

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Odpisy dlouhodobého majetku

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Petra DOBRÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Alena MRKVIČKOVÁ, MBA**

Znojmo, 2013

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Odpisy dlouhodobého majetku vypracovala samostatně. Veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v seznamu použitých zdrojů.

V Praze dne 30. dubna 2013

.....

Petra DOBRÁ

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Aleně Mrkvičkové, MBA za odbornou pomoc, cenné rady a připomínky při zpracování této bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Petra DOBRÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Odpisy dlouhodobého majetku
Název (v angličtině)	Depreciation of Fixed Assets

Zásady pro vypracování:

Cíle práce:

Porovnání metod odpisování dlouhodobého majetku, vyhodnocení vlivu těchto metod na účetní závěrku účetní jednotky.

Postup práce:

1. Charakteristika jednotlivých druhů dlouhodobého majetku.
2. Analýza jednotlivých metod odpisování dlouhodobého majetku.
3. Vyhodnocení výhod a nevýhod jednotlivých metod odpisování.
4. Aplikace zvolených metod odpisování na účetní závěrku u zvolené účetní jednotky.
5. Shrnutí dopadů metod odpisování, navržení optimálních řešení.

Použité metody:

Analýza, syntéza, komparace, aplikace, výpočty.

Rozsah práce: 40

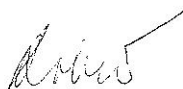
Seznam odborné literatury:

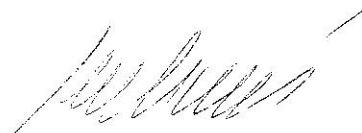
1. BŘEZINOVÁ, Hana; MUNZAR, Vladimír. *Účetnictví I.*, 3. vydání. Praha: Institut Svazu účetních, a.s., 2007. 496 s. ISBN 978-80-86716-45-9
2. LOŠŤÁK, Milan; PRUDKÝ, Pavel. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2012*, 14. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2012. 312 s. ISBN 978-80-7263-733-1
3. MACKENZIE, Bruce, et al. *WILEY Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards 2012* [online]. Hoboken (New Jersey): John Wiley & Sons, Inc., 2012. 1069 s. <http://www.google.cz/books> ISBN 978-0470-92399-3
4. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony, úplná znění platná k 1. 1. 2012*, 21. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 264 s. ISBN 978-80-247-4254-0
5. ÚZ *Účetnictví podnikatelů, Audit k 9. 1. 2012*. Ostrava: Nakladatelství Sagit, a.s., 2012. 176 s. ISBN 978-80-7208-95-9
6. VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*, 7. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7

Datum zadání bakalářské práce: duben 2012

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2013

L.S.


Petra DOBRÁ
student


Ing. Alena MRKVIČKOVÁ, MBA
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Milan HRDÝ, Ph.D.
garant studijního oboru


prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.
rektor SVŠE Znojmo

Abstrakt

Tato bakalářská práce je zaměřena na rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy a jejich vlivem na výsledek hospodaření.

Teoretická část definuje jednotlivé druhy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku z pohledu účetního a daňového a také různé metody účetních a daňových odpisů.

V praktické části jsou na konkrétním majetku uvedeny výpočty jednotlivých účetních a daňových odpisů, porovnání odpisových metod a jejich dopad do výsledku hospodaření.

Klíčová slova: Dlouhodobý majetek, hmotný, nehmotný, účetní odpisy, daňové odpisy, výsledek hospodaření.

Abstract

This bachelor thesis is focused on the difference between accounting and tax depreciation of fixed assets and the impact of the difference on the company's business results.

The theoretical part defines different types of tangible and intangible fixed assets from the accounting and tax perspective and also different types of the methods of calculating accounting and tax depreciation.

The practical part of thesis includes practical examples of accounting and tax depreciation on company's fixed assets, comparing accounting and tax depreciation methods according to the Czech accounting standards and the impact of these methods on the company's business results.

Keywords: Fixed assets, tangible, intangible, accounting depreciation, tax depreciation, profit/loss

Obsah

1	Úvod	9
2	Cíl práce a metodika	10
3	Teoretická část.....	11
3.1	Dlouhodobý majetek z pohledu účetního.....	11
3.1.1	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	11
3.1.2	Dlouhodobý hmotný majetek.....	13
3.2	Dlouhodobý majetek z pohledu daňového	14
3.2.1	Nehmotný majetek	14
3.2.2	Hmotný majetek.....	15
3.3	Hmotný a nehmotný majetek vyloučený z odpisování	16
3.3.1	Majetek vyloučený z účetního odpisování.....	16
3.3.2	Majetek vyloučený z daňového odpisování.....	17
3.4	Oceňování dlouhodobého majetku.....	18
3.4.1	Oceňování majetku – účetní pohled.....	18
3.4.2	Oceňování majetku – daňový pohled.....	19
3.5	Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	20
3.6	Účetní odpisy	20
3.6.1	Časová metoda.....	21
3.6.2	Výkonová metoda	21
3.6.3	Metoda komponentního odpisování.....	22
3.6.4	Odpisování při zohlednění zbytkové hodnoty	22
3.7	Daňové odpisy.....	23
3.7.1	Rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku.....	24
3.7.2	Zrychlené daňové odpisy hmotného majetku	26
3.7.3	Mimořádné odpisy	26
3.7.4	Odpisy nehmotného majetku	27
3.8	Vliv rozdílu účetních a daňových odpisů na základ daně	27
4	Praktická část.....	29
4.1	Přehled dlouhodobého majetku.....	29
4.2	Odpisy budovy	29
4.2.1	Odpisy budovy – příklad č. 1	30
4.2.2	Odpisy budovy – příklad č. 2.....	32

4.3	Odpisy výrobní linky J11B	34
4.3.1	Odpisy výrobní linky J11B – příklad č. 1	34
4.3.2	Odpisy výrobní linky J11B – příklad č. 2	36
4.4	Odpisy automobilu Ford Mondeo	39
4.4.1	Odpisy automobilu Ford Mondeo – příklad č. 1	39
4.4.2	Odpisy automobilu Ford Mondeo – příklad č. 2	41
4.5	Odpisy zřizovacích výdajů	43
4.6	Vyhodnocení výhod a nevýhod jednotlivých metod odpisování	45
4.6.1	Odpisy budovy	45
4.6.2	Odpisy výrobní linky J11B	47
4.6.3	Odpisy automobilu Ford Mondeo	49
4.7	Vliv odpisů při zohlednění zbytkové hodnoty na výsledek hospodaření	51
4.8	Dopad účetních a daňových odpisů do výsledku hospodaření	52
4.9	Návrh optimálních odpisových metod	54
5	Závěr	56
6	Seznam použité literatury	58
7	Přílohy	59

1 Úvod

Dlouhodobý majetek je jedním ze základních prvků podnikání a tvoří nezbytnou majetkovou součást podniku. Též je nazýván jako fixní majetek, stálá či neoběžná aktiva. Hodnota dlouhodobého majetku představuje ve většině firem významnou položku aktiv. V určité podobě se vyskytuje v nejrůznějších typech podniků a jeho hodnota tvoří významnou skupinu majetku. Dnešní společnosti ke svému podnikání mimo budov, strojů a dalšího hmotného zařízení potřebují počítače a s tím související software. Zejména výpočetní technika patří mezi nezbytné vybavení téměř všech podniků.

Podstatný atribut popisovaného majetku je dlouhodobost. To znamená, že majetek slouží společnosti déle než jeden rok. Dlouhodobě umožňuje vytvářet produkty a poskytovat služby, při čemž se postupně opotřebovává. Toto postupné opotřebení, jež značí přenášení hodnoty majetku do výrobku či služby, je vyjádřeno odpisy.

Účetní odpisy umožňují podnikům přenášet do nákladů část hodnoty aktiv v závislosti na využití tohoto aktiva, tedy jeho postupného opotřebení. To se týká odpisů upravených českými účetními předpisy, ale i mezinárodními standardy International Accounting Standards (IAS) a International Financial Reporting Standards (IFRS).

Daňové odpisy slouží pouze k úpravě daňového základu pro výpočet daně z příjmů, nikoliv za účelem stanovení skutečné doby životnosti nebo skutečného opotřebení majetku. Odpisy jsou upraveny Zákonem 563/91 Sb. o účetnictví a navazujícími předpisy. Zejména se jedná o Vyhlášku ministerstva financí č. 500/2002 Sb. a o České účetní standardy. Pravidla pro daňové odpisování stanovuje stát v Zákoně 586/1992 Sb. o dani z příjmů. Dodržování těchto pravidel je nutné pro daňovou uznatelnost odpisů při stanovení základu daně z příjmů.

2 Cíl práce a metodika

Cílem bakalářské práce je na konkrétních příkladech porovnat a vysvětlit jednotlivé metody účetního a daňového odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a vyhodnocení vlivu těchto metod na hospodářský výsledek.

První – teoretická část práce je zaměřena na charakteristiku dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku z pohledu účetního a daňového. Několik kapitol je věnováno druhům ocenění a způsobům pořízení majetku a dále majetku, který se neodpisuje. Velká část práce je také věnována analýze metod odpisování. Jsou zde popsány jednotlivé způsoby odpisování pro účetní i daňové účely.

Podklady k této kapitole jsou české účetní předpisy, kterými jsou Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, Vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., České účetní standardy č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

Druhá – praktická část práce aplikuje teoretické poznatky na konkrétní příklady vybraných druhů hmotného i nehmotného majetku. Jsou zde shrnuty výsledky účetních a daňových metod odpisování, jejich dopad na výsledek hospodaření a vliv na základ daně z příjmů. V závěru je navrženo optimální řešení pro účetní jednotku tak, aby mohla co nejlépe využít daňový štít odpisů a tím si tak zajistit co nejnižší daňovou povinnost.

K dosažení tohoto cíle je použit následující postup: vymezení jednotlivých druhů dlouhodobého majetku – hmotného i nehmotného, analýza jednotlivých metod odpisování – jejich výhody a nevýhody, aplikace zvolených metod odpisování na příkladech, shrnutí dopadů metod odpisování do daňové základy a navržení optimálních řešení.

Pro zpracování bakalářské práce je použita analýza, syntéza, komparace, aplikace a výpočty.

3 Teoretická část

Každý podnik ke své ekonomické činnosti používá dvě složky majetku, a to majetek krátkodobý a majetek dlouhodobý. Spotřeba krátkodobého majetku, na rozdíl od dlouhodobého, probíhá jednorázově přímo do nákladů v průběhu jednoho účetního období. V případě dlouhodobého majetku obvykle není možné zahrnout celou pořizovací cenu do nákladů během jediného účetního období, proto je tato vstupní cena přenášena do nákladů postupně ve více zdaňovacích obdobích. Děje se tak prostřednictvím odpisů dlouhodobého majetku, které lze rozdělit na odpisy účetní a odpisy daňové.

3.1 Dlouhodobý majetek z pohledu účetního

Dle § 19 odst. 7 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, se majetek účetních jednotek dělí na krátkodobý a dlouhodobý. Dlouhodobost se vyznačuje dobou použitelnosti delší než 1 rok.

Dlouhodobý majetek je z účetního hlediska tvořen 3 skupinami:

- dlouhodobý nehmotný majetek
- dlouhodobý hmotný majetek
- dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek se účetně neodpisuje, je to zakázáno v § 56 odst. 10 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.. Také daňové odpisy nepřipadají v úvahu, neboť Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů pojem odpisy finančního majetku nezná. Účetní a daňové odpisy se tedy týkají pouze dlouhodobého nehmotného majetku a dlouhodobého hmotného majetku.¹

3.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Podstata dlouhodobého nehmotného majetku vychází z již samotného názvu. Jedná se o majetek, na který si nelze sáhnout, např. ocenitelná práva, software nebo výsledky duševní tvůrčí činnosti s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, při respektování principu významnosti a věrného zobrazení majetku.

¹ VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*, 7. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7., str.11

Za dlouhodobý nehmotný majetek se z účetního hlediska dle § 6 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. považují zejména:

- **zřizovací výdaje** – výdaje spojené se založením nové společnosti do okamžiku jejího vzniku, zejména soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování a poradenské služby a nájemné; za zřizovací výdaje nelze považovat výdaje spojené s pořízením dlouhodobého majetku, zásob nebo výdaje na reprezentaci či výdaje související s přeměnou společnosti
- **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje** – výsledky úspěšně dokončených prací, např. technologické postupy, projekty a receptury nakoupeny samostatně nebo vyrobeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi
- **software** – programové vybavení, bez ohledu na to, zda je či není předmětem autorských práv, pořízen samostatně, tzn. není součástí dodávky hardware nebo vytvořen vlastní činností
- **ocenitelná práva** – výrobně technické poznatky (know-how), licence, předměty průmyslových práv a jiné výsledky duševní tvořivé činnosti, které jsou předmětem ocenitelných práv, a to jak nabývaných, tak poskytovaných
- **goodwill** – kladný nebo záporný oceňovací rozdíl vzniklý při koupi podniku nebo jeho části, přijetí podniku nebo jeho části na vklad či při vybraných formách přeměn společností
- **povolenky na emise a preferenční limity** – povolenky na emise skleníkových plynů, individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv a to bez ohledu na výši ocenění
- **ostatní dlouhodobý nehmotný majetek** – např. technické zhodnocení, které představuje zlepšení parametrů původního nehmotného majetku²

² BŘEZINOVÁ, Hana; MUNZAR, Vladimír. *Účetnictví I.*, 3. vydání. Praha: Institut Svazu účetních, a.s., 2007. 496 s. ISBN 978-80-86716-45-9., str.205-208

3.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Podstatu dlouhodobého hmotného majetku tvoří věci movité, jejich soubory a nemovitosti, které účetní jednotka vlastní, drží a nakládá s nimi po dobu delší než 1 rok. Výši ocenění si stanoví účetní jednotka sama, musí však být uvedená ve vnitřní směrnici. Stanovené ocenění by z pohledu účetní jednotky mělo představovat podstatnou částku, která je významná pro posouzení finanční situace účetní jednotky.

