

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Zhodnocení správnosti odpisování dlouhodobého
majetku z hlediska účetního i daňového**

Miroslav Žáček

© 2017 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Miroslav Žáček

Provoz a ekonomika

Název práce

Zhodnocení správnosti odpisování dlouhodobého majetku z hlediska účetního i daňového

Název anglicky

Assessing the Accuracy of Depreciation of Fixed Assets in Accounting and Tax Terms

Cíle práce

Cílem práce je zhodnotit správnost odpisování dlouhodobého majetku u vybraného podnikatelského subjektu a to jak z hlediska účetního i z hlediska daňového. Dílčím cílem je navrhnout opatření, která povedou k optimalizaci způsobu odpisování dlouhodobého majetku u vybraného podnikatelského subjektu.

Metodika

Na základě prostudované odborné literatury a právních předpisů České republiky týkajících se odpisování dlouhodobého majetku bude sestavena literární rešerše práce. Získané poznatky budou aplikovány u vybraného podnikatelského subjektu, kde bude provedeno zhodnocení stávajících způsobů odpisování dlouhodobého majetku z hlediska účetního i daňového na základě komparace. Následně bude navrženo řešení, které má potenciál po uvedení do praxe vést k optimalizaci způsobu odpisování dlouhodobého majetku u vybraného podnikatelského subjektu.

Doporučený rozsah práce

30 až 40 stran

Klíčová slova

dlouhodobý majetek, odpisování, účetní odpisy, daňové odpisy, výsledek hospodaření, vstupní cena, pořizovací cena, opotřebení

Doporučené zdroje informací

ČESKO. ZÁKONY ATD. *Účetnictví podnikatelů 2016 : novelizovaný zákon, vyhláška a standardy od 1.1.2016 ; Audit : redakční uzávěrka k 1.1.2016*. Ostrava: Sagit, 2016. ISBN 978-80-7488-142-8.

CHALUPA, R. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2012 : úvod do soustavy účetnictví, dlouhodobý majetek mimo finanční majetek, zásoby, cenné papíry, finanční majetek, zúčtovací vztahy, vlastní kapitál, dlouhodobé závazky, úvěry, odložená daň a rezervy, náklady a výnosy, účetní závěrka, účetní a daňová soustava, mezinárodní standardy účetního výkaznictví, mezinárodní účetní standardy*. Olomouc: Anag, 2012. ISBN 978-80-7263-726-3.

KOVALÍKOVÁ, H. *Zákon o účetnictví 2016 – jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. Olomouc: Anag, 2016. ISBN 978-80-7263-986-1.

LOŠTÁK, M., PRUDKÝ, P. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. Olomouc: Anag, 2015. ISBN 978-80-7263-932-8.

RYNEŠ, P. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka : průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2016*. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7263-994-6.

SKÁLOVÁ, J. *Podvojný účetnictví 2016*. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-0031-6.

VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2012*. Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4114-7.

Předběžný termín obhajoby

2016/17 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Pavel Štáfek, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 7. 10. 2016

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 24. 10. 2016

Ing. MarĚn Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 04. 03.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Zhodnocení správnosti odpisování dlouhodobého majetku z hlediska účetního i daňového" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 15. 3 .2017

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval vedoucímu bakalářské práce, Ing. Pavlu Štáfkovi Phd., za odborné vedení práce, vstřícnou pomoc a mnoho cenných rad a připomínek pro zpracování této práce.

Zhodnocení správnosti odpisování dlouhodobého majetku z hlediska účetního i daňového

Souhrn

Hlavním cílem této bakalářské práce je zhodnotit odpisovou politiku odpisování majetku u vybraného subjektu (tj. Kovodružstvo, výrobní družstvo v Žebráku). Práce je rozdělena na dvě hlavní osnovní části, a to na část s teoretickými východisky a samotnou praktickou část práce.

V teoretické části práce je na základě prostudované odborné literatury uvedena charakteristika dlouhodobého majetku a charakteristika účetních a daňových odpisů.

V praktické části práce je charakterizována společnost Kovodružstvo, její dlouhodobý majetek a její účetní metody pro oceňování a odpisování dlouhodobého majetku. Na příkladech dlouhodobého majetku je zhodnocena odpisová politika daného podnikatelského subjektu.

Na základě zjištěných poznatků, jsou v poslední části uvedeny návrhy, které by vedly k optimalizaci problematiky účetních a daňových odpisů. Prvním návrhem je prodloužení doby účetního odpisování podle očekávané doby využitelnosti majetku v podniku. Dalším návrhem je, že účetní jednotka bude účetně odpisovat majetek do 95% své vstupní ceny a zbylých 5% bude ponecháno jako rezerva pro další odpisování majetku. A v poslední řadě je doporučena kontrola stavu skutečného opotřebení majetku.

Klíčová slova: Dlouhodobý majetek, odpisy, účetní odpisy, daňové odpisy, výsledek hospodaření, vstupní cena, pořizovací cena, opotřebení

Assessing the accuracy of depreciation of fixed assets in accounting and tax terms

Summary

The main aim of the thesis is to evaluate the depreciation policy of depreciation of assets of a chosen subject (ie. Kovodružstvo, production cooperative in Zebrak). The thesis is divided into two main outline parts, the first being theoretical solutions and the other being the actual practical part of the thesis.

In the first part, according to studied literature, the characteristics of fixed assets and the characteristics of depreciation for accounting and tax purposes are introduced.

In the second practical part, Kovodružstvo company, its fixed assets and its accounting methods for valuing the depreciation of fixed assets are characterized. In the examples of fixed assets the depreciation policy is evaluated for the business entity.

Based on the findings, in the last part, there are proposals that would lead to the optimization of accounting and tax depreciation issues. The first suggestion is to extend the period of the depreciation for accounting purposes according to the expected period of utilization of assets in the company. Another suggestion is that the accounting entity will depreciate the assets to 95% of their initial value and the remaining 5% will be kept in reserve for further depreciation. And lastly, it is recommended to check the status of the actual depreciation of assets.

Keywords: Fixed assets, depreciation, accounting depreciation, tax depreciation, profit, entry price, purchase price, wear and tear

Obsah

1	Úvod	10
2	Cíl práce a metodika	11
2.1	Cíl práce	11
2.2	Metodika	11
3	Teoretická východiska	12
3.1	Vymezení majetku	12
3.2	Dlouhodobý nehmotný majetek	13
3.2.1	Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku z účetního hlediska	14
3.2.2	Vymezení nehmotného majetku z daňového hlediska	14
3.3	Dlouhodobý hmotný majetek	14
3.3.1	Vymezení dlouhodobého hmotného majetku z účetního hlediska	15
3.3.2	Vymezení dlouhodobého hmotného majetku z daňového hlediska	15
3.4	Oceňování dlouhodobého majetku	16
3.4.1	Ocenění k rozvahovému dni	16
3.4.2	Způsoby oceňování dlouhodobého majetku	16
3.5	Zařazování dlouhodobého majetku do užívání	19
3.6	Technické zhodnocení	19
3.7	Odpisování dlouhodobého majetku	20
3.8	Účetní odpisy	20
3.8.1	Odpisovaný majetek	21
3.8.2	Neodpisovaný majetek	21
3.8.3	Způsoby výpočtu a techniky odpisování	21
3.8.4	Metody účetního odpisování	22
3.8.5	Účtování o odpisech	24
3.9	Daňové odpisy	25
3.9.1	Oprávněné osoby majetek odpisovat	25
3.9.2	Majetek vyloučený z odpisování	25
3.9.3	Metody daňového odpisování hmotného majetku	26
3.9.4	Uplatnění odpisů v plné nebo poloviční výši	33
3.9.5	Daňové odpisování nehmotného majetku	35
4	Vlastní práce	36
4.1	Charakteristika společnosti	36
4.2	Účetní metody oceňování a odpisování dlouhodobého majetku	36
4.2.1	Metody oceňování dlouhodobého majetku	36

4.2.2	Metody odpisování dlouhodobého majetku.....	37
4.3	Dlouhodobý majetek ve společnosti	37
4.3.1	Nákladní výtah	38
4.3.2	Octavia Combi 2,0 TDI.....	41
4.3.3	Fotovoltaická elektrárna.....	42
5	Návrh řešení.....	46
6	Závěr	48
7	Seznam použitých zdrojů.....	50
8	Seznam tabulek.....	51
9	Seznam vzorců	51
10	Přílohy.....	52

1 Úvod

Pojem dlouhodobý majetek účetní jednotky se vysvětluje jako souhrn hmotných, nehmotných a finančních hodnot, které jsou použity k podnikání [1, s. 10]. Majetek se dělí na dvě základní skupiny. První skupinou je dlouhodobý majetek a druhou skupinou je majetek oběžný. Zpravidla je dlouhodobý majetek v podniku jedna z nejvýznamnějších složek aktiv [1, s. 11].

Do dlouhodobého majetku patří takový majetek, který je podnikem využíván po delší dobu, konkrétně delší než jeden rok. Dlouhodobý majetek není spotřebován najednou, avšak je postupně opotřebováván. Toto opotřebení vyjadřujeme účetně jako odpisy [1, s. 9].

Odpisy tedy amortizace se dělí do dvou skupin a to na odpisy účetní nebo daňové. Odpisy jsou specifickým nákladem, do kterého se postupně přenáší hodnota dlouhodobého majetku. Účetní odpisy tedy popisují míru opotřebení majetku v závislosti na době životnosti. Tento majetek je odepisován z pořizovací ceny maximálně do její výše.

Podnik si pro vypočtení účetních odpisů sestaví odpisový plán. Zvolený postup odpisování musí podnik popsat ve svém odpisovém plánu, vnitropodnikové směrnici a na interní kartu každého dlouhodobého majetku.

