení majetku se vyjadřuje prostřednictvím odpisů, které snižují hodnotu dlouhodobého majetku. Dlouhodobý finanční majetek, který se nepodílí na výrobním procesu a dlouhodobý hmotný majetek (pozemky, umělecké sbírky), jehož hodnota se s dobou nesnižuje, ale naopak zvyšuje, se neodepisuje.

Funkce odpisů spočívá ve vyjádření trvalého snížení ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v důsledku jeho využívání z hlediska fyzického a morálního opotřebení, dále se během odpisování zachycuje příslušná hodnota opotřebení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku do provozních nákladů a odpisy jsou také kritériem pro tvorbu odpisového fondu z nezdaněných vlastních zdrojů, pro financování rozšíření nebo obnovy vybavenosti dlouhodobého majetku.

Jako ve většině států s tržním hospodářstvím, tak i v České republice existují odpisy účetní a daňové.

Účetní odpisy

Účetní odpisy upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Ten stanoví, že dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se odpisuje na základě odpisového plánu nepřímo prostřednictvím účetních odpisů, které vyjadřují skutečný průběh opotřebení a účetní jednotka si je stanoví sama, s ohledem na dodržení účetní zásady věrného zobrazení hodnoty majetku.

Odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví, a to do její výše. Postup odpisování nesmí být měněn v průběhu roku, lze ho změnit v účetnictví a účetní závěrce bezprostředně následujícího období jen z důvodu dosažení věrného zobrazení předmětu účetnictví.

Výpočet výše účetních odpisů může být založen na různých přístupech za použití základních metod.

Daňové odpisy

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, upravuje odpisy hmotného majetku v § 26 - 33. Zákonná úprava odpisů je všeobecně platná a stanoví všem účetním jednotkám jednotná pravidla a postupy. V § 24 zákona o daních z příjmů umožňuje zahrnovat do daňových nákladů (výdajů) nehmotný majetek formou účetních odpisů.

Odpisy z hmotného majetku, které podnik vypočte ve shodě se zákonem o daních z příjmů, se uznávají jako náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a v této výši je lze v daňovém přiznání zahrnout do daňového základu.

V prvním roce odpisování zařídí účetní jednotka hmotný majetek do odpisových skupin uvedených v příloze zákona o daních z příjmů, potom zvolí pro každý nově nabytý majetek jednu ze dvou metod odpisování, buď metodu rovnoměrného (lineárního) odpisování nebo metodu zrychleného (degresivního) odpisování. Zvolená metoda odpisování určuje rozložení odpisů během doby životnosti. Metodu, způsob odpisování majetku, kterou stanoví jednotka, nelze po celou dobu odpisování majetku měnit.

Odpisové sazby uvedené v zákoně o daních z příjmů neodráží reálné opotřebení konkrétního majetku v dané účetní jednotce za podmínek, jak je majetek v ní využíván, a tak nezajišťuje věrné zobrazení skutečnosti.

Hmotný majetek se odepisuje nejvýše do vstupní ceny nebo zvýšené vstupní cen.

Charakteristika společnosti Mitas a.s.

Mitas a.s. je součástí skupiny Česká gumárenská společnost, a.s. (ČGS, a.s.), která je nezávislou holdingovou společností se strategickou orientací na gumárenský průmysl. Podnik je rozdělen na dva závody, Praha a Zlín. Společnost má jednoho akcionáře, je jím ČGS, a.s.

Předmětem činnosti Mitas a.s. je výroba a prodej plášťů pro zemědělské a stavební stroje, traktory, vysokozdvizné vozíky, nákladní i osobní automobily, motocykly a letadla. Neméně významnou součástí představuje výroba klínových řemenů, gumárenských směsí a protektorování pneumatik.

Ve společnosti se v roce 1999 pod názvem Mitas 2004 rozběhl restrukturalizační program spojený s velkými investicemi. Celkově jde o investici 2 087 mil. Kč, za něž jsou pořizovány špičkové konkurenceschopné technologie. Podnik také získal vládní pobídky v podobě pětileté daňové úlevy prostřednictvím dotací a bezcelního dovozu technologie.

Analýza dlouhodobého majetku a odpisů v Mitas a.s.