Dlouhodobý hmotný majetek je vymezen v § 7 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dle tohoto ustanovení se za dlouhodobý hmotný majetek považují:

- **pozemky** – bez ohledu na výši ocenění (pokud nejsou zbožím)
- **stavby** – bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti
 - stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních předpisů
 - otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť
 - technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak
 - byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zvláštního právního předpisu
- **samostatné movité věci a soubory movitých věcí** – např. stroje, přístroje, zařízení, dopravní prostředky a inventář se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku
- **pěstitelské celky trvalých porostů** – bez ohledu na ocenění s dobou použitelnosti delší než jeden rok
 - ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar
 - trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí

- **dospělá zvířata a jejich skupiny** – např. stáda, hejna s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku
- **jiný dlouhodobý hmotný majetek** – bez ohledu na výši ocenění
 - ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínky stanovené v § 56 odst. 2 písm. d) a odst. 4
 - umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy³, popřípadě jejich soubory

3.2 Dlouhodobý majetek z pohledu daňového

Daňový pohled na dlouhodobý majetek se liší od pohledu účetního. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále ZDP) nezná pojem „dlouhodobý majetek“, definuje pouze „hmotný majetek“ a „nehmotný majetek“. Z toho vyplývá, že u tohoto majetku evidovaného u poplatníka lze uplatnit odpis ve výši ročního odpisu ke konci příslušného zdaňovacího období a z toho plyne doba použitelnosti delší než jeden rok.

3.2.1 Nehmotný majetek

Nehmotný majetek, který lze daňově odpisovat, definuje § 32a odst. 1 ZDP. Dle tohoto ustanovení se odpisují zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem⁴, pokud

- byl
 - nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka, člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním

³ Například Zákon č. 122/2000 Sb., o ochraně sbírek muzejní povahy

⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

- vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování
- vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč
- doba použitelnosti je delší než jeden rok

§ 32a odst. 2 ZDP však za nehmotný majetek nepovažuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části (goodwill) a povolenku na emise skleníkových plynů nebo preferenční limit, kterým je zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóta a individuální limit prémiových práv podle zvláštního předpisu.⁵

3.2.2 Hmotný majetek

Hmotným majetkem se dle § 26 odst. 2 ZDP rozumí:

- samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem
- stavby, s výjimkou
 - provozních důlních děl
 - drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m
 - oplocení sloužící k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v § 26 odst. 9 ZDP

⁵ Zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů (zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu)

- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč
- jiný majetek vymezený v § 26 odst. 3 ZDP

Hmotným majetkem pro účely tohoto zákona však nejsou zásoby. Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku. Soubor movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru a určení hlavního funkčního předmětu. Dále je nutné vést evidenci o všech změnách souboru (přírůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru movitých věcí. Soubor movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu.⁶

3.3 Hmotný a nehmotný majetek vyloučený z odpisování

Ne všechen hmotný a nehmotný majetek lze odpisovat. Existuje řada omezení nebo výjimek, které by každá účetní jednotka měla znát, aby byla schopna správně rozlišit, který majetek může a který nemůže odpisovat při respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

3.3.1 Majetek vyloučený z účetního odpisování

Z § 28 zákona o účetnictví⁷ vyplývá, že se účetně neodpisují pozemky. Další složky majetku, který není možno odpisovat, vymezuje § 56 odst. 10 vyhlášky⁸, a jedná se o:

- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci⁹
- nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání

⁶ VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*, 7. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7., str.15-16

⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

⁸ Vyhláška č. 500/2002 Sb.

⁹ Například Zákon č. 122/2000 Sb., o ochraně sbírek muzejní povahy

- finanční majetek
- zásoby
- najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem nebo vyhláškou stanoveno jinak
- pohledávky
- preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise

3.3.2 Majetek vyloučený z daňového odpisování

Dle § 27 ZDP hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevýší 40 000 Kč
- pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří
- hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení
- umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy
- movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek
- hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů¹⁰
- inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu¹¹, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů

¹⁰ Zákon č. 222/1994 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o Státní energetické inspekci. Zákon č. 138/1973 Sb., o vodách (vodní zákon).

¹¹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

- hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění závazku převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto závazku a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní vlastník, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce
- hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno
- najatý hmotný majetek včetně hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku nebo obdobné smlouvy uzavřené v zahraničí, pokud odpisy nebo položky obdobného charakteru uplatňuje jiná osoba než vlastník

3.4 Oceňování dlouhodobého majetku

Z hlediska výpočtu odpisů je nezbytné především správně určit hodnotu majetku, z níž bude postupně odpisován, a také okamžik, ke kterému se hmotný nebo nehmotný majetek z účetního a daňového hlediska skutečně stává dlouhodobým nehmotným a dlouhodobě hmotným majetkem. Tento okamžik je důležitý pro začátek odpisování.

3.4.1 Oceňování majetku – účetní pohled

Oceňování majetku z hlediska účetního upravuje zákon o účetnictví¹², podle tohoto zákona účetní jednotky oceňují majetek ke dvěma základním okamžikům: k okamžiku uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka.

V souladu se zákonem o účetnictví se dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek oceňuje:

- **pořizovací cenou** – za kterou byl majetek pořízen za úplatu
- **reprodukční pořizovací cenou** – za kterou byl majetek pořízen bezúplatně (dary, inventarizační přebytky, vklady) a v době, kdy se o něm účtuje
- **vlastními náklady** – tímto způsobem se ocení majetek vytvořený vlastní činností

Součástí pořizovací ceny je cena pořízení a náklady související s pořízením, jako jsou např.: přeprava, clo, montáž, úroky z úvěru (záleží na rozhodnutí účetní jednotky),

¹² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu nebo zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání.

Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku zejména nejsou: opravy a údržba, náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení, náklady na zaškolení pracovníků nebo nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba.

3.4.2 Oceňování majetku – daňový pohled

Z hlediska daňového upravuje oceňování dlouhodobého majetku § 29 ZDP, který se odvolává na účetní předpisy a dále na jiné právní předpisy, zejména na Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

Vstupní cenou hmotného majetku se rozumí:

- **pořizovací cena** – je-li pořízen úplatně
- **vlastní náklady** – je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii
- **reprodukční pořizovací cena** – v ostatních případech zjištěná podle zvláštního právního předpisu¹³
- při nabytí majetku zděděním nebo darováním **cena stanovená podle zvláštního předpisu o oceňování majetku**¹⁴ kde dni nabytí
- **hodnota technického zhodnocení** podle § 33 ZDP
- **přepočtená zahraniční cena**

Součástí vstupní ceny je i technické zhodnocení provedené po uvedení věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, s výjimkou technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce a na hmotném majetku vyloučeném z odpisování. Vstupní cena se snižuje o poskytnuté dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí a krajů, státních fondů,

¹³ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku

¹⁴ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku

o poskytnuté granty Evropských společenství nebo dotace, příspěvky a podpory z veřejných rozpočtů.¹⁵

3.5 Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek lze pořídit těmito způsoby: koupě, vytvoření vlastní činností, nabytí práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti, darování, vklad od jiné osoby, převod podle právních předpisů a přearazení z osobního užívání do podnikání.¹⁶

3.6 Účetní odpisy

Povinnost účetních jednotek odpisovat dlouhodobý majetek plyne z § 25 odst. 3 Zákona o účetnictví, podle kterého je nutné, aby účetní jednotka ke konci rozvahového dne brala v úvahu všechna snížení hodnoty majetku, a to bez ohledu na to, zda výsledek hospodaření bude zisk nebo ztráta.¹⁷

Dlouhodobý majetek se používáním postupně opotřebovává a tím se snižuje jeho hodnota. Hodnota majetku může klesat i v důsledku jeho morálního zastarávání, např. dokonalejší výrobní stroje. Postupné snižování hodnoty majetku se provádí formou odpisů. Odpisy jsou tedy nástrojem, jímž se vyjadřuje trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku.

Z hlediska postupu účetního odpisování je stěžejní vytvoření odpisového plánu. V odpisovém plánu by především měla být stanovena metoda odpisování a také doba odpisování. Zvolená doba by měla co nejvěrněji odpovídat skutečné době, po kterou bude majetek používán. Tuto dobu si volí účetní jednotka sama podle toho, jak dlouho plánuje majetek používat ke své ekonomické činnosti.

Výjimku, kdy je nutno respektovat z hlediska doby účetního odpisování zákonné předpisy, tvoří zřizovací výdaje, goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku.¹⁸ Vyhláška č. 500/2002 Sb. stanoví dobu odpisování pro zřizovací výdaje nejvýše po dobu 5 let, pro kladný a záporný goodwill 60 měsíců a pro aktivní a pasivní oceňovací rozdíl 180 měsíců. Zřizovací výdaje i oceňovací rozdíl se odpisují rovnoměrně.

¹⁵ VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*, 7. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7., str.32

¹⁶ BŘEZINOVÁ, Hana; MUNZAR, Vladimír. *Účetnictví I.*, 3. vydání. Praha: Institut Svazu účetních, a.s., 2007. 496 s. ISBN 978-80-86716-45-9., str.215

¹⁷ VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*, 7. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7., str.37

¹⁸ VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*, 7. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7., str.42

Dlouhodobý majetek odpisuje především vlastník (pronajímatel), a to na základě odpisového plánu. Nájemce účetně odpisuje technické zhodnocení provedené na pronajatém majetku a majetek, o němž je oprávněn účtovat a odpisovat jej na základě smlouvy.¹⁹

Důležitým pravidlem je to, že dlouhodobý majetek lze odpisovat pouze do výše jeho ocenění v účetnictví. Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Metody odpisování lze rozdělit do 3 skupin:

- **metoda časová**
- **metoda výkonová**
- **metoda komponentního odpisování**

3.6.1 Časová metoda

Při uplatnění časové metody dochází k účetnímu odpisování dlouhodobého majetku především v závislosti na délce jeho používání. Proto je důležité určit správně okamžik, od kterého se může majetek odpisovat.

Ve vztahu k času mohou být odpisy:

- **lineární** – u majetku, který bude opotřebováván rovnoměrně po celou dobu používání
- **degresivní** – u majetku, který ztrácí hodnotu (morálně zastarává) především v prvních letech odpisování, např. výpočetní technika
- **progresivní** – u majetku, který bude ztrácet svoji hodnotu především na konci své životnosti, např. budova, v níž se do budoucna plánuje výroba, která svojí podstatou bude negativně působit na fyzický stav budovy

3.6.2 Výkonová metoda

Výkonovou metodu je vhodné použít zejména u majetku, jehož výkon je měřitelný. Podmínkou je, aby odpisovaný majetek měl měřicí zařízení, podle kterého je možné přesně

¹⁹ VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*, 7. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7., str.39

vyčíslit objem výkonu, např. ujeté kilometry nebo množství produkce. Při uplatnění výkonové metody jde v podstatě o výpočet odpisového koeficientu, s jehož pomocí je potom v závislosti na míře využití majetku odpisována jeho hodnota.

3.6.3 Metoda komponentního odpisování

Metoda komponentního odpisování se řídí § 56a Vyhlášky č. 500/2002 Sb., přičemž lze tuto metodu použít pouze pro stavby, byty a nebytové prostory, samostatné movité věci a soubory movitých věcí. Účetní jednotka vymezí druh majetku, u kterého použije tuto metodu odpisování, průběh používání a způsob určení komponenty. Komponentou se rozumí část majetku nebo souboru, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého nebo souboru majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku nebo souboru majetku, např. letadlo a jeho motory nebo vzduchotechnika jako součást budovy.²⁰

3.6.4 Odpisování při zohlednění zbytkové hodnoty

Výpočet odpisů při zohlednění zbytkové hodnoty je uveden v § 56 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Zde se říká, že účetní jednotky sestavují odpisový plán 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 vyhlášky rozumí účetní jednotkou zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, např. prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících.

Zohledněním předpokládané zbytkové hodnoty majetku podle věty druhé se pro účely 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.

²⁰ ÚZ Účetnictví podnikatelů, *Audit k 9. 1. 2012*. Ostrava: Nakladatelství Sagit, a.s., 2012. 176 s. ISBN 978-80-7208-95-9, str. 56

Zbytkovou hodnotou se rozumí snížená předpokládaná zbytková hodnota. Účetní jednotky neprovádějí účetní operace opravující výši vykázaných odpisů a opravek v předchozích účetních obdobích.²¹

3.7 Daňové odpisy

Z hlediska daňových odpisů se postupuje zejména podle § 26-33 ZDP. Zatímco účetní odpisy musí vést účetní jednotka povinně, uplatnění daňových odpisů není povinností, ale pouze právem. V § 26 odst. 8 ZDP je uvedeno:

„Odpisy pro účely ZDP není poplatník povinen uplatnit, přitom odpisování lze i přerušit, ale při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušení neuplatní poplatník (vlastník ani nájemce) výdaje paušální částkou podle § 7 nebo § 9 ZDP. Pokud poplatník (vlastník nebo nájemce) uplatní výdaje paušální částkou, nelze za toto zdaňovací období uplatnit odpisy v prokázané výši, ani o tuto dobu prodloužit odpisování pro daňové účely. Po dobu uplatňování výdajů paušální částkou vede poplatník (vlastník nebo nájemce) odpisy pouze evidenčně.“

I v případě daňových odpisů platí, že majetek lze odepsat nejvýše do výše vstupní ceny, případně zvýšené vstupní ceny. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Dle § 30 odst. 1 ZDP zatřídí poplatník hmotný majetek v prvním roce odpisování do odpisové skupiny dle přílohy č. 1 ZDP. Doba odpisování činí minimálně:

Tabulka č. 1 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: Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

²¹ ÚZ Účetnictví podnikatelů, Audit k 9. 1. 2012. Ostrava: Nakladatelství Sagit, a.s., 2012. 176 s. ISBN 978-80-7208-95-9, str.55

Stanovená doba odpisování se nevztahuje na hmotný majetek, u kterého došlo v průběhu odpisování k prodloužení doby odpisování.