Daňové odpisy jsou vedeny podle zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb.. Tento zákon účetním jednotkám říká, jak počítat daňové odpisy nezávisle na opravdové době životnosti dlouhodobého majetku. A proto, aby byla dodržena zásada poctivého zobrazení, by měla být odlišnost mezi daňovými a účetními odpisy.

Hlavní rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy je ten, že daňové odpisy jsou daňově uznatelným výdajem, zatímco účetní nikoliv. Proto se musí upravit základ daně o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Pokud podnik chce pořídit dlouhodobý majetek, měl by provést řadu propočtů a zvážit všechny alternativy. Z důvodu nalezení nejvýhodnějšího způsobu odpisování.

Problematika okolo účetních a daňových odpisů je žhavé téma a to dokazují časté změny, které přicházejí ze strany našich zákonodárců. Jeden z velmi důležitých aspektů jak ovlivnit výsledek hospodaření daného podnikatelského subjektu je pochopit rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

V teoretické části bakalářské práce je charakterizována problematika účetních a daňových odpisů a jejich dopad na výsledek hospodaření podnikatelského subjektu.

Cílem této práce je provést zhodnocení odpisové politiky vybraného podnikatelského subjektu (KOVODRUŽSTVO, výrobní družstvo v Žebráku).

Dále zhodnotit správnost odpisování dlouhodobého majetku u tohoto podnikatelského subjektu a to jak z hlediska účetního i z hlediska daňového.

Dílním cílem je navrhnout opatření, která povedou k optimalizaci způsobu odpisování dlouhodobého majetku u vybraného podnikatelského subjektu.

2.2 Metodika

V teoretické části bakalářské práce je na základě prostudované odborné literatury a právních předpisů České republiky týkajících se odpisování dlouhodobého majetku sestavena literární rešerše práce. Literární rešerše se týká dlouhodobého majetku a problematiky odpisování.

V praktické části nejprve je provedena charakteristika vybraného podnikatelského subjektu (KOVODRUŽSTVO, výrobní družstvo v Žebráku) a je popsán dlouhodobý majetek, se kterým společnost disponuje. Následně je provedeno zhodnocení stávajícího způsobu odpisování u konkrétního subjektu a jsou navrženy opatření, která napomohou k optimalizaci způsobu odpisování dlouhodobého majetku.

V poslední části je následně navrženo řešení, které má potenciál po uvedení do praxe vést k optimalizaci způsobu odpisování dlouhodobého majetku u vybraného podnikatelského subjektu.

3 Teoretická východiska

3.1 Vymezení majetku

Majetek, který slouží k podnikatelské činnosti je členěn na dvě základní skupiny, a to na majetek oběžný a majetek dlouhodobý. Oběžný majetek je určen k jednorázové spotřebě. Zatímco dlouhodobý majetek je vyjadřován tím, že délka použitelnosti nebo sjednaná doba splatnosti při vzniku účetního případu, je delší než jeden rok [5, s. 10].

V případě dlouhodobého majetku je třeba vzít na vědomí, že účetní a daňová spotřeba bývá rozložena do několika účetních a zdaňovacích období. U dlouhodobého majetku tedy není možné zahrnout celou vstupní cenu do účetních a daňových nákladů v jediném období. Tato cena je přenášena postupně do nákladů díky odpisům dlouhodobého majetku ve více obdobích [5, s. 9].

Odpisy dlouhodobého majetku se dělí na odpisy účetní a daňové. Obě dvě skupiny mají svá specifika, proto i dlouhodobý majetek musí být rozdělen jak z hlediska účetního, tak i daňového [5, s. 9].

Dlouhodobý majetek z hlediska účetního je vymezen v § 19odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, přesněji je dále definován ve vyhlášce Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., v platném znění, konkrétně s § 6 až 8. Dlouhodobý majetek z hlediska daňového je vymezen v zákoně o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., dále uváděn jako ZDP. [5, s. 10].

Dle vyhlášky Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. se dlouhodobý majetek dělí na tři skupiny nehmotný, hmotný a finanční. Finanční majetek nebude blíže definován, protože není odpisován [5, s 10].

Do finančního majetku jsou řazeny peníze v hotovosti, valutovaná pokladna, peníze na bankovních účtech. Finanční majetek není odpisován, protože nedochází k jeho opotřebení [5, s. 203].

3.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Do skupiny nehmotného dlouhodobého majetku z hlediska účetního patří hlavně:

- **Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje.** Jedná se o výsledky úspěšně provedených prací, avšak nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv. Tyto výsledky jsou získány samostatně od jiných osob a za předpokladu, že nejsou součástí nabytého dlouhodobého majetku a jeho ocenění. Nebo výsledky, které osoba vytvořila vlastní činností, a to za účelem následného opakovaného prodeje [5, s. 11].
- **Software** je programové vybavení, včetně výdajů, které jsou spojeny s vytvořením webových stránek. O software se jedná, pokud není součástí již nabytého hardwarového zařízení a je získán od jiných osob samostatně. Dále je zde zařazen software, který je vytvořen vlastní činností účetní jednotky, avšak je vytvořen za účelem obchodování s ním [7, s. 69].
- **Ocenitelná práva** jsou především výsledky duševní a tvůrčí činnosti, předměty průmyslového a obdobného vlastnictví a práva podle zákona o ochraně průmyslových vzorců, o vynálezech či o ochranných známkách [1, s. 54]
- **Goodwill** je pojem označující rozdíl mezi tržní hodnotou firmy a jejími aktivy snížené o závazky. Dále označuje hodnotu nehmotného majetku, který společnost přímo nevlastní. Jedná se například o dobré vztahy se zákazníky, jméno firmy a dále. Goodwill může vyjadřovat postavení společnosti na trhu nebo také kvalitu poskytovaných služeb a tradici [3, s. 40].
- **Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek.** Do dlouhodobého nehmotného majetku jsou zahrnována technická zhodnocení, která jsou rovna nebo převyšují svým oceněním 40 000 Kč. A drobný nehmotný majetek, který je součástí výše definovaného dlouhodobého nehmotného majetku. [3, s. 39].

3.2.1 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku z účetního hlediska

Výše uvedené složky majetku musí splňovat dobu použitelnosti delší než 1 rok. Dobou použitelnosti se myslí doba, po kterou je majetek využitelný pro podnikatelskou činnost. Dále musí překračovat hodnotu ocenění, kterou si účetní jednotka určuje sama. Také musí respektovat princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

[8, s. 96].

3.2.2 Vymezení nehmotného majetku z daňového hlediska

Účetní předpisy pracují s pojmem „dlouhodobý nehmotný majetek“, zatímco ZDP používá pojem pouze „nehmotný majetek“. ZDP akceptuje vlastní účetní vymezení dlouhodobého nehmotného majetku a také účetní odpisy uplatněné ve výsledku hospodaření a základu daně. Kategorie nehmotného majetku je vymezena v § 32a ZDP. Mezi nehmotný majetek, který lze pro účely ZDP v současné době odpisovat se řadí: zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek, a pokud jeho vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti delší než 1 rok [1, s. 60].

3.3 Dlouhodobý hmotný majetek

V dlouhodobém hmotném majetku jsou zahrnuty:

- **pozemky,**
- **stavby** (bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti),
- **hmotné movité věci a jejich soubory** (O hmotné movité věci se jedná, pokud jejich provozně-ekonomické funkce přesahují více než jeden rok a převyšují výši ocenění dané účetní jednotkou. Obě z těchto podmínek musí být splněny zároveň, pokud jen jedna není, nejedná se o hmotně movitou věc, ale jedná se o drobný hmotný majetek nebo spotřební materiál, který se zahrnuje přímo do nákladových účtů [1, s. 58].

U souborů hmotně movitých věcí platí stejné podmínky jako pro hmotně movité věci. Jako soubor může být označován dílčí část určitého výrobního nebo jiného celku, celé technologické zařízení nebo se může jednat o soubor vzájemně

propojených předmětů či zařízení, které zabezpečují funkčnost zařízení či strojů), [3, s. 19],

- **dospělá zvířata a jejich skupiny** jsou za dlouhodobý majetek považovány, pokud je jejich doba použitelnosti delší než 1 rok a jejich ocenění přesáhlo hodnotu určenou účetní jednotkou, pokud tyto podmínky nejsou splněny, účtuje se jako o zásobách [1, s. 62],
- **pěstitelské celky trvalých porostů** jsou zařazeny mezi dlouhodobý majetek bez ohledu na výši ocenění dlouhodobým hmotným majetkem. Pěstitelské celky trvalých porostů však musí vykazovat plodnost delší než tři roky a splňovat následující tři podmínky:
 - a) hustota osázení ovocných stromů na souvislém pozemku o výměře 0,25 ha musí být alespoň 90 stromů na 1 ha,
 - b) hustota osázení ovocných keřů na souvislém pozemku o výměře 0,25 ha musí být alespoň 1 000 keřů na 1 ha,
 - c) chmelnice a vinice jsou bez dalších podmínek [3, s. 24].
- **Jiný dlouhodobý hmotný majetek**

Do této skupiny je zahrnuto například technické zhodnocení, které nezvyšuje vstupní a zůstatkovou cenu hmotného majetku, technické rekultivace, výdaje související s finančním leasingem [3, s. 27].

3.3.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku z účetního hlediska

Složky majetku výše uvedené musí splňovat dobu použitelnosti (s výjimkou pozemků a staveb) delší než 1 rok. Pro zařazení majetku do dlouhodobého majetku je u vybraných položek důležitá také výše ocenění, kterou si účetní jednotka určuje sama. Jedná se například o položku dospělá zvířata nebo hmotné movité věci a jejich soubory [1, s. 60].

3.3.2 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku z daňového hlediska

Hmotný majetek je vymezen § 26 ZDP. I přes výraznou shodu ve vymezení hmotného majetku mezi účetními a daňovými předpisy je hmotný majetek pro účely ZDP definován o něco úžeji, stejně jako tomu bylo u nehmotného majetku [1, s. 63].