Mitas a.s. disponuje velkým množstvím dlouhodobého majetku. Ve své evidenci má dlouhodobý majetek ze všech 5 odpisových skupin. Pro přehlednost se v podniku dlouhodobý hmotný majetek rozčleňuje do 7 skupin.

Pořízení, vyřazení a inventarizace dlouhodobého majetku se v podniku zapisují do příslušných formulářů. K účtování o majetku vlastní Mitas a.s. software, vytvořený pro jeho potřeby svými programátory. V Mitas a.s. se účtování, oceňování a odpisování dlouhodobého majetku řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a konkrétní pravidla pro Mitas a.s. jsou dána organizační směrnicí, která je připravena k novelizaci. V diplomové práci je navržena nová směrnice týkající se odpisového plánu.

U svého majetku společnost vyčísluje účetní i daňové odpisy. Daňové odpisy jsou prováděny metodou rovnoměrného odpisování. Pro účetní odpisy je použita metoda časových odpisů. Od roku 2001 je nově zařazovaný dlouhodobý hmotný majetek účetně odpisován po stejnou dobu jako daňově. Rozdíl v roční výši odpisů je u účetních odpisů dán měsícem uvedení majetku do užívání.

Dlouhodobý nehmotný majetek, který Zákon o dani z příjmů od 1. 1. 2001 nedefinuje a účetní odpisy jsou daňově uznávány v plné výši, účetní jednotka odpisuje účetně po dobu 4 let rovnoměrně.

S výjimkou manipulační techniky je při pořízení dlouhodobý drobný nehmotný a hmotný majetek vedený v evidenci od 1000 Kč plně odpisován do nákladů. Manipulační technika je odpisována po dobu 2 let.

Formy pro vulkanizaci jsou odpisovány formou časového odpisu po dobu 8 let.

Vliv rozdílu daňových a účetních odpisů na ekonomickou situaci Mitas a.s.

Pro účetní jednotku jsou odpisy provozním nákladem. Je-li součet daňových odpisů větší než součet účetních, vzniká odpočitatelná položka od účetního hospodářského výsledku a daňový základ se snižuje. Jsou-li naopak daňové odpisy nižší než účetní, vzniká připočitatelná položka k účetnímu hospodářskému výsledku a daňový základ je tím vyšší.

Z odlišného pohledu účetního a daňového na položky v účetnictví vyplývá odložená daňová povinnost. Odložená daň (závazek, pohledávka) se stává nástrojem, jehož prostřednictvím se uplatňuje obecná zásada opatrnosti při zjišťování a vykazování účetního výsledku hospodaření.

V Mitas a.s. se odložená daň, v důsledku velkého množství dlouhodobého majetku a velkých rozdílů mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou, vyšplhala do desetimilionů a tvoří odložený daňový závazek (zůstatková cena dlouhodobého majetku účetní je větší než zůstatková cena daňová), který představuje určitou finanční rezervu na dobu, kdy majetek již bude daňově odepsán. Odložený daňový závazek není závazkem reálným, zajišťuje v podstatě platební schopnost v budoucnosti, čímž ovlivňuje disponibilní zisk podniku.

Nadměrný odložený daňový závazek se snaží Mitas a. s. snížit jednak vyřazováním dlouhodobého majetku již daňově odepsaného, ale s účetní zůstatkovou cenou a dále zvýšením účetních odpisů u majetku, který není určen k vyřazení.

Aby se podnik vyhnul podobnému nárůstu odložené daně u nově uvedeného dlouhodobého majetku do užívání, tak upravil účetní dobu odpisování podle daňové doby odpisování majetku ve skupinách, tzn. účetní doba se zkrátila. Rozdíl v roční výši odpisů je u účetních odpisů dán měsícem uvedení majetku do užívání.

Tímto opatřením se však Mitas a.s. vzdaluje od reálného ocenění zůstatkové ceny dlouhodobého majetku. Podnik nezohledňuje ani Mezinárodní účetní standardy IAS 16 a 38, které se zabývají dobou odpisování dlouhodobého majetku.

Proto je nutné se zamyslet, zda je vhodné obětovat reálná čísla v přítomnosti za hezká čísla v budoucnosti.