Z hlediska členění hmotného majetku do jednotlivých odpisových skupin v zásadě platí, že v odpisových skupinách 1-3 je zařazen hmotný movitý majetek a v odpisových skupinách 4-6 hmotný nemovitý majetek.

Zda bude hmotný majetek odpisován rovnoměrně (§ 31 ZDP) nebo zrychleně (§ 32 ZDP), se stanovuje na počátku odpisování a toto pak nelze v průběhu odpisování měnit. Odpisy hmotného majetku si může poplatník uplatnit tehdy, pokud hmotný majetek eviduje ke konci příslušného zdaňovacího období s výjimkou uvedenou v § 26 odst. 7 písm. b)-d) ZDP (jedná se o možnosti uplatnění odpisu pouze v poloviční výši).

§ 30 odst. 4-6 ZDP jednoznačně definuje postup odpisování pro některé složky hmotného majetku. Jedná se o otvírky nových lomů, pískoven, hlinišť a technické rekultivace, matrice, záпустky, formy, modely a šablony a technické zhodnocení na nemovité kulturní památce. Roční odpis se stanoví s přesností na dny nebo na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování, přičemž odpisování nelze přerušit. Při zahájení (ukončení) odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit roční odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období.²²

3.7.1 Rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku

Rovnoměrné daňové odpisy se počítají ze vstupní ceny pomocí ročních odpisových sazeb stanovených v tabulkách v § 31 ZDP.

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

²² MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony, úplná znění platná k 1. 1. 2012*, 21. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 264 s. ISBN 978-80-247-4254-0., str.42

Tabulka č. 2 Roční odpisová sazba pro hmotný majetek neodpisovaný podle tabulek č. 3 - 5

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

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

Tuto roční odpisovou sazbu použije poplatník, který nepoužije roční odpisové sazby uvedené v tabulkách č. 3 – 5.

Tabulka č. 3 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 20 %

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

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

Tuto roční odpisovou sazbu může použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním vlastníkem stroje pro zemědělství a lesnictví.

Tabulka č. 4 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 15 %

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

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

Tuto roční odpisovou sazbu může použít poplatník, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod a pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin.

Tabulka č. 5 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 10 %

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

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

Tuto roční odpisovou sazbu může použít poplatník, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zařazeného podle ZDP v odpisových skupinách 1 až 3.

3.7.2 Zrychlené daňové odpisy hmotného majetku

Zrychlené daňové odpisy umožňují odepsat v prvních letech odpisování vyšší částky než u odpisů rovnoměrných. Při výpočtu zrychlených odpisů se nepoužívají roční odpisové sazby, ale tzv. koeficienty pro zrychlené odepisování, které vymezuje § 32 ZDP takto:

Tabulka č. 6 Koeficienty pro zrychlené odpisování

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

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

3.7.3 Mimořádné odpisy

Možnost uplatnění mimořádných odpisů se týká pouze hmotného majetku, který byl pořízen v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010, přičemž pořizovatel musí být jeho prvním vlastníkem, a majetku, který je zařazen do 1. nebo 2. odpisové skupiny. Hmotný majetek zařazený do 1. odpisové skupiny lze odepsat bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 12 měsíců. Hmotný majetek zařazený do 2. odpisové skupiny lze odepsat bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců, kdy v 1. roce se uplatní odpisy do výše 60 % vstupní

ceny a zbývajících 40 % se uplatní v 2. roce. Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce.²³

3.7.4 Odpisy nehmotného majetku

Daňové odpisování nehmotného majetku se řídí § 32a ZDP. Nehmotný majetek může kromě vlastníka odpisovat poplatník, který k němu nabyt právo užívání za úplatu. Roční odpis u majetku užívaného na dobu určitou se stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek odpisuje následovně:

- audiovizuální dílo 18 měsíců
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců
- zřizovací výdaje 60 měsíců
- ostatní nehmotný majetek 72 měsíců²⁴

Nehmotný majetek se odpisuje rovnoměrně a bez přerušení. Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Poplatník, který má právo užívání sjednané smlouvou na dobu určitou, má možnost stanovit odpisy s přesností na dny.

3.8 Vliv rozdílu účetních a daňových odpisů na základ daně

Účetní odpisy by měly vyjadřovat skutečné opotřebení majetku. Odpisy se stanoví podle předpokládané doby používání majetku nebo podle výkonu stroje, např. počet vyrobených kusů nebo ujetých kilometrů. Pravidla pro účetní odpisy si vytváří účetní jednotka sama. Jsou pevně stanovena ve vnitropodnikových směrnících. Účetní odpisy dlouhodobého majetku se účtují. Narozdíl od daňových odpisů, které se neúčtují, ale které ovlivňují základ daně. Daňové odpisy jsou definovány ZDP, kde jsou přesně stanovena pravidla pro výpočty daňových odpisů a účetní jednotka si nemůže zvolit jinou metodu než je stanovena v ZDP. Daňové odpisy nemusejí odpovídat skutečnému opotřebení majetku a tím vznikají rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy. O tento rozdíl je nutné upravit základ daně.

²³ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony, úplná znění platná k 1. 1. 2012*, 21. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 264 s. ISBN 978-80-247-4254-0., str.43

²⁴ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony, úplná znění platná k 1. 1. 2012*, 21. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 264 s. ISBN 978-80-247-4254-0., str.44

Pokud jsou účetní odpisy větší než daňové odpisy, základ daně se o tento rozdíl zvýší. Pokud jsou účetní odpisy menší než daňové odpisy, základ daně se o tento rozdíl sníží. Jestliže se účetní odpisy rovnají daňovým, žádný rozdíl nevzniká a základ daně není třeba upravovat. Přechodné rozdíly mezi účetním a daňovým pohledem jsou rozdíly pro vykazování odložené daně. Pro výpočet odložené daně se používá rozvahový přístup, který vychází z přechodných rozdílů u aktiv, případně pasiv a závazková metoda, která určuje postup, jak bude odložená daň stanovena. Rozdíly, které vznikají z odlišného účetního a daňového pohledu lze rozdělit na zdanitelné, které vedou k odloženému daňovému závazku a odčitatelné, které se projeví jako odložená daňová pohledávka. Odložený daňový závazek je částka daňové povinnosti, která vznikne v budoucnu. Odložená daňová pohledávka je částka daně z příjmů, která bude v budoucnu ušetřena.²⁵

²⁵ <http://www.podnikatel.cz/clanky/odlozena-dan-nema-vliv-na-placeni-dane-z-prijmu/>

4 Praktická část

V praktické části budou aplikovány poznatky z teoretické části na fiktivní společnosti ALFA. Na modelových příkladech bude ukázán a vysvětlen postup jednotlivých metod odpisování a využití daňových odpisů jako optimalizace vysokého i nízkého daňového základu.

Ve vnitropodnikové směrnici je stanoven limit vstupní ceny dlouhodobého hmotného majetku ve výši 40 000 Kč, s dobou použitelnosti delší než 1 rok a dlouhodobého nehmotného majetku ve výši 60 000 Kč, s dobou použitelnosti taktéž delší než 1 rok. Účetní jednotka začíná odpisovat v měsíci následujícím po měsíci, kdy byl majetek zařazen do používání.

4.1 Přehled dlouhodobého majetku

Jelikož se jedná o fiktivní společnost, struktura majetku byla zvolena tak, aby na ní mohly být vhodně aplikovány odpisové metody uvedené v teoretické části. Jednotlivými složkami majetku jsou budova, výrobní linka, osobní automobil a zřizovací výdaje v celkové hodnotě 6 200 000 Kč.

Tabulka č. 7 Přehled dlouhodobého majetku

Inventární číslo	Název	Pořizovací cena	Datum zařazení
HM1	Budova	2 670 000 Kč	11.12.2009
HM2	Výrobní linka J11B	2 659 900 Kč	31.12.2009
HM3	Automobil Ford Mondeo	712 000 Kč	28.6.2010
NM1	Zřizovací výdaje	158 100 Kč	30.1.2010

Zdroj: vlastní zpracování

4.2 Odpisy budovy

Budova byla pořízena dne 1. 10. 2009 a zařazena do užívání byla dne 11. 12. 2009. Odpisovat se začalo 1. 1. 2010. Vstupní cena byla 2 670 000 Kč bez DPH. Společnost si jako plátce DPH uplatnila odpočet DPH na vstupu.

4.2.1 Odpisy budovy – příklad č. 1

V prvním příkladu budou porovnány účetní odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty a daňové odpisy rovnoměrné.

Pro účetní odpisy byla zvolena metoda odpisování při zohlednění zbytkové hodnoty majetku v době jeho vyřazení. Doba životnosti budovy byla stanovena na 50 let. Společnost se rozhodla budovu prodat a proto si nechala zjistit odhad zbytkové hodnoty odborným posudkem, kterým byla hodnota stanovena na 500 000 Kč. Odpisový plán budovy je následující:

Tabulka č. 8 Budova – odpisový plán: rovnoměrné odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty

ODPISOVÝ PLÁN - ÚČETNÍ ODPISY			
Inventární číslo	HM1	Způsob odpisování	se zbytkovou hodnotou
Název majetku	Budova	Doba životnosti	50 let
Způsob pořízení	Koupě	Datum zahájení odpisování	1.1.2010
Pořizovací cena	2 670 000,00 Kč	Zbytková hodnota	500 000,00 Kč
Datum zařazení	11.12.2009	Měsíční odpis	$(2\,670\,000 - 500\,000) / 600 = 3\,617$
Datum vyřazení		Způsob vyřazení	

Zdroj: vlastní zpracování

Rovnoměrné odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty budovy v době jejího vyřazení se vypočítají takto:

Tabulka č. 9 Budova – rovnoměrné odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty

Rok	Výpočet ročního odpisu	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	$12 * 3\,617$	43 404	43 404	2 626 596
2011	$12 * 3\,617$	43 404	86 808	2 583 192
2012	$12 * 3\,617$	43 404	130 212	2 539 788
2013	$12 * 3\,617$	43 404	173 616	2 496 384
2014	$12 * 3\,617$	43 404	217 020	2 452 980

Zdroj: vlastní zpracování

Z důvodu velkého počtu let jsou zobrazeny odpisy pouze u prvních 5 let. Výše odpisů je pro všechny roky stejná.

Pro daňové účely byla zvolena metoda rovnoměrných odpisů. Budova je administrativní a proto byla zařazena do 6. odpisové skupiny, ve které se majetek odpisuje po dobu 50 let. Odpisy se vypočítají pomocí koeficientů. Koeficient pro první rok odpisování je 1,02 a pro další roky 2,02. Odpisový plán je následující:

Tabulka č. 10 Budova – odpisový plán: rovnoměrné odpisy

ODPISOVÝ PLÁN - DAŇOVÉ ODPISY			
Inventurní číslo	HM1	Způsob odpisování	rovnoměrné odpisy
Název majetku	Budova	Odpisová skupina	6
Způsob pořízení	Koupě	Datum zahájení odpisování	1.1.2010
Pořizovací cena	2 670 000,00 Kč	Doba životnosti	50 let
Datum zařazení	11.12.2009	Koeficient pro 1. rok	1,02
Datum vyřazení		Koeficient pro další roky	2,02
Způsob vyřazení			

Zdroj: vlastní zpracování

Rovnoměrné odpisy budovy jsou vypočteny takto:

Tabulka č. 11 Budova – rovnoměrné odpisy

Rok	Výpočet ročního odpisu	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	$2\,670\,000 * 1,02 / 100$	27 234	27 234	2 642 766
2011	$2\,670\,000 * 2,02 / 100$	53 934	81 168	2 588 832
2012	$2\,670\,000 * 2,02 / 100$	53 934	135 102	2 534 898
2013	$2\,670\,000 * 2,02 / 100$	53 934	189 036	2 480 964
2014	$2\,670\,000 * 2,02 / 100$	53 934	242 970	2 427 030

Zdroj: vlastní zpracování

Opět, z důvodu velkého počtu let jsou zobrazeny odpisy pouze u prvních 5 let. Výše odpisu v prvním roce je nejnižší, v druhém roce se zdvojnásobí a v této výši zůstane pro všechny zbývající roky.

Porovnáním odpisů z tabulek č. 9 a 11 lze vidět rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Rovnoměrné odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty vyjadřují skutečné opotřebení, které společnost předpokládá po celou dobu životnosti budovy, tj. 50 let, právě s ohledem na zbytkovou hodnotu při prodeji budovy. Výše účetních odpisů je stejná po celou dobu odpisování. Daňové odpisy se vypočítají jako rovnoměrné a také po dobu 50 let. Je to první případ, kdy je doba účetního i daňového odpisování stejná. Výše odpisů je v prvním

roce nižší než v dalších letech. Odpisy se od druhého do posledního roku odpisování nemění.

4.2.2 Odpisy budovy – příklad č. 2

Ve druhém příkladu budou porovnány účetní progresivní odpisy a daňové zrychlené odpisy.

Společnost ALFA plánuje v budoucnu rozšířit výrobu a předpokládá, že zvýšená zátěž bude mít negativní vliv na stav budovy a tím i její opotřebení. Proto zvolila metodu progresivních (zpomalených) odpisů, kdy počítá s tím, že budova bude ztrácet svoji hodnotu spíše ke konci doby své životnosti.