Hodnota vstupní ceny hmotně movitých věcí musí převyšovat 40 000 Kč a provozně-technická funkce musí být delší než 1 rok. Pěstitelské celky trvalých porostů musí mít plodnost delší než 3 roky. Hodnota dospělých zvířat musí převyšovat hodnotu 40 000 Kč [1, s 63].

3.4 Oceňování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek lze nabýt, pořídit několika formami. Může se jednat o formu v podobě koupě, vytvoření majetku ve vlastní režii, nabytí majetku bezúplatnou formou (tj. darováním, zděděním) nebo přemístěním z osobního užívání k užívání v podniku [1, s. 61].

Správné určení hodnoty, tedy ceny majetku je velmi důležité pro výpočet účetních a daňových odpisů. Tato hodnota představuje výši ocenění, ze které se bude dlouhodobý majetek odpisovat [5, s. 20, 21].

Oceňování dlouhodobého majetku z účetního hlediska je vymezeno § 24-27 zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. V § 24 odst. zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví jsou vymezeny dva základní okamžiky ocenění majetku:

- okamžik uskutečnění účetního případu způsobu podle § 25,
- ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje, způsobu podle § 27 zákona [6, s. 96].

3.4.1 Ocenění k rozvahovému dni

Ocenění k rozvahovému dni je účetní jednotka povinna zaznamenat v účetních knihách. Účetní jednotka by měla ke dni provedení účetní závěrky postupovat tak, že ocení všechn majetek, a současně by měla zjistit, zda se hodnota majetku neliší od hodnoty, která je uvedena v účetnictví. Pokud je hodnota majetku zjištěná k rozvahovému dni, nižší než hodnota, která je uvedena v účetnictví, musí účetní jednotka toto snížení hodnoty vyjádřit, a to pomocí rezerv, opravných položek a odpisů [2, s. 98].

3.4.2 Způsoby oceňování dlouhodobého majetku

U způsobů ocenění dlouhodobého majetku lze použít 3 základní typy cen, a to pořizovací cenu, vlastní náklady nebo reprodukční pořizovací cenu.

- **Pořizovací cenou** je oceňován dlouhodobý majetek, který je pořízen za úplatu. Pořizovací cena je chápána jako cena, za kterou byl majetek pořízen spolu s náklady spojené s pořízením.
- **Vlastními náklady** je oceněn takový dlouhodobý majetek, který vznikl ve vlastní režii dané účetní jednotky. Vlastní náklady představují náklady, které byly vynaloženy na výrobu daného majetku.
- **Reprodukční pořizovací cena** se využívá při oceňování dlouhodobého majetku, který je pořízený bezúplatnou formou nebo také, když u majetku vzniklého vlastní režií nelze určit výše vlastních nákladů. Reprodukční pořizovací cena vyjadřuje cenu, za kterou by byl daný majetek pořízen v době jeho zúčtování [5, s. 21].

Mimo pořizovací cenu jsou součástí ocenění dlouhodobého majetku, také náklady spojené s pořízením majetku, které jsou vynaložené do doby uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání.

Tyto náklady jsou definovány § 47 vyhlášky č 500/2002 Sb.

Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku nebo jeho části a technického zhodnocení s ohledem na povahu pořizovaného majetku a způsob jeho pořízení do doby stanovené v § 6 odst. 8 nebo v § 7 odst. 11 je cena, za kterou byl majetek pořízen a zejména náklady na:

- a) přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce,
- b) úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,
- c) odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- d) průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,
- e) licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,

- f) vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby. Zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu,
- g) náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkov, nájemci nebo pachtýři nemovitě věci nebo za omezení v obvyklém užívání, jakož i náhrady za předčasně smýcený porost v souvislosti s výstavbou,
- h) úhradu podílu na:
 - 1. oprávněných nákladech provozovatele přenosové soustavy nebo příslušného provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu,
 - 2. účelně vynaložených nákladech provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a se zajištěním požadované dodávky plynu,
 - 3. účelně vynaložených nákladech dodavatele spojených s připojením a se zajištěním dodávky tepelné energie,
- i) úhrady nákladů za přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikaci účetní jednotce, která má vlastnické právo k dotčenému majetku, anebo která hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků,
- j) zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání. Vzniknou-li při zkouškách použitelné výrobky nebo výkony, jsou výnosy z těchto výrobků nebo výkonů součástí provozních výnosů a náklady na ně (bez odpisů) součástí provozních nákladů. Zkouškami nejsou záběh a osvojení, které jako počáteční vícenáklady zahajované výroby jsou součástí nákladů po uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání,
- k) zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a dekonzervační práce v případě dalšího pokračování. Pokud je pořizování majetku zastaveno trvale, odepíše se pořizovaný majetek při jeho vyřazení do nákladů.

Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení zejména nejsou:

- a) opravy a údržba. Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného

stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady,

- b) náklady nájemce nebo pachtýře na uvedení najatého nebo propachtovaného majetku do předcházejícího stavu,
- c) kursové rozdíly,
- d) smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
- e) nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba^{14d}),
- f) náklady na zaškolení pracovníků,
- g) náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- h) náklady na biologickou rekultivaci,
- i) náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání [5, s. 21].

3.5 Zařazování dlouhodobého majetku do užívání

Účetní předpisy vyžadují, aby pořízené aktivum bylo zařazeno do stavu schopného k užívání. Tím se stává dlouhodobým majetkem se všemi důsledky. Zařazení majetku do užívání je důležité pro správné určení vstupní ceny a pro začátek odpisování dlouhodobého majetku. Pořizovaný majetek se stává majetkem schopného k užívání, tehdy, když jsou splněny stanovené právní předpisy, a dále splnění technických funkcí daného majetku [1, s. 68].

3.6 Technické zhodnocení

Využíváním majetku dlouhodobého charakteru s sebou přináší potřebu úprav, tyto úpravy mohou být za účelem opravy, údržby, a také za účelem technického zhodnocení majetku. Z účetního i daňového hlediska rozlišujeme opravu, údržbu a technické zhodnocení [1, s. 68].

Oprava slouží k uvedení majetku do původního či provozuschopného stavu po jeho předchozím poškození. Tímto úkonem je chápáno i využití nepůvodních dílů, materiálů a technologií. Avšak tímto úkonem nesmí dojít k samotnému technickému zhodnocení majetku. Údržba je definována jako činnost omezující opotřebení, odstraňující drobné poruchy a také slouží jako prevence před další závadou. Oprava a údržba jsou vymezeny účetními předpisy (§ 47 odst. 2 vyhlášky), technické zhodnocení je vymezeno jednotlivými právními normami pro účetní i daňové účely [1, s. 68, 69].

Technickým zhodnocením se rozumí úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku po jeho zařazení do užívání za předpokladu, že tím došlo ve zdaňovacím období k překročení částky stanovené § 33 ZDP a je vyčíslena na 40 000 Kč. Výdaje, které jsou vynaloženy na technické zhodnocení, nelze uplatnit jednorázově jako přímé výdaje ale, stávají se součástí ocenění dlouhodobého majetku [1, s. 69].

3.7 Odpisování dlouhodobého majetku

Užíváním dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku vzniká opotřebení (morální nebo fyzické). Toto opotřebení musí být účetně vyjádřeno. K tomuto vyjádření slouží účetní odpisy [6, s. 96].

Odpisy vyjadřují snížení ekonomického prospěchu, proto se účtují na účet nákladů. Principem odpisování je rozložení pořizovací ceny dlouhodobého majetku jako náklad do více zúčtovacích období. Pořízení dlouhodobého majetku neovlivní výsledek hospodaření podniku hned, ale částečně ho ovlivňuje po dobu životnosti tohoto majetku [1, s. 74].

3.8 Účetní odpisy

Účetní odpisy slouží k vyjádření trvalého snižování hodnoty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku po dobu jeho užívání. Toto vyjádření musí odpovídat skutečné míře opotřebení. Výše odpisů a zůstatkové ceny se zjišťuje pomocí oprávek [1, s. 74].

Účetní jednotka je plně kompetentní k výběru formy a techniky odpisování. Avšak podnikatelé, které nejsou účetními jednotkami, nejsou vázány účetními předpisy, a proto

nemusí účetní odpisy evidovat. Účetní předpisy jsou definovány v § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví [5, s. 37].

3.8.1 **Odpisovaný majetek**

Majetek, který lze odpisovat je přesně definován v § 28 zákona o účetnictví:

Podle paragrafu 56 odst, 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se dále odpisuje:

- a) dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání od vlastníka, majitele nebo jiné oprávněné osoby; majetek odpisuje též oprávněná osoba, pokud o majetku účtuje,
- b) technické zhodnocení u účetní jednotky, která dlouhodobý odpisovaný majetek úplatně nebo bezúplatně užívá a provedla na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet,
- c) technické zhodnocení drobného nehmotného a hmotného majetku,
- d) ložisko nevyhrazeného nerostu nebo jeho část (dále jen "ložisko") na pozemku koupeném nebo nabytém vkladem po 1. lednu 1997,
- e) soubor hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, a to i v případě, že je sestaven z hmotných movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění,
- f) preferenční limit, který lze odpisovat podle času nebo výkonů [5, s. 38].

3.8.2 **Neodpisovaný majetek**

Do skupiny majetku, který není odpisován, je zařazen hlavně takový majetek, který nepodléhá opotřebení jak fyzickému či morálnímu. Jedná se tedy hlavně o pozemky, umělecká díla, která nejsou součástí staveb [9, s. 140].

Dále není odpisován nedokončený majetek, technické zhodnocení, finanční majetek, zásoby, pronajatý majetek, preferenční limity, které není možné odpisovat podle času nebo výkonu a povolenky na emise [5, s. 39].