Odpisový plán je následující:

Tabulka č. 12 Budova – odpisový plán: progresivní odpisy

ODPISOVÝ PLÁN - ÚČETNÍ ODPISY			
Inventární číslo	HM1	Způsob odpisování	progresivní odpisy
Název majetku	Budova	Doba životnosti	50 let
Způsob pořízení	Koupě	Datum zahájení odpisování	1.1.2010
Pořizovací cena	2 670 000,00 Kč	Způsob vyřazení	
Datum zařazení	11.12.2009	Datum vyřazení	

Zdroj: vlastní zpracování

Pro výpočet progresivních odpisů se použije tento vzorec:

$$O = \frac{2 * VC * i}{t * (t + 1)}$$

kde: VC.....vstupní cena

t.....doba odpisování

i.....rok odpisování

Progresivní odpisy jsou vypočteny v následující tabulce:

Tabulka č. 13 Budova – progresivní odpisy

Rok	Výpočet ročního odpisu	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	$[2 * 2\,670\,000 * 1] / 50 * (50 + 1)$	2 095	2 095	2 667 905
2011	$[2 * 2\,670\,000 * 2] / 50 * (50 + 1)$	4 189	6 284	2 663 716
2012	$[2 * 2\,670\,000 * 3] / 50 * (50 + 1)$	6 283	12 567	2 657 433
2013	$[2 * 2\,670\,000 * 4] / 50 * (50 + 1)$	8 377	20 944	2 649 056
2014	$[2 * 2\,670\,000 * 5] / 50 * (50 + 1)$	10 470	31 414	2 638 586

Zdroj: vlastní zpracování

Z důvodu velkého počtu let jsou zobrazeny odpisy pouze u prvních 5 let. Výše odpisů se vždy následující rok zhruba zdvojnásobí oproti roku předcházejícímu.

Pro daňové účely byla zvolena metoda zrychlených odpisů. Budova je administrativní a proto byla zařazena do 6. odpisové skupiny, ve které se majetek odpisuje po dobu 50 let. Odpisy se vypočítají pomocí koeficientů. Koeficient pro první rok odpisování je 50 a pro další roky 51.

Odpisový plán je následující:

Tabulka č. 14 Budova – odpisový plán: zrychlené odpisy

ODPISOVÝ PLÁN - DAŇOVÉ ODPISY			
Inventární číslo	HM1	Způsob odpisování	zrychlené odpisy
Název majetku	Budova	Odpisová skupina	6
Způsob pořízení	Koupě	Datum zahájení odpisování	1.1.2010
Pořizovací cena	2 670 000,00 Kč	Doba životnosti	50 let
Datum zařazení	11.12.2009	Koeficient pro 1. rok	50
Datum vyřazení		Koeficient pro další roky	51
Způsob vyřazení			

Zdroj: vlastní zpracování

Zrychlené odpisy budovy jsou vypočteny takto:

Tabulka č. 15 Budova – zrychlené odpisy

Rok	Výpočet ročního odpisu	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	2 670 000 / 50	53 400	53 400	2 616 600
2011	2 * 2 616 600 / 51 - 1	104 664	158 064	2 511 936
2012	2 * 2 511 936 / 51 - 2	102 528	260 592	2 409 408
2013	2 * 2 409 408 / 51 - 3	100 392	360 984	2 309 016
2014	2 * 2 309 016 / 51 - 4	98 256	459 240	2 210 760

Zdroj: vlastní zpracování

Porovnáním odpisů z tabulek č. 13 a 15 lze vidět markantní rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, i když je doba odpisování stejná. V podstatě jde o zrcadlové metody odpisování. Pro účetní účely byla zvolena metoda progresivních odpisů. Výše odpisu je nejnižší v prvním roce a nejvyšší v posledním roce odpisování. Daňové odpisy se vypočítají jako zrychlené odpisy. Výše odpisů nejprve stoupá a je nejvyšší ve druhém roce, teprve potom se snižuje a v posledním roce je nejnižší.

4.3 Odpisy výrobní linky J11B

Výrobní linka J11B byla pořízena dne 22. 12. 2009. Poslední montážní práce byly dokončeny 31. 12. 2009 a téhož dne byla linka také zařazena do používání. Odpisovat se začalo 1. 1. 2010. Vstupní cena byla 2 659 900 Kč bez DPH. Společnost si jako plátce DPH uplatnila odpočet DPH na vstupu. Montážní práce byly zahrnuty ve vstupní ceně.

4.3.1 Odpisy výrobní linky J11B – příklad č. 1

V prvním příkladu budou porovnány účetní komponentní odpisy a daňové rovnoměrné odpisy se zvýšením odpisu o 10 % v prvním roce odpisování.

Společnost ALFA zvolila pro výrobní linku komponentní odpisy, protože usoudila, že hodnota komponenty tvoří významnou část celkové hodnoty výrobní linky. Vstupní cena komponenty byla 380 000 Kč. Doba životnosti výrobní linky byla stanovena na 6 let a doba životnosti komponenty na 2 roky. Firma si vytvořila odpisový plán pro účetní odpisy:

Tabulka č. 16 Výrobní linka J11B – odpisový plán: komponentní odpisy

ODPISOVÝ PLÁN - ÚČETNÍ ODPISY			
Inventární číslo	HM2	Způsob odpisování	komponentní odpisy
Název majetku	Výrobní linka J11B	Doba životnosti výrobní linky	6 let
Způsob pořízení	Koupě	Doba životnosti komponenty	2 roky
Pořizovací cena výrobní linky	2 659 900,00 Kč	Datum zahájení odpisování	1.1.2010
Pořizovací cena komponenty	380 000,00 Kč	Měsíční odpis výrobní linky	$2\,279\,900 / 72 = 31\,666$
Datum zařazení	31.12.2009	Měsíční odpis komponenty	$380\,000 / 24 = 15\,834$
Datum vyřazení		Způsob vyřazení	

Zdroj: vlastní zpracování

Komponentní odpisy výrobní linky jsou vypočteny v následující tabulce:

Tabulka č. 17 Výrobní linka J11B – komponentní odpisy

Rok	Výpočet ročního odpisu		Odpis		Oprávký		Zůstatková cena	
	Linka	Komponenta	Linka	Komponenta	Linka	Komponenta	Linka	Komponenta
2010	12 * 31 666	12 * 15 834	379 992	190 000	379 992	190 000	1 899 908	190 000
2011	12 * 31 666	12 * 15 834	379 992	190 000	759 984	380 000	1 519 916	0
2012	12 * 31 666	12 * 15 834	379 992	190 000	1 139 976	190 000	1 139 924	190 000
2013	12 * 31 666	12 * 15 834	379 992	190 000	1 519 968	380 000	759 932	0
2014	12 * 31 666	12 * 15 834	379 992	190 000	1 899 960	190 000	379 940	190 000
2015	12 * 31 666	12 * 15 834	379 940	190 000	2 279 900	380 000	0	0

Zdroj: vlastní zpracování

Pro daňové účely však metoda komponentních odpisů není přípustná a linka a komponenta se odpisují jako jeden soubor. Společnost ALFA zvolila metodu rovnoměrných odpisů. Jelikož je firma prvním majitelem a linka je zařazena do 2. skupiny, společnost dále využila možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %. Odpisový plán pro daňové účely je následující:

Tabulka č. 18 Výrobní linka J11B – odpisový plán: rovnoměrné odpisy při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování

ODPISOVÝ PLÁN - DAŇOVÉ ODPISY			
Inventární číslo	HM2	Způsob odpisování	rovnoměrné odpisy se zvýšením odpisů o 10% v 1. r.
Název majetku	Výrobní linka J11B		
Způsob pořízení	Koupě	Odpisová skupina	2
Pořizovací cena	2 659 900,00 Kč	Datum zahájení odpisování	1.1.2010
Datum zařazení	31.12.2009	Doba životnosti	5 let
Datum vyřazení		Koeficient pro 1. rok	21
Způsob vyřazení		Koeficient pro další roky	19,75

Zdroj: vlastní zpracování

Pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování se používají koeficienty. Pro první rok se použije koeficient 21 a pro následující roky koeficient 19,75. V následující tabulce je výpočet daňových odpisů výrobní linky jako jednoho celku:

Tabulka č. 19 Výrobní linka J11B – rovnoměrné odpisy při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

Rok	Výpočet ročního odpisu	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	$2\,659\,900 * 21 / 100$	558 579	558 579	2 101 321
2011	$2\,659\,900 * 19,75 / 100$	525 331	1 083 910	1 575 990
2012	$2\,659\,900 * 19,75 / 100$	525 331	1 609 241	1 050 659
2013	$2\,659\,900 * 19,75 / 100$	525 331	2 134 572	525 328
2014	$2\,659\,900 * 19,75 / 100$	525 328	2 659 900	0

Zdroj: vlastní zpracování

Porovnáním odpisů v tabulkách č. 17 a 19 lze vidět rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Zatímco účetní odpisy vyjadřují skutečnou dobu použitelnosti stanovenou společností ALFA na 6 let, daňové odpisy odepíší výrobní linku za 5 let bez ohledu na její skutečné opotřebení. Pro účetní odpisy byla zvolena metoda komponentních odpisů. Roční odpisy jsou stejně vysoké po celou dobu životnosti výrobní linky. Daňové odpisy byly vypočteny jako rovnoměrné se zvýšením odpisu v prvním roce odpisování o 10 %, kdy odpis v prvním roce je o něco vyšší než odpisy v následujících letech a v šestém roce už žádné daňové odpisy nejsou.

4.3.2 Odpisy výrobní linky J11B – příklad č. 2

Ve druhém příkladu budou porovnány degresivní odpisy – z pohledu účetního a zrychlené odpisy – z pohledu daňového.

Společnost usoudila, že výrobní linka bude opotřebována více na začátku její životnosti a proto se rozhodla pro degresivní odpisy.

Odpisový plán pro účetní odpisy je následující:

Tabulka č. 20 Výrobní linka J11B – odpisový plán: degresivní odpisy

ODPISOVÝ PLÁN - ÚČETNÍ ODPISY			
Inventární číslo	HM2	Způsob odpisování	degresivní odpisy
Název majetku	Výrobní linka J11B	Doba životnosti	6 let
Způsob pořízení	Koupě	Datum zahájení odpisování	1.1.2010
Pořizovací cena	2 659 900,00 Kč	Způsob vyřazení	
Datum zařazení	31.12.2009	Datum vyřazení	

Zdroj: vlastní zpracování

Degresivní odpisy se vypočítají podle vzorce:

$$O = \frac{2 * VC * (t + 1 - i)}{t * (t + 1)}$$

kde: VC.....vstupní cena

t.....doba odpisování

i.....rok odpisování

Degresivní odpisy jsou vypočteny v následující tabulce:

Tabulka č. 21 Výrobní linka J11B – degresivní odpisy

Rok	Výpočet ročního odpisu	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	$[2 * 2\,659\,900 * (6 + 1 - 1)] / 6 * (6 + 1)$	759 972	759 972	1 899 928
2011	$[2 * 2\,659\,900 * (6 + 1 - 2)] / 6 * (6 + 1)$	633 310	1 393 282	1 266 618
2012	$[2 * 2\,659\,900 * (6 + 1 - 3)] / 6 * (6 + 1)$	506 648	1 899 930	759 970
2013	$[2 * 2\,659\,900 * (6 + 1 - 4)] / 6 * (6 + 1)$	379 986	2 279 916	379 984
2014	$[2 * 2\,659\,900 * (6 + 1 - 5)] / 6 * (6 + 1)$	253 324	2 533 240	126 660
2015	$[2 * 2\,659\,900 * (6 + 1 - 6)] / 6 * (6 + 1)$	126 660	2 659 900	0

Zdroj: vlastní zpracování

Odpisový plán pro daňové odpisy výrobní linky je následující:

Tabulka č. 22 Výrobní linka J11B – odpisový plán: zrychlené odpisy

ODPISOVÝ PLÁN - DAŇOVÉ ODPISY			
Inventární číslo	HM2	Způsob odpisování	zrychlené odpisy
Název majetku	Výrobní linka J11B	Odpisová skupina	2
Způsob pořízení	Koupě	Datum zahájení odpisování	1.1.2010
Pořizovací cena	2 659 900,00 Kč	Doba životnosti	5 let
Datum zařazení	31.12.2009	Koeficient pro 1. rok	5
Datum vyřazení		Koeficient pro další roky	6
Způsob vyřazení			

Zdroj: vlastní zpracování

Pro výpočet zrychlených odpisů se použijí koeficienty. Pro první rok se použije koeficient 5 a pro následující roky koeficient 6. Vzorec pro výpočet odpisů v prvním roce je:

$$O = \frac{VC}{K1}$$

kde: VC.....vstupní cena

K1.....koeficient pro první rok odpisování

Vzorec pro další roky zrychlených odpisů je následující:

$$O = \frac{2 * ZC}{K2 - n}$$

kde: ZC.....zůstatková cena

K2.....koeficient pro následující roky odpisování

n.....počet let, po které již majetek byl odpisován

Zrychlené odpisy výrobní linky jsou vypočteny takto:

Tabulka č. 23 Výrobní linka J11B – zrychlené odpisy

Rok	Výpočet ročního odpisu	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	2 659 900 / 5	531 980	531 980	2 127 920
2011	2 * 2 127 920 / 6 - 1	851 168	1 383 148	1 276 752
2012	2 * 1 276 752 / 6 - 2	638 376	2 021 524	638 376
2013	2 * 638 376 / 6 - 3	425 584	2 447 108	212 792
2014	2 * 212 792 / 6 - 4	212 792	2 659 900	0

Zdroj: vlastní zpracování

Porovnáním odpisů v tabulkách č. 21 a 23 lze také vidět rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Kdy účetní odpisy vyjadřují skutečnou dobu použitelnosti, stanovenou společností ALFA na 6 let, zatímco daňové odpisy odepíší výrobní linku za 5 let bez ohledu na její skutečné opotřebení. Pro účetní odpisy byla zvolena metoda degresivních odpisů a pro odpisy daňové metoda zrychlených odpisů. V podstatě jde o stejný princip s tím rozdílem, že u účetních odpisů je výše odpisů v prvním roce nejvyšší a postupně se snižuje po dobu zbývajících let. U daňových odpisů výše odpisů nejprve stoupá a je nejvyšší až ve druhém roce a teprve potom se snižuje. V šestém roce už opět žádné daňové odpisy nejsou.

4.4 Odpisy automobilu Ford Mondeo

Osobní automobil Ford Mondeo byl pořízen dne 13. 6. 2010 a zařazen do užívání byl dne 28. 6. 2010. Odpisovat se začalo 1. 7. 2010. Vstupní cena byla 710 590 Kč bez DPH. Společnost si jako plátce DPH uplatnila odpočet DPH na vstupu.

4.4.1 Odpisy automobilu Ford Mondeo – příklad č. 1

V prvním příkladu budou porovnány účetní odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty a daňové odpisy zrychlené.

Pro účetní odpisy byla zvolena metoda odpisování při zohlednění zbytkové hodnoty majetku v době jeho vyřazení. Doba životnosti automobilu byla stanovena na 5 let a po uplynutí této doby se firma rozhodla vůz prodat. Zbytková hodnota byla odhadnuta na 70 000 Kč. Odpisový plán automobilu je následující:

Tabulka č. 24 Automobil Ford Mondeo – odpisový plán: rovnoměrné odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty

ODPISOVÝ PLÁN - ÚČETNÍ ODPISY			
Inventární číslo	HM3	Způsob odpisování	se zbytkovou hodnotou
Název majetku	Automobil Ford Mondeo	Doba životnosti	5 let
Způsob pořízení	Koupě	Datum zahájení odpisování	1.7.2010
Pořizovací cena	710 590,00 Kč	Zbytková hodnota	70 000,00 Kč
Datum zařazení	28.6.2010	Měsíční odpis	$(710\,590 - 70\,000) / 60 = 10\,677$
Datum vyřazení		Způsob vyřazení	

Zdroj: vlastní zpracování

Rovnoměrné odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty majetku v době jeho vyřazení se vypočítají takto:

Tabulka č. 25 Automobil Ford Mondeo – rovnoměrné odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty

Rok	Výpočet ročního odpisu	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	$6 \cdot 10\,677$	64 062	64 062	646 528
2011	$12 \cdot 10\,677$	128 124	192 186	518 404
2012	$12 \cdot 10\,677$	128 124	320 310	390 280
2013	$12 \cdot 10\,677$	128 124	448 434	262 156
2014	$12 \cdot 10\,677$	128 124	576 558	134 032
2015	$6 \cdot 10\,677$	64 032	640 590	70 000

Zdroj: vlastní zpracování

Pro daňové účely byla zvolena metoda zrychlených odpisů. I přesto, že společnost je prvním majitelem a automobil je zařazen do 2. odpisové skupiny, nelze využít možnosti zvýšení odpisů v prvním roce odpisování majetku, Osobní automobily jsou vyjmenovány v § 31 odst. 5 ZDP jako majetek, u kterého nelze tento způsob použít. Proto byly zvoleny pouze zrychlené odpisy. Odpisový plán je následující:

Tabulka č. 26 Automobil Ford Mondeo – odpisový plán: zrychlené odpisy

ODPISOVÝ PLÁN - DAŇOVÉ ODPISY			
Inventární číslo	HM3	Způsob odpisování	zrychlené odpisy
Název majetku	Automobil Ford Mondeo	Odpisová skupina	2
Způsob pořízení	Koupě	Datum zahájení odpisování	1.7.2010
Pořizovací cena	710 590,00 Kč	Doba životnosti	5 let
Datum zařazení	28.6.2010	Koeficient pro 1. rok	5
Datum vyřazení		Koeficient pro další roky	6
Způsob vyřazení			

Zdroj: vlastní zpracování

Zrychlené odpisy automobilu jsou vypočteny takto:

Tabulka č. 27 Automobil Ford Mondeo – zrychlené odpisy

Rok	Výpočet ročního odpisu	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	$710\,590 / 5$	142 118	142 118	568 472
2011	$2 \cdot 568\,472 / 6 - 1$	227 389	369 507	341 083
2012	$2 \cdot 341\,083 / 6 - 2$	170 542	540 049	170 541
2013	$2 \cdot 170\,541 / 6 - 3$	113 694	653 743	56 847
2014	$2 \cdot 56\,847 / 6 - 4$	56 847	710 590	0

Zdroj: vlastní zpracování

Z porovnání odpisů z tabulek č. 25 a 27 je patrný velký rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Rovnoměrné odpisy při zohlednění zůstatkové hodnoty vyjadřují skutečné opotřebení, které společnost předpokládá po dobu pětileté životnosti automobilu s ohledem na jeho prodej. Hodnota účetních odpisů je stejná po celou dobu odpisování, kromě prvního a posledního roku, kdy je odpis poloviční a to díky tomu, že se vůz začal používat až v polovině roku. Daňové odpisy se vypočítají jako zrychlené po dobu pouze 5 let. Výše odpisů nejprve stoupá, ve druhém roce je nejvyšší a teprve potom dochází ke snižování. V šestém roce už žádné daňové odpisy nejsou.

4.4.2 Odpisy automobilu Ford Mondeo – příklad č. 2

Ve druhém příkladu budou porovnány výkonové odpisy – z pohledu účetního a rovnoměrné odpisy – z pohledu daňového.

Pro účetní odpisy byla zvolena metoda výkonových odpisů. Za jednotku výkonu byl stanoven jeden ujetý kilometr osobního automobilu. Společnost má od dodavatele auta informaci, že vůz je schopen najet v běžném provozu 400 000 km a plánuje najezdit právě zmíněných 400 000 km. Doba životnosti auta byla stanovena na 5 let.

Odpisový plán automobilu je následující:

Tabulka č. 28 Automobil Ford Mondeo – odpisový plán: výkonové odpisy

ODPISOVÝ PLÁN - ÚČETNÍ ODPISY			
Inventární číslo	HM3	Způsob odpisování	výkonové odpisy
Název majetku	Automobil Ford Mondeo	Doba životnosti	5 let
Způsob pořízení	Koupě	Datum zahájení odpisování	1.7.2010
Pořizovací cena	710 590,00 Kč	Odpisový koeficient	710 590 / 400 000 = 1,78
Datum zařazení	28.6.2010	Způsob vyřazení	
Datum vyřazení			

Zdroj: vlastní zpracování

Pro výpočet výkonových odpisů se nejdříve spočítá odpisový koeficient:

$$OD = \frac{VC}{PK}$$

kde: VC....vstupní cena

PK.....počet km, které je auto schopno najet

Tabulka č. 29 Automobil Ford Mondeo – výkonové odpisy

Rok	Počet ujetých km	Výpočet ročního odpisu	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	32 000	$32\,000 * 1,78$	56 960	56 960	653 630
2011	78 000	$78\,000 * 1,78$	138 840	195 800	514 790
2012	86 000	$86\,000 * 1,78$	153 080	348 880	361 710
2013	84 000	$84\,000 * 1,78$	149 520	498 400	212 190
2014	82 000	$82\,000 * 1,78$	145 960	644 360	66 230
2015	38 000	$38\,000 * 1,78$	66 230	710 590	0

Zdroj: vlastní zpracování

Pro daňové účely byla zvolena metoda rovnoměrných odpisů, které se vypočítají pomocí koeficientů. Pro první rok odpisování je stanoven koeficient 11 a pro další roky koeficient 22,25. Automobil je zařazen ve 2. odpisové skupině. Odpisový plán je následující:

Tabulka č. 30 Automobil Ford Mondeo – odpisový plán: rovnoměrné odpisy

ODPISOVÝ PLÁN - DAŇOVÉ ODPISY			
Inventární číslo	HM3	Způsob odpisování	rovnoměrné odpisy
Název majetku	Automobil Ford Mondeo	Odpisová skupina	2
Způsob pořízení	Koupě	Datum zahájení odpisování	1.7.2010
Pořizovací cena	710 590,00 Kč	Doba životnosti	5 let
Datum zařazení	28.6.2010	Koeficient pro 1. rok	11
Datum vyřazení		Koeficient pro další roky	22,25
Způsob vyřazení			

Zdroj: vlastní zpracování

Rovnoměrné odpisy automobilu jsou vypočteny takto:

Tabulka č. 31 Automobil Ford Mondeo – rovnoměrné odpisy

Rok	Výpočet ročního odpisu	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	$710\,590 * 11 / 100$	78 165	78 165	632 425
2011	$710\,590 * 22,25 / 100$	158 107	236 272	474 318
2012	$710\,590 * 22,25 / 100$	158 107	394 379	316 211
2013	$710\,590 * 22,25 / 100$	158 107	552 486	158 104
2014	$710\,590 * 22,25 / 100$	158 104	710 590	0

Zdroj: vlastní zpracování

Porovnáním odpisů v tabulkách č. 29 a 31 lze vidět rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, kdy účetní odpisy vyjadřují skutečnou dobu použitelnosti stanovenou společností ALFA na 6 let. Pro účetní odpisy byla zvolena metoda výkonových odpisů. Hodnota

účetních odpisů je závislá na skutečném počtu ujetých kilometrů a je zhruba stejná po celou dobu odpisování. V prvním a posledním roce je odpis zhruba poloviční díky tomu, že se vůz začal používat až v polovině roku. Daňové odpisy se vypočítají jako rovnoměrné po dobu pouze 5 let. Výše odpisu je v prvním roce nejnižší, v druhém roce se zdvojnásobí a v této výši zůstane po zbývajících letech odpisování. V šestém roce už opět žádné daňové odpisy nejsou.

4.5 Odpisy zřizovacích výdajů

Společnost ALFA, v období od založení do oficiálního vzniku, měla výdaje spojené se založením ve výši 158 100 Kč. Jednalo se o soudní a notářské poplatky, náklady na pracovní cesty a nájemné prostor. Takto vynaložené výdaje se nazývají zřizovací výdaje. S pracovními cestami byly spojené i výdaje na reprezentaci, ty však do zřizovacích výdajů nelze zahrnout. Zřizovací výdaje se začaly odpisovat 1. 2. 2010.

Pro účetní účely byla zvolena metoda rovnoměrných odpisů po dobu 3 let. Odpisový plán je následující:

Tabulka č. 32 Zřizovací výdaje – odpisový plán: rovnoměrné odpisy

ODPISOVÝ PLÁN - ÚČETNÍ ODPISY			
Inventární číslo	NH1	Způsob odpisování	rovnoměrné odpisy
Název majetku	Zřizovací výdaje	Doba životnosti	3 roky
Způsob pořízení	Koupě	Datum zahájení odpisování	1.2.2010
Pořizovací cena	158 100 Kč	Měsíční odpis	158 100 / 36 = 4 392
Datum zařazení	30.1.2010	Způsob vyřazení	
Datum vyřazení			

Zdroj: vlastní zpracování

Rovnoměrné odpisy se vypočítají takto:

Tabulka č. 33 Zřizovací výdaje – rovnoměrné odpisy

Rok	Výpočet ročního odpisu	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	11 * 4 392	48 312	48 312	109 788
2011	12 * 4 392	52 704	101 016	57 084
2012	12 * 4 392	52 704	153 720	4 380
2013	1 * 4 392	4 380	158 100	0

Zdroj: vlastní zpracování

Pro daňové účely si společnost nemohla sama zvolit metodu odpisů, protože způsob odpisování zřizovacích výdajů je přesně stanoven ZDP, konkrétně v § 32a odst. 4, který říká, že zřizovací výdaje se odepisují po dobu 60 měsíců. Odpisový plán je následující:

Tabulka č. 34 Zřizovací výdaje –odpisový plán: daňové odpisy

ODPISOVÝ PLÁN - DAŇOVÉ ODPISY			
Inventární číslo	NH1	Způsob odpisování	60 měsíců
Název majetku	Zřizovací výdaje	Datum zahájení odpisování	1.2.2010
Způsob pořízení	Koupě	Měsíční odpis	158 100 / 60 = 2 635
Pořizovací cena	158 100 Kč	Datum vyřazení	
Datum zařazení	30.1.2010	Způsob vyřazení	

Zdroj: vlastní zpracování

Daňové odpisy se vypočítají takto:

Tabulka č. 35 Zřizovací výdaje – daňové odpisy

Rok	Výpočet ročního odpisu	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	11 * 2 635	28 985	28 985	129 115
2011	12 * 2 635	31 620	60 605	97 495
2012	12 * 2 635	31 620	92 225	65 875
2013	12 * 2 635	31 620	123 845	34 255
2014	12 * 2 635	31 620	155 465	2 635
2015	1 * 2 635	2 635	158 100	0

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulek č. 33 a 35 vyplývá velký rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy zřizovacích výdajů. Způsob výpočtu je stejný, v podstatě jde o rovnoměrné odpisy, liší se pouze

v délce odpisování. Účetní odpisy odepíší zřizovací výdaje během 3 let, zatímco daňové odpisy trvají o 2 roky déle.