3.8.3 **Způsoby výpočtu a techniky odpisování**

Každá účetní jednotka je povinna sestavit svůj odpisový plán. Odpisovým plánem si účetní jednotka určuje způsob výpočtu a účtování odpisů. Odpisový plán obsahuje

soupis odpisovaného majetku, soupis všech konkrétních metod, které budou účetní jednotkou použity k odpisování. Dále obsahuje roční, popř. měsíční sazby odpisů či způsob jejich stanovení [1, s. 75].

Účetní předpisy přímo nevymezují dobu odpisování. Účetní jednotka si tuto dobu určuje sama. Minimální doba odpisování musí být vyšší než jeden rok, protože doba použitelnosti musí být delší než jeden rok. Maximální doba odpisování není stanovena až na výjimky. A to je například goodwill, který je odpisován rovnoměrně maximálně do 60 měsíců. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru [5, s. 42].

Dlouhodobý majetek se odpisuje do výše jeho ocenění při pořízení. Účetní jednotka není povinna odpisovat majetek do výše jeho ocenění, protože může zohlednit délku jeho využívání, ale také jeho zbytkovou hodnotu, za kterou by byl majetek při svém vyřazení realizován. Součet vykázáných odpisů a zůstatkové hodnoty nesmí přesáhnout výši jeho pořizování [1, s. 75].

3.8.4 Metody účetního odpisování

Časová metoda

Rovnoměrné účetní odpisy

Tuto metodu lze využít u majetku, který je rovnoměrně opotřebován. Může se jednat například o nákladní automobil, který každé účetní období najede podobný počet kilometrů. Tedy může vzniknout předpoklad, že u takového vozu bude vznikat opotřebování rovnoměrně po celou dobu jeho používání. To znamená, že jeho hodnota se bude pravidelně snižovat [5, s. 45].

Použitím rovnoměrných účetních odpisů je přenesena do účetních nákladů a odepsána vždy totožná hodnota vstupní ceny majetku. K výpočtu hodnoty ročního odpisu lze využít tento vzorec:

Vzorec 1: Rovnoměrné účetní odpisy

$$O = \frac{VC}{t},$$

Zdroj: Valouch, 2012

kde: VC = vstupní cena majetku,

t = doba odpisování.

Pokud by byl majetek pořízen v průběhu účetního období, je nutno správně určit správnou část odpisu k tomuto účetnímu období [5, s. 45].

Zrychlené (degresivní) odpisy

Degresivní odpisy jsou využívány k výpočtu odpisů u majetku, u kterého dochází k největší ztrátě na hodnotě především v prvních letech jeho použití. V tomto případě se jedná hlavně o výpočetní techniku [5, s. 47].

Využitím zrychlených odpisů dochází k tomu, že v každém následujícím roce je odepsána nižší částka než v roce předchozím. To znamená, že největší odpis je vykázán v prvním roce a nejmenší v posledním roce odpisování. K výpočtu degresivního odpisu slouží například tento vzorec:

Vzorec 2: Zrychlené (degresivní) odpisy

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

Zdroj: Valouch, 2012

kde: VC je vstupní cena,
t je doba odpisování,
i je rok odpisování [5, s. 47].

Zpomalené (progresivní) odpisy

Metoda progresivních odpisů je využívána u majetku, která svou hodnotu nejvíce ztrácí až ke konci své životnosti. Tato situace nastává například u budovy, ve které účetní jednotka bude plánovat do budoucnosti provádět výrobu, která však bude negativně působit na stav této budovy [5, s. 49].

V tomto případě lze předpokládat, že do okamžiku zahájení výroby bude fyzické opotřebení mnohem nižší než po něm. Využitím metody zrychlených odpisů dochází k tomu, že v každém následujícím roce je odepsána vyšší částka než v roce předchozím.

K výpočtu progresivních odpisů lze použít tento vzorec:

Vzorec 3: Zpomalené (progresivní) odpisy

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

Zdroj: Valouch, 2012

kde: VC je vstupní cena,
t je doba odpisování,
i je rok odpisování [5, s. 49].

Metoda výkonová

Využití výkonové metody je vhodné pro majetek, u kterého je míra opotřebení zcela závislá na jeho používání. Příkladem mohou být výrobní stroje. Při využití výkonové metody jde v podstatě o výpočet odpisového koeficientu. S pomocí odpisového koeficientu je potom v závislosti na míře využití majetku odpisován jeho hodnota.

Vzorec 4: Metoda výkonová

$$\text{Odpisový koeficient} = \frac{VC}{PKVDV}$$

Zdroj: Valouch, 2012

kde: VC je vstupní cena,
PKVDV je počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem.

Odpisy v jednotlivých letech = odpisový koeficient · skutečný počet výrobků v daném roce [5, s. 50, 51].

3.8.5 Účtování o odpisech

Účtování o odpisech je prováděno ve prospěch účtů účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo účtové skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku souvztažně na vrub účtu 551 – Odpisy [1, s. 77, 78].

3.9 Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou položky, které snižují základ odváděné daně z příjmů. Proto nejsou přímou povinností, ale právem poplatníků daně z příjmů. Uplatnění daňových odpisů je čistě na rozhodnutí podnikatelského subjektu [5, s. 57].

Daňové odpisy jsou přesně definovány v zákonu o daních z příjmu č. 586/1992 Sb. U hmotného majetku se daňové odpisy uplatňují bez výjimky, pokud daný majetek již byl zařazen do užívání v podniku. U nehmotného majetku se jejich uplatnění odvíjí od okamžiku zaevidování. Nehmotný majetek se daňově odpisuje u poplatníka, který majetek zaevidoval do 31. 12. 2000 (daňové odpisy se vypočítávají podle ZDP ve znění platném do 31. 12. 2000) a nehmotný majetek, který byl zaevidován od zdaňovacího období od roku 2004 [1, s. 78].

3.9.1 Oprávněné osoby majetek odpisovat

Osoby oprávněné k odpisování majetku jsou definovány v §28 ZDP. Hmotný majetek je oprávněn odpisovat vždy pouze jeden poplatník. Odpisovatelem je:

- a) poplatník, který má k hmotnému majetku vlastnické právo,
- b) organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu,
- c) státní příspěvková organizace, státní podnik nebo jiná státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu,
- d) podílový fond, jehož součástí je hmotný majetek,
- e) svěřenský fond, jehož součástí je hmotný majetek,
- f) nástupnická obchodní korporace zanikající nebo rozdělované obchodní korporace při přeměně.

3.9.2 Majetek vyloučený z odpisování

Jednotlivé majetkové složky, kterými nelze formou odpisů zatížit základ daně jsou definovány ustanovením § 27 ZDP.

Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je

- a) bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevýší 40 000 Kč,

- b) pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří,
- c) hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- d) 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,
- e) movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- f) hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,
- g) inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, 20), pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,
- h) hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění dluhu převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto dluhu a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní odpisovatel, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce,
- i) hmotný majetek, u něhož odpisy nebo zahraniční položky obdobného charakteru jako odpisy uplatňuje jiná osoba než odpisovatel podle tohoto zákona, jde-li o
 1. pronajatý hmotný majetek,
 2. hmotný majetek, který je předmětem finančního leasingu,
- j) hmotný majetek nabytý darováním, jehož nabytí bylo od daně z příjmů osvobozeno nebo nebylo předmětem daně.

3.9.3 Metody daňového odpisování hmotného majetku

Způsoby daňového odpisování majetku jsou definovány v § 30-32 ZDP. V § 30 odst. 1 ZDP daňový poplatník roztrídí svůj hmotný majetek do příslušných odpisových skupin v prvním roce odpisování dle přílohy č. 1 ZDP. ZDP od roku 2008 definuje pro hmotný majetek šest odpisových skupin. § 30 odst. 1 ZDP přiřazuje odpisovým skupinám minimální doby odpisování:

Tabulka 1: Odpisové skupiny daňového odpisování

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

Zdroj: Skálová, 2016

Doba odpisování v tabulce se nevztahuje na hmotný majetek, u kterého během odpisování byla prodloužena doba odpisování [4, s. 45].

V zásadě platí, že do skupiny 1 až 3 je zařazován majetek movitý a do skupiny 4 až 6 majetek nemovitý. Hmotný majetek, který není možno zařadit do žádné odpisové skupiny a je zatříděný podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC, spadá do 5. odpisové skupiny. Majetek zatříděný podle Klasifikace produkce CZ- CPA pak spadá do 2. odpisové skupiny [5, s. 62].

Zákonem o daních z příjmů jsou definovány čtyři základní techniky odpisování:

- odpisování rovnoměrné,
- odpisování zrychlené,
- odpisování výkonové
- odpisování specifickou technikou, určenou k odpisování částí zařízení využívaných k výrobě elektrické energie ze slunečního záření [1, s. 80].

Rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku

Jedním ze základních způsobů daňového odpisování hmotného majetku je rovnoměrné odpisování. Při výpočtu odpisů tímto způsobem se postupuje v souladu § 31 ZDP. Rovnoměrné odpisy se vypočítávají pomocí vstupní ceny a ročních odpisových sazeb. K výpočtu rovnoměrného odpisování lze použít následující vzorec:

Vzorec 5: Rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku

$$RO = \frac{VC \cdot OS}{100},$$

Zdroj: Valouch, 2012

kde: RO = roční odpis,
VC = vstupní cena,
OS = roční odpisová sazba.

Roční sazby jsou stanoveny v § 31 ZDP ve čtyřech tabulkách přiřazených daným odpisovým skupinám [5, s. 65].

a) Roční odpisová sazba pro hmotný majetek bez zvýšení odpisů v prvním roce

Tabulka 2: Roční odpisová sazba pro hmotný majetek bez zvýšení odpisů v prvním roce

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	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2,

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

b) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

Roční odpisovou sazbu při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20% může použít poplatník s:

- převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním odpisovatelem stroje pro zemědělství a lesnictví, v klasifikaci produkce CZ-CPA označeného kódem 28.3.
- Za poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou se pro účely ZDP považuje poplatník, u něhož příjmy z této činnosti činily v předcházejícím zdaňovacím období více než 50 % z celkových příjmů.

Tabulka 3: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním 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

c) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

Užití těchto sazeb je povoleno u:

- zařízení pro čištění a úpravu vod označeného v Klasifikaci CZ-CPA kódem 28.29.12 a využívaného v stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC do podtřídy 125113,
- třídících a úpravárenských zařízení na zhodnocení druhotných surovin zahrnutých v oddílu 28 Klasifikace produkce CZ-CPA, pomocí něhož jsou zpracovány druhotné suroviny specifikované ve třídě CZ-CPA 38.32.

Tabulka 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním 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

d) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

Roční odpisovou sazbu podle odstavce nelze uplatnit u:

- letadel, pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě vydané koncese a provozovateli leteckých škol,
- motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby na základě vydané

koncese a provozovateli autoškol nebo pokud se nejedná o osobní automobily v provedení speciální vozidlo podskupiny sanitní a pohřební

- hmotného majetku v klasifikaci produkce CZ-CPA označeného kódem 27.5 (spotřebiče převážně pro domácnost) a kódem 30.12 (rekreační a sportovní čluny).

•

Tabulka 5: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním 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

Zrychlené odpisování

Zrychlené odpisování je odpisování nerovnoměrně. To znamená, že větší část hodnoty majetku je přenesena do nákladu v prvních letech odpisování. V následujících letech je tato hodnota postupně snižována. K výpočtu zrychlených odpisů jsou přiřazeny následující koeficienty.

Tabulka 6: Koeficient pro zrychlené odpisování

Koeficient pro zrychlené odpisování			
Odpisová skupiny	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: Chalupa, 2012

K výpočtu zrychlených daňových odpisů je základem v 1. roce odpisování vstupní cena hmotného majetku. V následujících letech se pak jedná o cenu zůstatkovou, resp. se jedná o jeho zvýšenou zůstatkovou cenu, pokud byl majetek technicky zhodnocen během odpisování [1, s. 81].

Roční odpis v prvním roce odpisování

Pokud je poplatník zároveň prvním odpisovatelem majetku, má právo vypočtený odpis v 1. roce odpisování navýšit rovněž o 10%, 15% či 20%. Toto navýšení může uplatnit u majetku, který je vymezen v kapitole o rovnoměrném odpisování.

Vzorec 6: Roční odpis v prvním roce odpisování

$$\mathbf{RO = VC \div K,}$$

Zdroj: Chalupa, 2012

kde: RO je roční odpis,
VC je vstupní cena
K je přiřazený koeficient pro zrychlené odpisování v prvním roce odpisování (K1), náležícího dané odpisové skupině, do níž byl odpisovaný majetek zařazen [1, s. 85].

Roční odpis v dalších letech odpisování

Vzorec 7: Roční odpis v dalších letech odpisování

$$\mathbf{RO = (2 \cdot ZC) \div (K_D - PLO),}$$

Zdroj: Chalupa, 2012

kde: RO je roční odpis,
ZC je zůstatková cena,
K_D je přiřazený koeficient pro zrychlené odpisování v dalších letech odpisování,
PLO je počet let, po která byl majetek již odpisován.

Roční odpis po provedení technického zhodnocení majetku

a) v roce provedení technického zhodnocení, tj. v roce zvýšení zůstatkové ceny

Vzorec 8: Roční odpis po provedení technického zhodnocení majetku

$$RO = (2 \cdot ZC_{zvýšená}) \div K_{zzc},$$

Zdroj: Chalupa, 2012

kde: RO je roční odpis,

ZC je zvýšená zůstatková cena,

K_{zzc} je přiřazený koeficient pro zrychlené odpisování platný pro zvýšenou zůstatkovou cenu [1, s. 86].

b) v dalších zdaňovacích obdobích

Vzorec 9: Odpis v dalších zdaňovacích obdobích

$$RO = (2 \cdot ZC) \div (K_{zzc} - PLO_{zzc}),$$

Zdroj: Chalupa, 2012

kde: RO je roční odpis,

ZC je zvýšená zůstatková cena,

K_{zzc} je přiřazený koeficient pro zrychlené odpisování platný pro zvýšenou zůstatkovou cenu,

PLO_{zzc} je počet let, po která je odpis odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny

[1, s. 86].

Další techniky daňového odpisování

V § 30 odst. ZDP je mimo výše uvedené techniky definovány i další způsoby odpisování (rovnoměrné časové odpisování, výkonové odpisování). Použití těchto způsobů je vázáno na specifický hmotný majetek [1, s. 91].

Rovnoměrné časové odpisování

Roční odpis je stanoven jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání hmotného majetku.

Podle § 30 odst. 4 az 6 ZDP lze tento způsob odpisování použít u:

- otvírek nových lomů, pískoven, hlinišť,
- technické rekultivace, pokud tyto nejsou součástí hmotného majetku, do jehož vstupní ceny jsou zahrnuty,
- dočasných staveb,
- důlních děl,
- hmotný majetek, jehož životnost nebo doba trvání je stanovena v letech obecně závazným předpisem nebo příslušným orgánem na základě zmocnění ve zvláštním zákoně [7, § 30].

3.9.4 Uplatnění odpisů v plné nebo poloviční výši

Poplatníci jsou oprávněni uplatňovat odpisy rovnoměrně vypočtené podle § 31 ZDP či podle odpisů zrychlených vypočtených podle § 32 ZDP. Pokud je tento odpisovaný majetek zaevidován ke konci příslušného zdaňovacího období.

Odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32 lze uplatnit:

- a) z hmotného majetku evidovaného u poplatníka na počátku příslušného zdaňovacího období, dojde-li v průběhu zdaňovacího období
 1. k vyřazení majetku před koncem zdaňovacího období, pokud již v průběhu zdaňovacího období nebyl uplatněn odpis podle bodů 2 a 3,
 2. k převedení majetku na jiné právnické nebo fyzické osoby podle zvláštních právních předpisů, 29a) který je evidován u poplatníka k datu předcházejícímu dni převodu majetku,
 3. k ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, nebo k ukončení nájmu, přeměně, zrušení bez likvidace, zániku bez likvidace, zrušení s likvidací, účinkům rozhodnutí o úpadku nebo k přechodu oprávnění nakládat s majetkem náležejícím do majetkové podstaty z insolvenčního správce na daňový subjekt nebo opačně z majetku evidovaného ke dni ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, ke dni ukončení nájmu, ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace a v ostatních případech zrušení bez likvidace ke dni předcházejícímu den zániku, ke dni předcházejícímu první den

hospodářského roku nebo kalendářního roku při změně účetního období, ke dni předcházejícímu den vstupu do likvidace nebo ke dni předcházejícímu den, ke kterému nastanou účinky rozhodnutí o úpadku, nebo den přechodu oprávnění nakládat s majetkem náležejícím do majetkové podstaty z insolvenčního správce na daňový subjekt nebo opačně. Obdobně postupuje poplatník uvedený v § 2, který v průběhu zdaňovacího období přerušil činnost, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, nebo nájem a tuto činnost nezačal do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém byla činnost přerušena,

4. k ukončení nájemního vztahu při odpisování technického zhodnocení nájemcem (§ 28 odst. 3) nebo při ukončení výpůjčky movitého hmotného majetku (§ 28 odst. 4),
 - b) z hmotného majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období a evidovaného u poplatníka na konci zdaňovacího období, u něhož poplatník pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem podle § 30 odst. 10, a z hmotného movitého majetku, k němuž poplatník nabyt vlastnické právo v průběhu zdaňovacího období splněním dluhu, který byl zajištěn převodem práva, a má tento majetek evidován na konci zdaňovacího období,
 - c) z hmotného majetku evidovaného po celé zdaňovací období u poplatníka, u něhož v průběhu zdaňovacího období nastaly účinky rozhodnutí o úpadku nebo došlo k přechodu oprávnění nakládat s majetkem náležejícím do majetkové podstaty z insolvenčního správce na daňový subjekt a opačně anebo který v průběhu zdaňovacího období vstoupil do likvidace,
 - d) z hmotného majetku evidovaného u poplatníka uvedeného v § 17 za zdaňovací období vymezené v § 21a písm. c), je-li toto zdaňovací období kratší než dvanáct měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích; toto se nepoužije u hmotného majetku za evidovaného u poplatníka v průběhu tohoto zdaňovacího období nebo v průběhu části zdaňovacího období předcházející tomuto zdaňovacímu období, za kterou se podává daňové přiznání podle § 38m odst. 2 písm. a) [7, § 31 a 32].

3.9.5 Daňové odpisování nehmotného majetku

Daňové odpisy nehmotného majetku jsou vymezeny § 32a ZDP. Podle tohoto paragrafu jsou odpisovány nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který účetní jednotka vede v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem, jestliže:

a) byl

1. nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo
2. vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a

b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a

c) doba použitelnosti je delší než jeden rok.

Doba použitelnosti u jednotlivých druhů majetku je podle § 32a ZDP stanovena následovně:

- u nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou.
- v ostatních případech se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušení, a to audiovizuální dílo 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců,
- u nehmotného majetku, nabytého vkladem nebo přeměnou, pokračuje nabyvatel v odpisování započatém původním odpisovatelem za podmínky, že vkladatelem, zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací mohly být odpisy u tohoto nehmotného majetku uplatňovány,
- u nehmotného majetku vloženého poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 může nabyvatel uplatnit v úhrnu odpisy jako výdaje jen do výše úhrady prokázané vkladatelem [7, § 32a].

4 Vlastní práce

V této části bakalářské práce je provedeno zhodnocení konkrétních účetních dat společnosti Kovodružstvo, výrobní družstvo v Žebráku. Tyto data byly společností vykázány ke dni 31. 12. 2016.