4.6 Vyhodnocení výhod a nevýhod jednotlivých metod odpisování

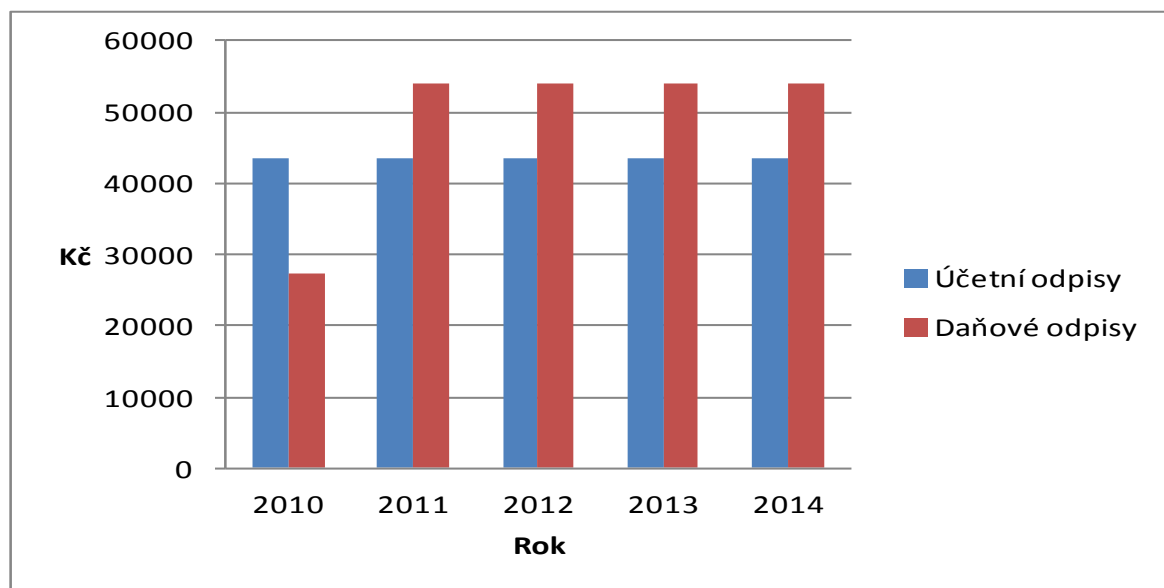
Na výše uvedených příkladech jsou aplikovány účetní a daňové odpisy, které mají své výhody i nevýhody. Záleží na rozhodnutí účetní jednotky, kterou metodu odpisování zvolí k danému typu majetku. Ne každou odpisovou metodu lze aplikovat na všechny druhy majetku.

4.6.1 Odpisy budovy

V případě budovy byly ve dvou příkladech aplikovány dvě různé kombinace odpisů. V prvním příkladu byly aplikovány účetní odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty a daňové rovnoměrné odpisy.

V následující tabulce je srovnání odpisů:

Graf č. 1 Budova – odpisy př. č. 1

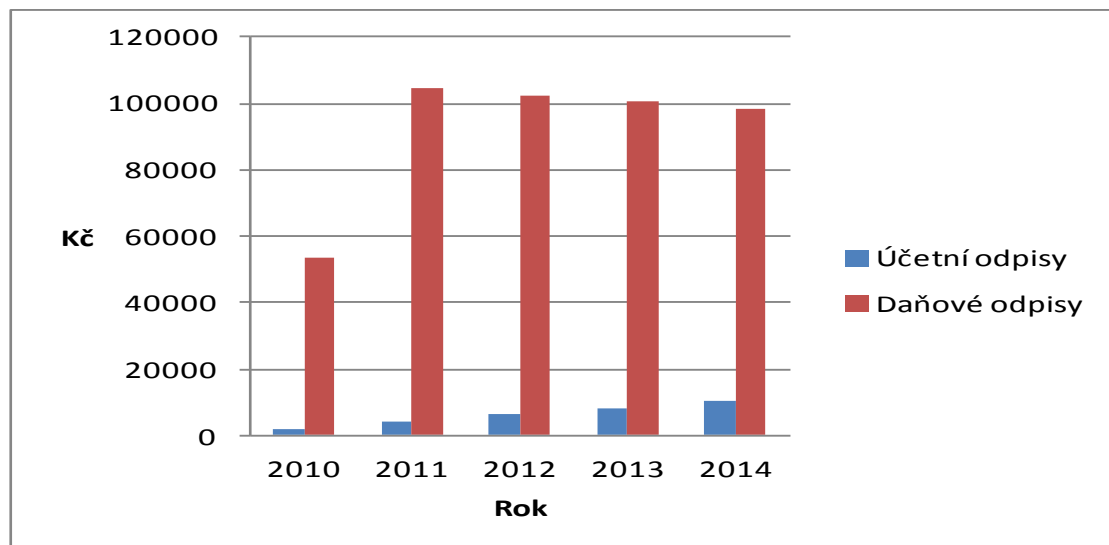


Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu je zřejmý pozitivní dopad do základu daně od druhého do pátého roku odpisování. Negativní dopad je v prvním roce odpisování.

Ve druhém příkladu byly použity účetní progresivní a daňové zrychlené odpisy. V následující tabulce je srovnání odpisů:

Graf č. 2 Budova – odpisy př. č 2



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu je zřejmý pozitivní dopad na základ daně od začátku odpisování, ale jen proto, že účetní odpisy mají tendenci stoupat zatímco daňové odpisy klesají. Také zde je znázorněno pouze prvních pět let odpisování. Graf ukazující posledních pět let odpisování by měl přesně opačné hodnoty, účetní odpisy by byly na nejvyšší úrovni, zatímco daňové odpisy by byly na úrovni nejnižší.

Porovnáním účetních odpisových metod z obou kombinací lze vyvodit, že odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty jsou rozprostřeny rovnoměrně po celou dobu životnosti budovy. Progresivní odpisy stoupají rovnoměrně od začátku odpisování. Výhoda odpisů při zohlednění zbytkové hodnoty plyne již ze samotného názvu metody. Tato metoda umožňuje účetní jednotce zohlednit možnost prodeje majetku a tím tak nejpravdivěji vyjádřit skutečné opotřebení do nákladů. Progresivní metodu je vhodné využít u takového majetku, u kterého účetní jednotka předpokládá, že se bude opotřebovávat spíše ke konci životnosti. Nevýhodou této metody je, že by majetek mohl být používáním opotřebováván ve větší míře již dříve než ke konci životnosti a tím by účetní odpisy ztrácely svoji schopnost odpovídat skutečnému opotřebení majetku.

Základem rozhodování účetní jednotky při volbě metody daňových odpisů je plánovaný výhled hospodaření. Pokud společnost počítá s nižším výsledkem hospodaření, je

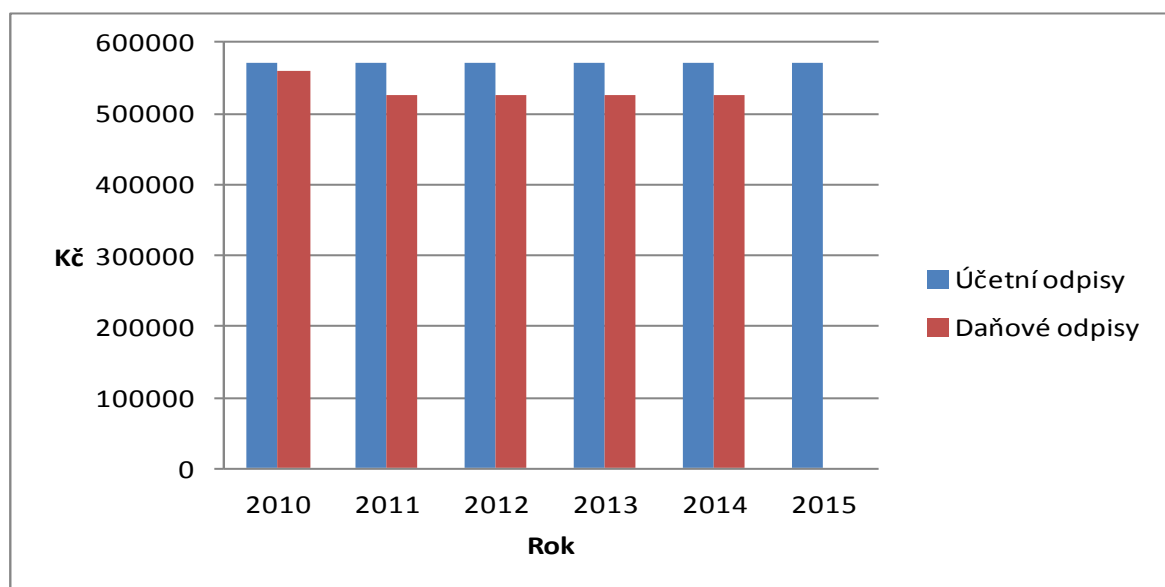
výhodnější využít rovnoměrné odpisy. Pokud předpokládá vysoké příjmy, lze využít odpisy zrychlené.

4.6.2 Odpisy výrobní linky J11B

V případě výrobní linky J11B byly ve dvou příkladech aplikovány dvě různé kombinace odpisů. V prvním příkladu byly aplikovány účetní komponentní a daňové rovnoměrné odpisy při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %.

V následující tabulce je srovnání odpisů:

Graf č. 3 Výrobní linka J11B – odpisy př. č. 1

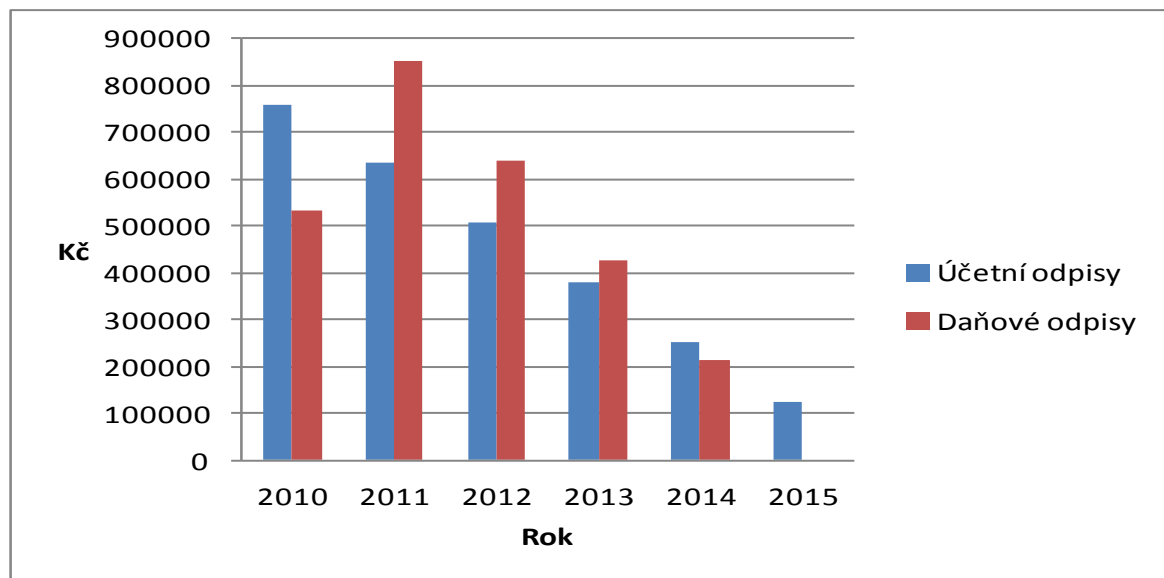


Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu je zřejmý pozitivní dopad na základ daně v prvních pěti letech odpisování, kdy jej bude rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy snižovat. V posledním roce odpisování se základ daně zvýší o celou výši účetních odpisů.

Ve druhém příkladu byly použity účetní degresivní a daňové zrychlené odpisy. V následující tabulce je srovnání odpisů:

Graf č. 4 Výrobní linka J11B – odpisy př. č. 2



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu je zřejmý pozitivní dopad na základ daně ve druhém, třetím a čtvrtém roce odpisování, kdy jej bude rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy snižovat. V prvním, pátém a posledním roce odpisování se základ daně o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy zvýší.

Porovnáním účetních odpisových metod z obou kombinací lze vyvodit, že komponentní odpisy jsou rozprostřeny rovnoměrně po celou dobu životnosti linky, zatímco degresivní odpisy jsou nejvyšší v prvním roce a potom postupně klesají po zbytek doby odpisování. Výhoda komponentních odpisů spočívá v tom, že se vyčlení komponenta s významně kratší dobou použitelnosti a také s významnou cenou, která se odpisuje odděleně od zbývajících částí majetku. Na rozdíl od degresivní metody, která odpisuje majetek jako celek, se komponenta na konci doby použitelnosti vyřadí nebo opraví, což je považováno pouze jako běžný provozní náklad. Výhodou degresivní metody je to, že se opotřebení ve formě odpisů rychleji dostane do nákladů a společnost prostředky může rychleji opět investovat. Výhodou daňových rovnoměrných odpisů při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % je jednoznačně možnost zvýšení odpisu, za předpokladu, že společnost počítá s vysokými příjmy. Nevýhodou zrychlených odpisů může být vyšší pracnost výpočtu, což

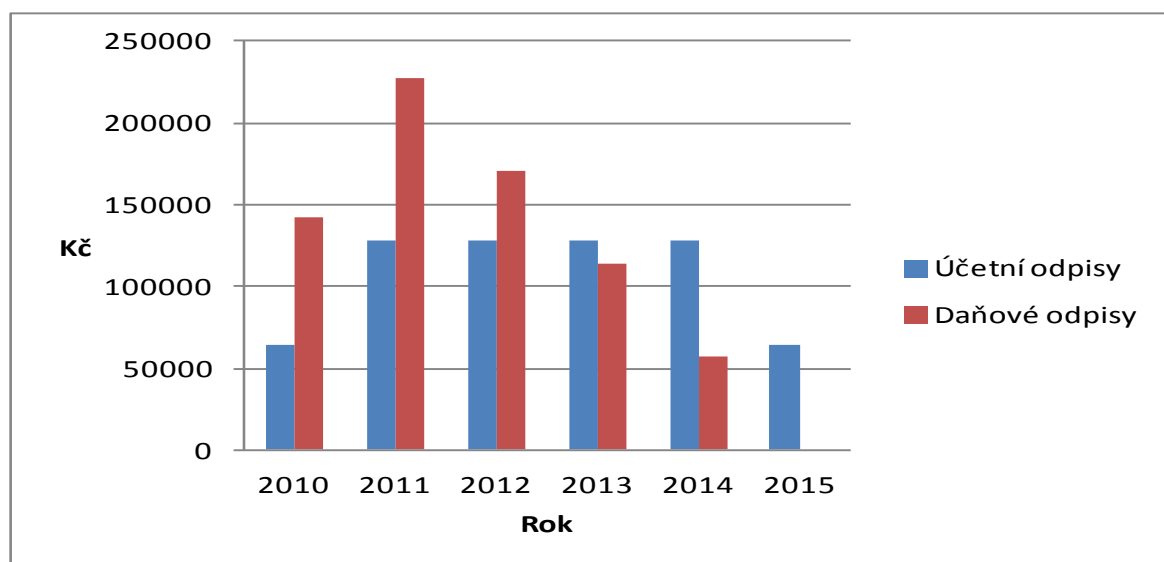
vede k vyšší chybovosti nebo také to, že je nutné si vždy uplatnit přesně vypočtené odpisy ve výši podle zákona.²⁶

4.6.3 Odpisy automobilu Ford Mondeo

V případě automobilu Ford Mondeo byly ve dvou příkladech aplikovány dvě různé kombinace odpisů. V prvním příkladu byly aplikovány účetní odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty a daňové zrychlené odpisy.