4.1 Charakteristika společnosti

Kovodružstvo, výrobní družstvo v Žebráku, právní forma družstvo. Vzniklo v roce 1951. Družstvo tvoří 5 členů, z toho 2 členové jsou právnické osoby.

Společnost se zabývá především kovovýrobou, lisováním, ohýbáním a tvarováním trubek a plechů, povrchovou úpravou práškovými barvami. Do současné doby zůstalo věrno své tradiční výrobě, tj. drobné manipulační technice (ručních vozíků, vozíků s připojením za kolo a rudlů) a dětským vozítkům (koloběžky a tříkolky).

Mezi další výrobky patří sanitární program pro vybavení hygienických zařízení, květinové a oděvní stojany, gumová upínadla, pojízdné kabely a speciální vozíky pro poštovní doručovatele, drobné a doplňkové sportovní pomůcky, potřeby pro drobné chovatele apod. Družstvo se dále podílí na výrobě součástí kolejového vedení tramvají a dalších kooperačních zakázek.

Společnost disponuje se základním kapitálem v hodnotě 500 000 Kč. Ve firmě je zaměstnáno celkem 27 zaměstnanců, z toho jeden je ve vedení společnosti.

Společnost v roce 2016 vykázala záporný výsledek hospodaření ve výši 395 000 Kč. Z důvodu záporného výsledku hospodaření nebyly vytvořeny žádné rezervy.

4.2 Účetní metody oceňování a odpisování dlouhodobého majetku

Způsoby oceňování, odpisování a účetní metody, které společnost použila při sestavení účetní závěrky za rok 2016, jsou následující:

4.2.1 Metody oceňování dlouhodobého majetku

a) Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek se oceňuje v pořizovacích cenách, které obsahují cenu pořízení a náklady s pořízením související.

Dlouhodobý nehmotný majetek nebyl v roce 2016 pořízen, tudíž ani odpisován na vrub nákladů. Dříve pořízený nehmotný majetek je již zcela odepsán. Proto v roce 2016 nedocházelo k žádnému odpisování nehmotného majetku.

b) Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek se oceňuje v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení, náklady na dopravu, clo a další náklady s pořízením související. Úroky z úvěru nejsou součástí pořizovací ceny.

Dlouhodobý hmotný majetek vyrobený ve společnosti se oceňuje vlastními náklady, které zahrnují přímé materiálové a mzdové náklady a výrobní a správní režii. Úroky a další finanční výdaje související s pořízením se zahrnují do jeho ocenění. Výnosy z prodeje výrobků vyrobených při zkouškách tohoto majetku před jeho uvedením do provozu se účtují do provozních výnosů.

Dlouhodobý hmotný majetek se vstupní cenou vyšší než 40 tis. Kč v roce 2016 se odpisuje po dobu ekonomické životnosti.

Náklady na technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku zvyšují jeho pořizovací cenu. Opravy a údržba se účtují do nákladů.

4.2.2 Metody odpisování dlouhodobého majetku

Odpisy jsou vypočteny na základě pořizovací ceny a předpokládané doby životnosti příslušného majetku. Odpisový plán z hlediska daňového se po celou dobu odpisování nemění, pokud není ze zákona přeřazen do jiné odpisové skupiny. Pro nově pořízený majetek je účetní odpisový plán stanoven podle předpokládané doby použitelnosti s ohledem morálního zastarání a fyzického opotřebení.

4.3 Dlouhodobý majetek ve společnosti

Dlouhodobý majetek společnosti je blíže specifikován v následující tabulce. Ve společnosti byl za rok 2014 evidován software, pozemky, stavby, hmotné movité věci a jejich soubory a jiný dlouhodobý finanční majetek.

Tabulka 7: Druhy dlouhodobého majetku ve společnosti 2016 (v tis. Kč)

Druh dlouhodobého majetku	2016			2015
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
Dlouhodobý nehmotný majetek	111	111	0	0
Software	111	111	0	0
Dlouhodobý hmotný majetek	32 350	26 032	6 318	6 747
Pozemky	147	0	147	147
Stavby	16 876	10 739	6 137	6 461
Hmotné movité věci	14 765	14 731	34	57
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	562	562	0	0

Zdroj: Vlastní vypracování 2017

Z tabulky je vidno, že jediným dlouhodobým nehmotným majetkem byl software, avšak tento majetek byl již zcela odepsán. Totéž platí o jiném dlouhodobém majetku. Položka pozemky není odpisována, proto u ní nejsou uvedeny žádné korekce, tedy ani žádné snížení hodnoty. V roce 2016 u položek stavby a hmotné movité věci a jejich soubory došlo v porovnání s rokem 2015 ke snížení hodnoty, a to díky odpisování tohoto majetku. V roce 2016 společnost nepořídila žádný dlouhodobý majetek, ani nedošlo k žádnému technickému zhodnocení již stávajícího majetku.

Pro upřesnění problematiky odpisování dlouhodobého majetku ve společnosti budou uvedeny příklady dlouhodobého majetku a u každého z nich bude podrobně popsáno jejich odpisování:

- Nákladní výtah
- Octavia Combi 2,0 TDI
- Fotovoltaická elektrárna.

4.3.1 Nákladní výtah

Nákladní výtah slouží k přepravě materiálu, výrobků a strojů. Nákladní výtah byl pořízen koupí dne 1. 10. 2012. V tento den přešel do užívání. Jeho pořizovací cena činila

345 715 Kč. Vstupní cena převyšuje výši pro zařazení do dlouhodobého majetku stanovenou účetní jednotkou. V pořizovací ceně byly zahrnuty náklady na montáž, dopravu, materiál a ostatní náklady, které byly potřeba k uvedení výtahu k provozu schopného stavu. Tyto náklady byly ve výši 101 456 Kč.

Účetní odpisy jsou odpisovány rovnoměrně a to po dobu 110 měsíců. Účetní jednotka si stanovila, že majetek odepíše účetně i daňově ke stejnému datu (tj. 31. 12. 2021). Odpisování začalo 1. 11. 2012, tudíž účetní jednotka v prvním roce odpisuje majetek pouze 2 měsíce. Doba odpisování je stanovena odpisovým plánem společnosti. Hodnota účetního odpisu je každý měsíc stejně vysoká. K výpočtu měsíčního účetního odpisu byl použit vzorec 1, hodnota měsíčního účetního odpisu je po zaokrouhlení na celé koruny 3 143 Kč. Účetní odpisy jsou podrobněji popsány v následující tabulce.

Vzorec 10: Výpočet měsíčního účetního odpisu nákladního výtahu (v Kč)

$$\text{Měsíční odpis} = \frac{VC}{t} = \frac{345\,715}{110} = 3\,142,86 \doteq 3\,143$$

Zdroj: Vlastní vypracování 2017

Tabulka 7: Účetní odpisy nákladního výtahu (v Kč)

Rok	Počet odpisovaných měsíců	Roční odpis	Oprávký k 31.12.	Zůstatková cena
2012	2	6 286	6 286	339 429
2013	12	37 716	44 002	301 716
2014	12	37 716	81 718	263 997
2015	12	37 716	119 434	226 281
2016	12	37 716	157 150	188 565
2017	12	37 716	194 866	150 849
2018	12	37 716	232 582	113 133
2019	12	37 716	270 298	85 417
2020	12	37 716	308 014	37 701
2021	12	37 701	345 715	0

Zdroj: Vlastní vypracování 2017

K výpočtu daňových odpisů u nákladního výtahu byla použita metoda zrychlených daňových odpisů. Stavební výtah je zařazen do odpisové skupiny 3 podle podmínek ZDP uvedené v kapitole 3.9.3 Metody daňového odpisování hmotného majetku. Podle tabulky 1 je odpisová skupina 3 odpisována po dobu 10 let. Odpisový koeficient je v prvním roce odpisování 10 a v dalších letech 11 (viz. Tabulka 6).

K výpočtu zrychlených daňových odpisů nákladního výtahu je použit vzorec 6 pro první rok odpisování. Pro zjištění hodnoty odpisů v dalších letech odpisování je použit vzorec 7. Zrychlené daňové odpisy nákladního výtahu jsou blíže popsány v následující tabulce.

Tabulka 8: Daňové odpisy nákladního výtahu (v Kč)

Rok	Odpisový koeficient	Odpis	Zůstatková cena
2012	10,00	34 572	311 143
2013	11,00	62 229	248 914
2014	11,00	55 315	193 599
2015	11,00	48 400	145 199
2016	11,00	41 486	103 713
2017	11,00	34 571	69 142
2018	11,00	27 657	41 485
2019	11,00	20 743	20 742
2020	11,00	13 828	6 914
2021	11,00	6 914	0

Zdroj: Vlastní vypracování 2017

Ke konci roku 2016 byla účetně odepsána částka 157 150 Kč, z čehož pramení, že zůstatková cena nákladního výtahu na konci roku 2016 byla 188 565 Kč. To znamená, že z celkové pořizovací ceny bylo účetně odepsáno 45,46%. Daňově odepsaná částka k roku 2016 byla 242 002 Kč. Zůstatková cena na konci roku 2016 byla 103 713 Kč. Daňově bylo z celkové pořizovací částky odepsáno 70,00 %. Na tomto majetku nebylo použito žádné technické zhodnocení. Nákladní výtah bude zcela odepsán k 31. 12. 2021, avšak počítá se s tím, že bude nadále využíván i po jeho úplném odepsání.

4.3.2 Octavia Combi 2,0 TDI

Osobní vůz Octavia Combi 2,0 TDI slouží ve společnosti k přepravě osob. Konkrétně jednoho z vedoucích pracovníků. Tento vůz byl pořízen koupí 16. 5. 2012, v tento den byl zařazen do užívání. Jeho pořizovací cena činila 645 118 Kč a nezahrnovala žádné další náklady. I v tomto případě je splněna podmínka, že vstupní cena musí převyšovat hodnotu 40 000 Kč.

K výpočtu hodnoty účetních odpisů byla zvolena metoda rovnoměrného odpisování. Společnost odpisuje z účetního i daňového hlediska tento majetek ke stejnému datu (tj. 31. 12. 2016). Doba odpisování stanovená odpisovým plánem společnosti byla v tomto případě 52 měsíců. Odpisování začalo 16. 6. 2016, proto je první rok účetně odepsáno pouze 6 měsíců. I zde byl k výpočtu použit vzorec 1 a výše účetního odpisu je každý měsíc stejně vysoká. Hodnota měsíčního účetního odpisu po zaokrouhlení na celé koruny je 12 407 Kč.

Vzorec 11: Výpočet měsíčního účetního odpisu Octavie Combi 2,0 TDI (v Kč)

$$\text{Měsíční odpis} = \frac{VC}{t} = \frac{645\,118}{52} = 12\,406,12 \doteq 12\,407$$

Zdroj: Vlastní vypracování 2017

Účetní odpisy Octavie Combi 2,0 TDI jsou podrobněji popsány v následující tabulce.

Tabulka 9: Účetní odpisy Octavie Combi 2,0 TDI (v Kč)

Rok	Počet odpisovaných měsíců	Roční odpis	Oprávký k 31.12.	Zůstatková cena
2012	4	49 628	49 628	595 490
2013	12	148 884	198 512	446 606
2014	12	148 884	347 396	297 722
2015	12	148 884	496 280	148 838
2016	12	148 838	645 118	0

Zdroj: Vlastní vypracování 2017

Octavia Combi 2,0 TDI byla daňově odpisována rovnoměrnou metodou. Byla zařazena do odpisové skupiny 2, takže doba odpisování tohoto majetku je 5 let

(viz. tabulka 1). Dle tabulky č. 2 je odpisová sazba v prvním roce 11 a v dalších letech odpisování 22,25.

K výpočtu rovnoměrných daňových odpisů je použit vzorec č. 5. Je však důležité nezapomenout, že odpisová sazba je v dalších letech odlišná od odpisové sazby v prvním roce odpisování. Rovnoměrné daňové odpisování Octavie Combi 2,0 TDI je blíže popsáno v následující tabulce.

Tabulka 10: Daňové odpisy Octavie Combi 2,0 TDI (v Kč)

Rok	Odpisová sazba	Odpis	Zůstatková cena
2012	11,00	70 693	574 155
2013	22,25	143 539	430 616
2014	22,25	143 539	287 077
2015	22,25	143 539	143 358
2016	22,25	143 538	0

Zdroj: Vlastní vypracování 2017

Ke konci roku 2016 bylo z tohoto osobního vozu účetně i daňově odepsáno 645 118 Kč. Pořizovací cena byla ve stejné výši. To znamená, že ve dne 31. 12. 2016 byl osobní vůz Octavia Combi 2,0 TDI zcela odepsán. Avšak tento osobní automobil je ve společnosti i nadále využíván ke svým účelům i po svém úplném odepsání.

4.3.3 Fotovoltaická elektrárna

Fotovoltaická elektrárna slouží k výrobě elektřiny ze slunce pro výrobu výrobků ve společnosti. Díky této elektrárně, která je umístěna na střeše výrobní haly, je dosaženo snížení nákladů na spotřebované energie.

Elektrárna byla uvedena do provozu 1. 1. 2011. Vstupní cena činila 4 018 000 Kč. V pořizovací ceně byly zahrnuty ostatní náklady na montáž, materiál, dopravu a další náklady, které byly použity k uvedení elektrárny do provozu schopného stavu. Náklady činily 1 018 246 Kč.

Elektrárna je účetně odpisována pomocí rovnoměrných odpisů, stejně jak tomu bylo v předchozích příkladech. Odpisování začalo 1. 2. 2011. Dle odpisového plánu je doba odpisování 239 měsíců. Tato doba je stanovena odpisovým plánem společnosti. Hodnota účetního odpisu je každý měsíc stejně vysoká. K výpočtu měsíčního účetního

odpisu byl použit vzorec 1, hodnota měsíčního účetního odpisu je po zaokrouhlení na celé koruny 16 812 Kč. Účetní odpisy jsou podrobněji popsány v následující tabulce.

Vzorec 12: Účetní měsíční odpis fotovoltaické elektrárny (v Kč)

$$\text{Měsíční odpis} = \frac{VC}{t} = \frac{4\,018\,000}{239} = 16\,811,72 \doteq 16\,812$$

Zdroj: Vlastní vypracování 2017

Tabulka 11: Účetní odpis fotovoltaické elektrárny (v Kč)

Rok	Počet odpisovaných měsíců	Roční odpis	Oprávky k 31.12.	Zůstatková cena
2010	11	184 932	184 932	3 833 068
2011	12	201 744	386 676	3 631 324
2012	12	201 744	588 420	3 429 580
2013	12	201 744	790 164	3 227 836
2014	12	201 744	991 908	3 026 092
2015	12	201 744	1 193 652	2 824 348
2016	12	201 744	1 395 396	2 622 604
2017	12	201 744	1 597 140	2 420 860
2018	12	201 744	1 798 884	2 219 116
2019	12	201 744	2 000 628	2 017 372
2020	12	201 744	2 202 372	1 815 628
2021	12	201 744	2 404 116	1 613 884
2022	12	201 744	2 605 860	1 412 140
2023	12	201 744	2 807 604	1 210 396
2024	12	201 744	3 009 348	1 008 652
2025	12	201 744	3 211 092	806 908
2026	12	201 744	3 412 836	605 164
2027	12	201 744	3 614 580	403 420
2028	12	201 744	3 816 324	201 676
2029	12	201 676	4 018 000	0

Zdroj: Vlastní vypracování 2017

K daňovému odpisování fotovoltaické elektrárny byla použita metoda rovnoměrného odpisování. Fotovoltaická elektrárna byla zařazena do odpisové skupiny 4, tudíž její doba odpisování je rovna 20 rokům. Odpisová sazba pro první rok odpisování je 2,15 a pro další roky odpisování 5,15 (viz. Tabulka 2).

K vypočtení hodnoty daňových odpisů pomocí rovnoměrné metody je použit vzorec 5. Hodnota odpisu v prvním roce je rovna 86 387 Kč a v dalších letech odpisování je 206 927 Kč. Rovnoměrné daňové odpisy fotovoltaické elektrárny jsou blíže popsány v následující tabulce.

Tabulka 12: Rovnoměrné daňové odpisování fotovoltaické elektrárny (v Kč)

Rok	Odpisová sazba	Odpis	Zůstatková cena
2010	2,15	86 387	3 931 613
2011	5,15	206 927	3 724 686
2012	5,15	206 927	3 517 759
2013	5,15	206 927	3 310 832
2014	5,15	206 927	3 103 905
2015	5,15	206 927	2 896 978
2016	5,15	206 927	2 690 051
2017	5,15	206 927	2 483 124
2018	5,15	206 927	2 276 197
2019	5,15	206 927	2 069 270
2020	5,15	206 927	1 862 343
2021	5,15	206 927	1 655 416
2022	5,15	206 927	1 448 489
2023	5,15	206 927	1 241 562
2024	5,15	206 927	1 034 635
2025	5,15	206 927	827 708
2026	5,15	206 927	620 781
2027	5,15	206 927	413 854
2028	5,15	206 927	206 927
2029	5,15	206 927	0

Zdroj: Vlastní vypracování 2017

Ke dni 31. 12. 2016 bylo účetně odepsáno 1 406 328 Kč z pořizovací ceny 4 018 000 Kč. Zůstatková cena na konci roku 2016 činila 2 611 672 Kč. Z čehož jde odvodit, že na konci roku byla elektrárna odepsána z 35%.

Hodnota daňového odpisu na konci roku 2016 činila 1 327 949 Kč, přičemž zůstatková cena na konci tohoto roku byla 2 690 051 Kč. To znamená, že daňově byla elektrárna v roce 2016 odepsána z 33%. Ke konci roku 2016 nebylo provedeno na elektrárně žádné technické zhodnocení. Pokud to bude možné, počítá se, že elektrárna bude využívána k svému účelu i po roce 2029, kdy dojde k jejímu definitivnímu odepsání.

5 Návrh řešení

Jak bylo zjištěno, společnost Kovodružstvo využívá z hlediska účetního odpisování metodu rovnoměrných měsíčních odpisů. Tato metoda je velmi snadná na výpočet, proto šetří čas účetním zaměstnancům firmy. Z hlediska vyjádření samotného opotřebení majetku tato metoda není špatná, avšak dalo by se navrhnout řešení, které by toto vyjádření opotřebení ještě zpřesnilo a ukázalo skutečné opotřebení daného majetku o něco lépe.

Na příkladech ve vlastní práci bylo zjištěno, že účetní jednotka z hlediska účetního i daňového odpisuje majetek ke stejnému datu. Konkrétně nákladní výtah je účetně odpisován po dobu 9 let a 2 měsíců. Podle ZDP je povinnost odpisovat tento majetek po dobu 10 let. Skutečná životnost daného výtahu je delší než doba jeho odpisování, proto by účetně neměl být po zmiňované době zcela odepsán. Účetní odpisy by měly lépe charakterizovat samotné opotřebení majetku, protože účetní jednotka si stanovuje sama dobu, po kterou bude daný majetek odpisovat.

Daný způsob evidence odpisů, kdy odpisy z daňového i účetního hlediska se rovnají, není z právního hlediska chybný. Z pohledu vyjádření opotřebení majetku, což je jednou z podstat odpisů, však není zcela korektní.