V následující tabulce je srovnání odpisů:

Graf č. 5 Automobil Ford Mondeo – odpisy při. č. 1



Zdroj: vlastní zpracování

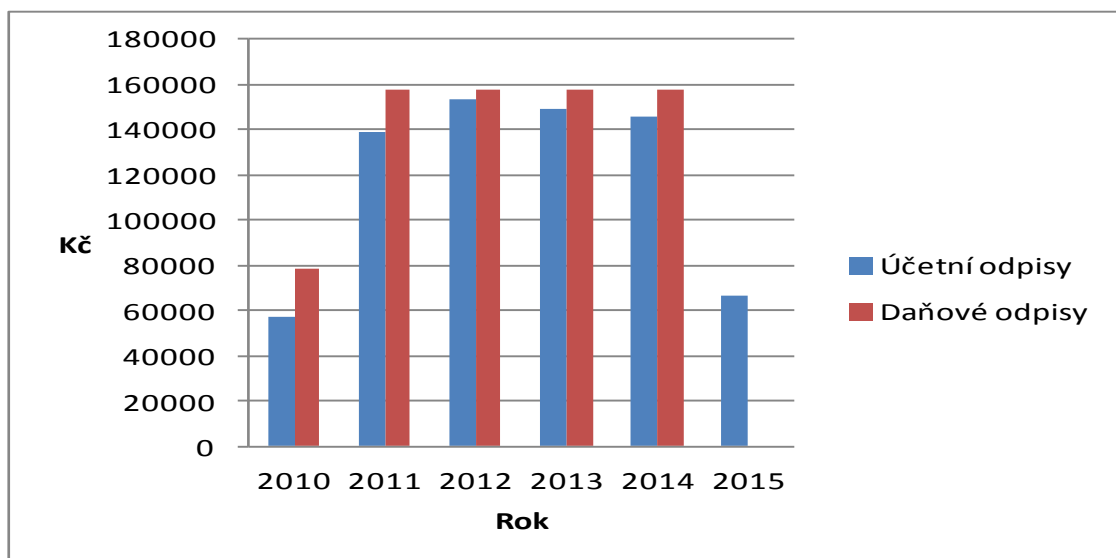
Z grafu je zřejmý pozitivní dopad na základ daně od prvního do třetího roku odpisování. Největší negativní dopad je v pátém a šestém roce odpisování.

²⁶ [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d8710v11524-preruseni-zrychlenych-odpisu/?search_query=\\$index=96](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d8710v11524-preruseni-zrychlenych-odpisu/?search_query=$index=96)

Ve druhém příkladu byly použity účetní výkonové a daňové rovnoměrné odpisy.

V následující tabulce je srovnání odpisů:

Graf č. 6 Automobil Ford Mondeo – odpisy př. č. 2



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu je zřejmý pozitivní dopad na základ daně za prvních pět let odpisování, kdy jej bude rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy snižovat. Teprve v posledním roce odpisování účetní odpisy negativně ovlivní základ daně.

Porovnáním účetních odpisových metod z obou kombinací lze vyvodit, že odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty jsou rozprostřeny rovnoměrně po celou dobu životnosti vozu. Mezi první a poslední rok je rozdělen roční odpis, protože se auto začalo odpisovat v polovině roku. Výkonové odpisy mají téměř stejný průběh. Výhodou odpisů při zohlednění zbytkové hodnoty je právě její zohlednění při prodeji majetku a tím tak skutečné vyjádření opotřebení do nákladů. Nevýhodou může být každoroční testování zbytkové hodnoty a s tím související úprava odpisového plánu. Výhodou výkonové metody je to, že odpisy jsou vyjádřením skutečného využití majetku. Nevýhodou může být to, že majetek nemá žádné zařízení, které by bylo schopno zaznamenávat skutečné používání, i kdyby tato metoda byla sebvhodnější pro ten daný majetek. U daňových metod je základem rozhodování účetní jednotky její plánovaný výhled hospodaření.

4.7 Vliv odpisů při zohlednění zbytkové hodnoty na výsledek hospodaření

Společnost ALFA vlastní majetek, u kterého v budoucnu počítá s jeho prodejem. Jedná se o automobil a budovu. Této možnosti jsou přizpůsobeny účetní odpisy, kdy byla zvolena metoda rovnoměrných odpisů při zohlednění zbytkové hodnoty majetku v době jeho vyřazení. Podstatné je určení výše zbytkové hodnoty v době prodeje majetku, což bývá obtížné, protože odhad zbytkové hodnoty se provádí na začátku odpisování při sestavování odpisového plánu. Reálné podmínky na trhu se mění a v průběhu odpisování může dojít k významné změně předpokládané zbytkové hodnoty. Proto by účetní jednotka měla výši zbytkové hodnoty testovat na konci každého roku. V návaznosti na toto zjištění se upraví odpisový plán, s účinkem do budoucích účetních období, dosavadní výše odpisů se již zpětně měnit nebude.²⁷

Účetní odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty byly použity u automobilu a budovy. Výše zbytkové hodnoty u vozu byla stanovena na 70 000 Kč a u budovy na 500 000 Kč.

Ke konci 5. roku se podařilo automobil prodat, a to za 60 000 Kč, proti čemuž uplatní firma zbytkovou hodnotu 70 000 Kč. Budovu se podařilo prodat za 1 000 000 Kč, proti čemuž firma uplatní zbytkovou hodnotu 500 000 Kč.

V následující tabulce lze vidět rozdílné dopady použití či nepoužití zbytkové hodnoty při prodeji majetku na výsledek hospodaření. Výkaz zisku a ztráty č. 1 ukazuje dopad do výsledku hospodaření, kdy firma použila metodu při zohlednění zbytkové hodnoty. Výkaz zisku a ztráty č. 2 ukazuje dopad do výsledku hospodaření, kdy firma použila metodu rovnoměrných odpisů bez zohlednění zbytkové hodnoty při vyřazení majetku.

²⁷ [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33172v42570-ucetni-versus-danove-odpisy-hmotneho-majetku/?search_query=\\$index=440](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33172v42570-ucetni-versus-danove-odpisy-hmotneho-majetku/?search_query=$index=440)

Tabulka č. 36 Porovnání výsledku hospodaření s použitím a bez použití účetních odpisů při zohlednění zbytkové hodnoty

Majetek	Výkaz zisku a ztráty č. 1		Výkaz zisku a ztráty č. 2	
Automobil	MD 541	70 000	MD 541	0
	DAL 641	60 000	DAL 641	60 000
	VH - ztráta	-10 000	VH - zisk	60 000
Budova	MD 541	500 000	MD 541	0
	DAL 641	1 000 000	DAL 641	1 000 000
	VH - zisk	500 000	VH - zisk	1 000 000

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky je zřejmé, že použití metody účetních odpisů se zohledněním zbytkové hodnoty má velký dopad do výsledku hospodaření. V případě automobilu, při zohlednění zbytkové hodnoty je výsledek hospodaření ztráta 10 000 Kč, což je oproti zisku 60 000 Kč, při použití metody rovnoměrných odpisů, velký rozdíl. I v případě budovy, při zohlednění zbytkové hodnoty je výsledek hospodaření zisk 500 000 Kč, zatímco při použití pouze rovnoměrných odpisů je výsledek hospodaření zisk ve výši 1 000 000 Kč.

Z toho plyne, že pokud společnost použije metodu účetních odpisů při zohlednění zbytkové hodnoty, podává tak věrněji obraz pro potřeby účetnictví a to tím, že upravuje výsledek hospodaření o zbytkovou hodnotu majetku v okamžiku jeho vyřazení.

4.8 Dopad účetních a daňových odpisů do výsledku hospodaření

Z výše vypočítaných příkladů účetních a daňových odpisů jednotlivých druhů majetku lze vyhodnotit, jakým způsobem budou mít jednotlivé odpisy vliv na výsledek hospodaření a následně i na daň z příjmu právnických osob společnosti ALFA.

Pro výrobní linku, automobil a budovu byly počítány vždy dvě různé kombinace účetních a daňových odpisů, pro dopad odpisů do výsledku hospodaření byla však vždy vybrána pouze jedna. Pro výrobní linku byly vybrány odpisy účetní komponentní a daňové rovnoměrné, pro automobil účetní rovnoměrné při zohlednění zbytkové hodnoty a daňové zrychlené a pro budovu účetní rovnoměrné při zohlednění zbytkové hodnoty a daňové rovnoměrné.

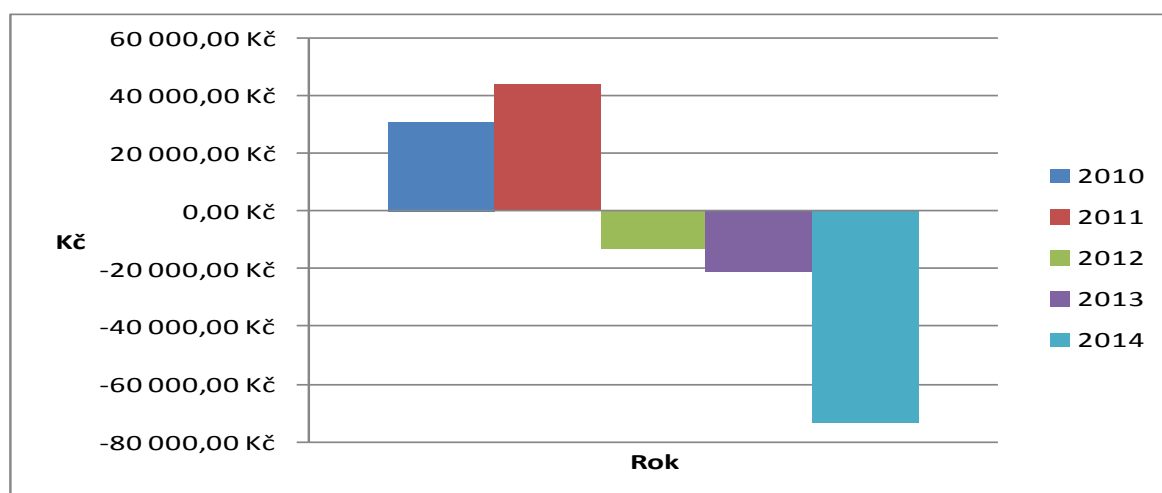
Tabulka č. 37 Dopad účetních a daňových odpisů do výsledku hospodaření v letech 2010 – 2014

Dopad účetních a daňových odpisů do výsledku hospodaření v letech 2010 - 2014						
Rok	Název majetku	Účetní odpisy	Daňové odpisy	Rozdíl Ú - D	Připočitatelné položky	Odčitatelné položky
2010	Budova	43 404,00 Kč	27 234,00 Kč	16 170,00 Kč		16 170,00 Kč
2010	Výrobní linka	569 992,00 Kč	558 579,00 Kč	11 413,00 Kč		11 413,00 Kč
2010	Automobil	64 062,00 Kč	142 118,00 Kč	-78 056,00 Kč	78 056,00 Kč	
2010	Zřizovací výdaje	48 312,00 Kč	28 985,00 Kč	19 327,00 Kč		19 327,00 Kč
2010	Celkem	725 770,00 Kč	756 916,00 Kč	-31 146,00 Kč		31 146,00 Kč
2011	Budova	43 404,00 Kč	53 934,00 Kč	-10 530,00 Kč	10 530,00 Kč	
2011	Výrobní linka	569 992,00 Kč	525 331,00 Kč	44 661,00 Kč		44 661,00 Kč
2011	Automobil	128 124,00 Kč	227 389,00 Kč	-99 265,00 Kč	99 265,00 Kč	
2011	Zřizovací výdaje	52 704,00 Kč	31 620,00 Kč	21 084,00 Kč		21 084,00 Kč
2011	Celkem	794 224,00 Kč	838 274,00 Kč	-44 050,00 Kč		44 050,00 Kč
2012	Budova	43 404,00 Kč	53 934,00 Kč	-10 530,00 Kč	10 530,00 Kč	
2012	Výrobní linka	569 992,00 Kč	525 331,00 Kč	44 661,00 Kč		44 661,00 Kč
2012	Automobil	128 124,00 Kč	170 542,00 Kč	-42 418,00 Kč	42 418,00 Kč	
2012	Zřizovací výdaje	52 704,00 Kč	31 620,00 Kč	21 084,00 Kč		21 084,00 Kč
2012	Celkem	794 224,00 Kč	781 427,00 Kč	12 797,00 Kč	-12 797,00 Kč	
2013	Budova	43 404,00 Kč	53 934,00 Kč	-10 530,00 Kč	10 530,00 Kč	
2013	Výrobní linka	569 992,00 Kč	525 331,00 Kč	44 661,00 Kč		44 661,00 Kč
2013	Automobil	128 124,00 Kč	113 694,00 Kč	14 430,00 Kč		14 430,00 Kč
2013	Zřizovací výdaje	4 380,00 Kč	31 620,00 Kč	-27 240,00 Kč	27 240,00 Kč	
2013	Celkem	745 900,00 Kč	724 579,00 Kč	21 321,00 Kč	-21 321,00 Kč	
2014	Budova	43 404,00 Kč	53 934,00 Kč	-10 530,00 Kč	10 530,00 Kč	
2014	Výrobní linka	569 992,00 Kč	525 328,00 Kč	44 664,00 Kč		44 664,00 Kč
2014	Automobil	128 124,00 Kč	56 847,00 Kč	71 277,00 Kč		71 277,00 Kč
2014	Zřizovací výdaje	0,00 Kč	31 620,00 Kč	-31 620,00 Kč	31 620,00 Kč	
2014	Celkem	741 520,00 Kč	667 729,00 Kč	73 791,00 Kč	-73 791,00 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování

Připočitatelné a odčitatelné položky byly shrnuty v následujícím grafu:

Graf č. 7 Přehled položek zvyšujících / snižujících základ daně



Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu vyplývá, že v roce 2010 a 2011 jsou účetní odpisy nižší než odpisy daňové. To znamená, že společnost má v nákladech zaúčtováno méně než ji umožňuje uplatnit ZDP a o tyto rozdíly si může snížit základ daně. Aby společnost ALFA mohla využít práva uplatnění, je nutné nejdříve převést hospodářský výsledek na daňový základ. Je nutné ho opravit o daňově neuznatelné náklady a výnosy a potom je možné si uplatnit odčitatelné položky. Vzhledem k tomu, že o daňových odpisech účetní jednotka neúčtuje, tato úprava se provede až na konci zdaňovacího období v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob, konkrétně na řádku č. 150.