Návrhem řešení této problematiky by bylo. Navrhnout opatření k účetním odpisům, které by lépe kopírovaly opotřebení daného majetku. Účetní jednotka by měla prodloužit dobu odpisování podle očekávané doby, za kterou dojde majetek k úplnému vyřazení z užívání v podniku. Konkrétně u příkladu s nákladním výtahem by se mělo počítat s dobou o 5 let delší, tedy 15 let. Za 15 let by mělo dojít k úplnému vyřazení nákladního výtahu. Z toho vyplývá, že doba odpisování by měla být o 5 let delší než je tomu v této době. Tímto způsobem by účetní odpisy lépe vyjadřovali skutečné opotřebení majetku.

Další možností optimalizace účetního odpisování by mohl být návrh, že účetní jednotka by odpisovala daný majetek pouze do 95% své vstupní ceny. Zbýlých 5% by mohlo sloužit k vyjádření opotřebení majetek, který by dále sloužil k svému účelu i po době odpisování stanovené účetní jednotkou. V případě nákladního výtahu by částka na konci doby odpisování byla 328 429,25 Kč a zbylých 17 285,75 Kč by sloužilo jako rezerva k dalšímu odpisování výtahu, pokud by byl i nadále využíván.

Poslední návrh na optimalizaci je kontrola životnosti dlouhodobého majetku v pravidelných intervalech. Tato kontrola by napomohla k přesnějšímu vyjadřování

účetních odpisů tím, že v pravidelných intervalech by bylo zjištěno skutečné opotřebení a délka životnosti majetku a podle toho by mohly být účetní odpisy pozměňovány, aby lépe plnily svůj účel. Pravidelný interval kontroly by měl být hlavně u hmotného majetku například u automobilů, strojů, nebytových prostor. Podle druhu majetku by se tento interval lišil. U nebytových prostor by stačila kontrola jednou za 5 let, ale obecně u strojů a majetku s kratší životností by měl být tento interval kontroly kratší (asi 1 rok), protože u takového majetku dochází k opotřebení rychleji.

6 Závěr

Cílem práce bylo zhodnotit odpisovou politiku společnosti Kovodružstvo. Dílčími cíli byly hodnocení správnosti odpisování daného podnikatelského subjektu a návrh řešení, které by vedlo k optimalizaci dané problematiky.

Práce byla rozdělena na dvě hlavní části, a to na teoretickou a praktickou. Teoretická část obsahovala teoretická východiska. V úvodu této části byla uvedena definice dlouhodobého majetku, který se dělí na tři základní skupiny, a to na majetek hmotný, nehmotný a finanční. Dále bylo v této části charakterizováno oceňování majetku, jeho odpisování z účetního i daňového hlediska.

V praktické části práce byla uvedena vlastní práce. V této části práce byla charakterizována společnost Kovodružstvo a její dlouhodobý majetek. Také byly uvedeny účetní metody, které jsou ve společnosti využívány k oceňování a odpisování dlouhodobého majetku. Na konci této části bylo na příkladech blíže uvedeno, jakým způsobem firma oceňuje a odpisuje majetek. A v neposlední řadě byly uvedeny návrhy řešení na optimalizaci odpisování dlouhodobého majetku.

Z praktické části práce můžeme odvodit několik skutečností. Z pohledu práce s dlouhodobým majetkem z hlediska účetního a daňového vzniká několik málo odlišností. Z účetního hlediska si účetní jednotka sama určuje výši ocenění, kterou musí překročit majetek, aby se stal dlouhodobým majetkem. Ve společnosti Kovodružstvo tato hranice byla stanovena u hmotného majetku na 40 000 Kč. Účetní jednotka si také sama určuje dobu použitelnosti daného majetku. Z hlediska daňového je výše ocenění majetku a doba odpisování dána podle ZDP. U nehmotného majetku musí hranice ocenění překonat 60 000 Kč a u hmotného 40 000 Kč. Dlouhodobý majetek také musí splňovat podle ZDP dobu použitelnosti aspoň 1 rok.

Z praktických příkladů ve vlastní práci bylo zjištěno, že společnost Kovodružstvo účetně odpisuje majetek rovnoměrnou metodou. Tato metoda dobře popisuje míru opotřebení majetku. Doba odpisování se účetní jednotka určuje sama podle svého odpisového plánu. K daňovému odpisování byly využity odpisy rovnoměrné a zrychlené. Doba odpisování dlouhodobého majetku z daňového hlediska se liší podle zařazení do odpisových skupin. Doba odpisování jednotlivých skupin je dána předpisy uvedené v ZDP.

Bylo zjištěno, že společnost odpisuje majetek účetně i daňově ke stejnému datu. Takové odpisování majetku není právně chybné, ale pro vyjádření samotného opotřebení majetku by bylo lepší účetní odpisy evidovat po celou dobu použitelnosti daného majetku.

V poslední části vlastní práce byly navrženy kroky, které by vedly k optimalizaci odpisování dlouhodobého majetku. Bylo navrženo, aby v odpisovém plánu byla změněna doba účetního odpisování přesněji podle skutečné doby životnosti daného majetku. Dále byla navržena kontrola stavu opotřebení dlouhodobého majetku v pravidelných intervalech. Tak aby účetní jednotka optimalizovala vyjádření skutečného opotřebení majetku.

7 Seznam použitých zdrojů

1. CHALUPA, R. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2012* : úvod do soustavy účetnictví, dlouhodobý majetek mimo finanční majetek, zásoby, cenné papíry, finanční majetek, zúčtovací vztahy, vlastní kapitál, dlouhodobé závazky, úvěry, odložená daň a rezervy, náklady a výnosy, účetní závěrka, účetní a daňová soustava, mezinárodní standardy účetního výkaznictví, mezinárodní účetní standardy. Olomouc: Anag, 2012. ISBN 978-80-7263-726-3.
2. KOVALÍKOVÁ, H. *Zákon o účetnictví 2016 – jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. Olomouc: Anag, 2016. ISBN 978-80-7263-986-1.
3. LOŠŤÁK, M., PRUDKÝ, P. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. Olomouc: Anag, 2015. ISBN 978-80-7263-932-8.
4. SKÁLOVÁ, J. *Podvojný účetnictví 2016*. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-0031-6.
5. VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2012*. Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4114-7.
6. VALDER, Antonín. *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008. 392 s. ISBN 978-80-7353-388-1.
7. ŠTOHL, STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 420 s. ISBN 978-80-7478-366-1.
8. ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2009*. Vyd. 10. Znojmo: [s.n.], 2009. 155 s. ISBN 978-80-87237-12-0.
9. PASEKOVÁ, Marie. *Základy účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2008. 191 s. ISBN 978-80-7318-750-7.
10. Vyhláška č. 500/2002 Sb.
11. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
12. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

8 Seznam tabulek

Tabulka 1: Odpisové skupiny daňového odpisování	27
Tabulka 2: Roční odpisová sazba pro hmotný majetek bez zvýšení odpisů v prvním roce	28
Tabulka 3: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %....	29
Tabulka 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %....	29
Tabulka 5: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %....	30
Tabulka 6: Koeficient pro zrychlené odpisování	30
Tabulka 9: Účetní odpisy nákladního výtahu (v Kč).....	39
Tabulka 10: Daňové odpisy nákladního výtahu (v Kč)	40
Tabulka 11: Účetní odpisy Octavie Combi 2,0 TDI (v Kč).....	41
Tabulka 12: Daňové odpisy Octavie Combi 2,0 TDI (v Kč).....	42
Tabulka 13: Účetní odpis fotovoltaické elektrárny (v Kč)	43
Tabulka 14: Rovnoměrné daňové odpisování fotovoltaické elektrárny	44

9 Seznam vzorců

Vzorec 1: Rovnoměrné účetní odpisy.....	22
Vzorec 2: Zrychlené (degresivní) odpisy.....	23
Vzorec 3: Zpomalené (progresivní) odpisy	24
Vzorec 4: Metoda výkonová.....	24
Vzorec 5: Rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku	28
Vzorec 6: Roční odpis v prvním roce odpisování.....	31
Vzorec 7: Roční odpis v dalších letech odpisování	31
Vzorec 8: Roční odpis po provedení technického zhodnocení majetku	32
Vzorec 9: Odpis v dalších zdaňovacích obdobích.....	32
Vzorec 10: Výpočet měsíčního účetního odpisu nákladního výtahu (v Kč)	39
Vzorec 11: Výpočet měsíčního účetního odpisu Octavie Combi 2,0 TDI (v Kč)	41
Vzorec 13: Účetní měsíční odpis fotovoltaické elektrárny (v Kč)	43

10 Přílohy

Příloha č. 1: Rozvaha společnosti KOVODRUŽSTVO

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 503/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů	ROZVAHA (BALANCE)	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky KOVODRUŽSTVO, výrobní družstvo v Žebráku
	ke dni (v celých tisících Kč)	Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky Na náměstí 11, 12 287 53 Žebrák
	IČ .00028240	

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	45400	26145	19255	18525
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	32471	26143	6328	6757
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	111	111	0	0
B. I. 1.	1. Zřizovací výdaje	005	0	0	0	0
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0	0
	3. Software	007	111	111	0	0
	4. Ocenitelná práva	008	0	0	0	0
	5. Goodwill	009	0	0	0	0
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0	0
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	32350	26032	6318	6747
B. II. 1.	1. Pozemky	014	147	0	147	147
	2. Stavby	015	18878	10739	6137	6461
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	14785	14731	34	57
	4. Pěstelské celky trvalých porostů	017	0	0	0	0
	5. Základní stádo a tažná zvířata	018	0	0	0	0
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	562	562	0	0
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	0	0	0	82
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	0	0	0	0
	9. Ocenovací rozdíl k nabytému majetku	022	0	0	0	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	10	0	10	10
B. III. 1.	1. Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	0	0	0	0
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0	0	0
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	0	0	0	0
	4. Půjčky a úvěry - ovládací a fiducí osoba, podstatný vliv	027	0	0	0	0
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	10	0	10	10
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0	0
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0	0	0