Naopak, v letech 2012 až 2014 budou účetní odpisy vyšší než daňové. To znamená, že společnost bude mít v nákladech zaúčtováno více, než ji umožňuje uplatnit ZDP. Z toho vyplývá, že v těchto letech bude nutné základ daně o tyto rozdíly zvýšit. Z důvodu neúčtování daňových odpisů se tato úprava provede až na konci zdaňovacího období v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob, tentokrát na řádku č. 50.

4.9 Návrh optimálních odpisových metod

Optimální řešení pro společnost ALFA je takové řešení, při kterém by mohla využít daňové odpisy jako nástroj optimalizace daňového základu. Je potřeba také brát v úvahu předpokládané příjmy, zda společnost v budoucnu očekává vyšší stabilní příjmy nebo naopak předpokládá nízké příjmy nebo dokonce ztrátu. Odhad budoucích příjmů je obtížný úkol, je třeba vzít v úvahu vývoj finančního hospodaření společnosti z minulých let, současnou finanční situaci a její předpokládaný ekonomický vývoj.

V případě, že společnost očekává vysoké, nebo alespoň stabilní příjmy, je vhodné použít zrychlené odpisování majetku. Tímto se vysoký výsledek hospodaření sníží o kladný rozdíl daňových odpisů a základ daně bude tak nižší, z čehož plyne menší daňová povinnost účetní jednotky.

Pokud účetní jednotka předpokládá nízké příjmy, ZDP jí umožňuje přerušit nebo neuplatnit celkovou výši daňových odpisů, aby nepřišla o nárok na odpočet všech přípustných odčitatelných položek od základu daně z příjmů, neboť při jejich neuplatnění v příslušném zdaňovacím období dojde k jejich propadnutí.²⁸

²⁸ VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*, 7. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7., str.98

Jelikož se o daňových odpisech neúčtuje, přerušení odpisování se pouze zaznamená na evidenční kartě majetku na konci zdaňovacího období a po následném zavedení odpisu se pokračuje ve stejné metodě odpisování.

Neuplatnění celkové výše daňových odpisů je další možnost jak nepřijít o nárok na odpočet odčitatelných položek, to se však týká jen rovnoměrných daňových odpisů. ZDP uvádí pouze maximální odpisové sazby, které účetní jednotka nemusí plně využít, pokud nemá dostatečně vysoký výsledek hospodaření nebo aby se společnost nedostala do ještě větší ztráty. V případě zrychlených daňových odpisů účetní jednotka tuto možnost využít nemůže.

5 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo porovnání odpisových metod dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a vyhodnocení vlivu těchto metod na výsledek hospodaření. Teoretické poznatky byly aplikovány v praktické části na konkrétních příkladech majetku fiktivní společnosti ALFA.

Společnost respektuje odlišné pohledy na dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, pohled účetní a pohled daňový. Proto se účetní odpisy nerovnají daňovým, tím tak vyjadřují správné opotřebení majetku čímž je splněna zásada účetnictví a to věrné a poctivé zobrazení skutečnosti.

V případě výrobní linky se nabízí varianta metoda komponentních odpisů jako lepší než metoda degresivních odpisů. Komponenta tvoří významnou část z celkové hodnoty a také doba opotřebení je výrazně kratší oproti výrobní lince. Degresivní odpisy by byly vhodné v případě, pokud by společnost usoudila, že výrobní linka bude rychleji ztrácet svoji hodnotu především v prvních letech výroby.

Jelikož se společnost rozhodla pro prodej automobilu a budovy, je použití odpisů při zohlednění zbytkové hodnoty nejlepší variantou. Právě vzetí zbytkové hodnoty majetku při prodeji v úvahu podává věrnější zobrazení výsledku hospodaření a tím i celkový obraz o účetnictví. Pokud by se společnost nerozhodla pro prodej majetku, bylo by vhodnější použít účetní odpisy podle příkladů č. 2, tj. výkonové odpisy pro automobil a progresivní odpisy v případě budovy. Výkonové odpisy vyjadřují použití automobilu přesněji, jelikož odráží skutečně ujeté kilometry. Progresivní odpisy odrážejí plánované používání budovy, protože společnost počítá v budoucnu s rozšířením výroby a tím bude docházet k většímu negativnímu působení na fyzický stav budovy a tím i k jejímu rychlejšímu opotřebení.

Pro odpisování zřizovacích výdajů byly zvoleny rovnoměrné odpisy. S ohledem na jejich výši, doba odpisování byla stanovena na dobu 3 let. Účetní jednotka si dobu odpisování daňových odpisů sama zvolit nemohla, protože je přesně stanovena ZDP.

Daňové odpisy se liší od účetních. Jejich smyslem není zobrazovat skutečné opotřebení majetku, ale postupně zahrnovat hodnotu majetku do základu daně. Uplatnění daňových odpisů je právem, nikoliv povinností účetní jednotky. Jaké metody odpisování budou zvoleny je dáno ZDP, společnost nemá takovou možnost výběru jako v případě účetních odpisů.

Jelikož společnost ALFA počítá se stabilními příjmy, jako vhodná varianta se nabízí volba zrychlených odpisů, kdy se hodnota majetku do nákladů přesune rychleji během prvních let odpisování, kdy je z čeho odčítat.

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy plyne z rozdílného pohledu účetních a daňových předpisů na oblast dlouhodobého majetku. Z výpočtů vyplývá, že v letech 2010 a 2011 jsou účetní odpisy nižší než daňové, což má za následek pozitivní dopad do základu daně a společnost si ho o tyto rozdíly může snížit. Opačný výsledek je v letech 2012 až 2014, kdy jsou naopak daňové odpisy nižší než účetní, což má za následek negativní dopad na základ daně. Společnost je nucena si o tyto rozdíly základ daně zvýšit.

Při volbě odpisových metod by společnost měla zohlednit svou současnou finanční situaci a předpokládaný ekonomický vývoj, ale zároveň i objem majetku, který plánuje v blízké budoucnosti pořídit. Pokud společnost očekává stabilní příjmy, je vhodné použít zrychlené odpisy. V případě, že společnost očekává záporné výsledky hospodaření, je vhodné použít rovnoměrné odpisy nebo odpisování přerušit, aby si nezvyšovala ztrátu ještě více.

6 Seznam použité literatury

BOKŠOVÁ, Jiřina et al. *Účetnictví II*. Praha: Institut Svazu účetních, a.s., 2004. 547 s. ISBN 80-86716-08-2.

BŘEZINOVÁ, Hana; MUNZAR, Vladimír. *Účetnictví I*, 3. vydání. Praha: Institut Svazu účetních, a.s., 2007. 496 s. ISBN 978-80-86716-45-9.

DĚRGEL, Martin. *Přerušení zrychlených odpisů* [online]. 2010, dostupné z: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d8710v11524-preruseni-zrychlenych-odpisu/?search_query=\\$index=96](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d8710v11524-preruseni-zrychlenych-odpisu/?search_query=$index=96)>.

DĚRGEL, Martin. *Účetní versus daňové odpisy – hmotného majetku* [online]. 2011, dostupné z: <[http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33172v42570-ucetni-versus-danove-odpisy-hmotneho-majetku/?search_query=\\$index=440](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33172v42570-ucetni-versus-danove-odpisy-hmotneho-majetku/?search_query=$index=440)>.

LOŠŤÁK, Milan; PRUDKÝ, Pavel. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2012*, 14. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2012. 312 s. ISBN 978-80-7263-733-1.

MACKENZIE, Bruce, et al. *WILEY Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards 2012* [online]. Hoboken (New Jersey): John Wiley & Sons, Inc., 2012. 1069 s. ISBN 978-0470-92399-3.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony, úplná znění platná k 1. 1. 2012*, 21. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 264 s. ISBN 978-80-247-4254-0.

PILAŘOVÁ, Ivana. *Základ daně z příjmů právnických osob pro rok 2009* [online]. 2010, dostupné z: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d8596v11396-zaklad-dane-z-prijmu-pravnickych-osob-pro-rok-2009/>>.

SOUKUPOVÁ, Alena. *Odložená daň nemá vliv na placení daně z příjmů* [online]. 2009, dostupné z: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/odlozena-dan-nema-vliv-na-placeni-dane-z-prijmu/>>.

ÚZ *Účetnictví podnikatelů, Audit k 9. 1. 2012*. Ostrava: Nakladatelství Sagit, a.s., 2012. 176 s. ISBN 978-80-7208-95-9.

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*, 7. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.

7 Přílohy

Seznam použitých zkratk

ZDP – Zákon 586/1992 Sb. o dani z příjmů

DPH – daň z přidané hodnoty

km – kilometr

m – metr

m² – metr čtvereční

č. – číslo

př. – příklad

r. – rok

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 Odpisové skupiny.....	23
Tabulka č. 2 Roční odpisová sazba pro hmotný majetek neodpisovaný dle tab. č. 3 - 5	25
Tabulka č. 3 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 20 %.....	25
Tabulka č. 4 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 15 %.....	25
Tabulka č. 5 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 10 %.....	26
Tabulka č. 6 Koeficienty pro zrychlené odpisování	26
Tabulka č. 7 Přehled dlouhodobého majetku.....	29
Tabulka č. 8 Budova – odpisový plán: rovnoměrné odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty.....	30
Tabulka č. 9 Budova – rovnoměrné odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty	30
Tabulka č. 10 Budova – odpisový plán: rovnoměrné odpisy	31
Tabulka č. 11 Budova – rovnoměrné odpisy	31
Tabulka č. 12 Budova – odpisový plán: progresivní odpisy.....	32
Tabulka č. 13 Budova – progresivní odpisy	33
Tabulka č. 14 Budova – odpisový plán: zrychlené odpisy	33
Tabulka č. 15 Budova – zrychlené odpisy	34
Tabulka č. 16 Výrobní linka J11B – odpisový plán: komponentní odpisy.....	35
Tabulka č. 17 Výrobní linka J11B – komponentní odpisy	35
Tabulka č. 18 Výrobní linka J11B – odpisový plán: rovnoměrné odpisy při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování.....	35

Tabulka č. 19 Výrobní linka J11B – rovnoměrné odpisy při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %.....	36
Tabulka č. 20 Výrobní linka J11B – odpisový plán: degresivní odpisy	37
Tabulka č. 21 Výrobní linka J11B – degresivní odpisy.....	37
Tabulka č. 22 Výrobní linka J11B – odpisový plán: zrychlené odpisy	38
Tabulka č. 23 Výrobní linka J11B – zrychlené odpisy.....	38
Tabulka č. 24 Automobil Ford Mondeo – odpisový plán: rovnoměrné odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty	39
Tabulka č. 25 Automobil Ford Mondeo – rovnoměrné odpisy při zohlednění zbytkové hodnoty.....	40
Tabulka č. 26 Automobil Ford Mondeo – odpisový plán: zrychlené odpisy	40
Tabulka č. 27 Automobil Ford Mondeo – zrychlené odpisy	40
Tabulka č. 28 Automobil Ford Mondeo – odpisový plán: výkonové odpisy	41
Tabulka č. 29 Automobil Ford Mondeo – výkonové odpisy	42
Tabulka č. 30 Automobil Ford Mondeo – odpisový plán: rovnoměrné odpisy.....	42
Tabulka č. 31 Automobil Ford Mondeo – rovnoměrné odpisy	42
Tabulka č. 32 Zřizovací výdaje – odpisový plán: rovnoměrné odpisy.....	43
Tabulka č. 33 Zřizovací výdaje – rovnoměrné odpisy.....	44
Tabulka č. 34 Zřizovací výdaje – odpisový plán: daňové odpisy.....	44
Tabulka č. 35 Zřizovací výdaje – daňové odpisy	44
Tabulka č. 36 Porovnání výsledku hospodaření s použitím a bez použití účetních odpisů při zohlednění zbytkové hodnoty	52
Tabulka č. 37 Dopad úč. a daň. odpisů do výsledku hospodaření v letech 2010 – 2014	53

Seznam grafů

Graf č. 1 Budova – odpisy př. č. 1	45
Graf č. 2 Budova – odpisy př. č. 2	46
Graf č. 3 Výrobní linka J11B – odpisy př. č. 1	47
Graf č. 4 Výrobní linka J11B – odpisy př. č. 2	48
Graf č. 5 Automobil Ford Mondeo – odpisy př. č. 1	49
Graf č. 6 Automobil Ford Mondeo – odpisy př. č. 2	50
Graf č. 7 Přehled položek zvyšujících / snižujících základ daně.....	53