

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky



Bakalářská práce

Význam a funkce odpisů dlouhodobého majetku

Michal Pohořálek

© 2022 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Michal Pohořálek

Ekonomika a management
Provoz a ekonomika

Název práce

Význam a funkce odpisů dlouhodobého majetku

Název anglicky

Significance and function of depreciation of fixed assets

Cíle práce

Cílem bakalářské práce je zhodnotit problematiku odepisování dlouhodobého majetku, význam a funkci odpisů z hlediska podniku a státu.

Metodika

Závěrečná práce bude rozdělena na část teoretickou a analytickou. V teoretické části bude využita metoda sekundárního sběru dat a budou vysvětleny odborné pojmy z oblasti odepisování dlouhodobého majetku. Podkladové údaje budou čerpány z relevantních zdrojů dat a níže uvedeného seznamu literatury. Dále bude využita metoda deskripce daňových a účetních odpisů a jejich význam z hlediska výsledku hospodaření podniku. V analytické části bude provedeno zhodnocení odpisové politiky ve vybrané společnosti na základě analýzy dokumentu a komparace.

Doporučený rozsah práce

30-40 stran textu bez příloh

Klíčová slova

dlouhodobý majetek, hmotný majetek, nehmotný majetek, metody odpisování, účetní odpisy, daňové odpisy, analýza odpisování

Doporučené zdroje informací

ČESKO. DAŇOVÉ ZÁKONY. *Daňové zákony : úplná znění platná v roce 2018 : daně z příjmů, rezervy pro zjištění základu daně z příjmů, daň z přidané hodnoty, daň silniční, daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí, daňový řád : zákon o Finanční správě ČR, Zákon o evidenci tržeb, Zákon o spotřebních daních, Zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní, Vyhlášky, pokyny, stanoviska MF a GFŘ.* Bratislava: DonauMedia, s.r.o., 2017. ISBN 978-80-8183-032-7.

ČESKO. ZÁKONY ATD. *Účetnictví podnikatelů 2017 : novelizovaný zákon od 1.1. 2017 ; Audit : redakční uzávěrka k 9.1. 2017.* Ostrava: Sagit, 2017. ISBN 978-80-7488-206-7.

PELC, V. *Daňové odpisy : strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů.* V Praze: C.H.Beck, 2011. ISBN 978-80-740-0387-5.

PRUDKÝ, P. – LOŠTÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi : komentář, příklady, výklad změn.* Olomouc: ANAG, 2019. ISBN 978-80-7554-219-9.

SKÁLOVÁ, J. *Podvojně účetnictví.* Praha: Grada Publishing, 2018. ISBN 978-80-271-0868-8.

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

Předběžný termín obhajoby

2021/22 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Dobroslava Pletichová

Garantující pracoviště

Katedra ekonomiky

Elektronicky schváleno dne 19. 11. 2021

prof. Ing. Miroslav Svatoš, CSc.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 22. 11. 2021

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 08. 02. 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "*Význam a funkce odpisů dlouhodobého majetku*" 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 14. 3. 2022

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval vedoucí mé práce Ing. Dobroslavě Pletichové za její cenné rady, připomínky a za její čas věnovaný vedení této práce. Poděkování taktéž patří mé rodině a všem mým blízkým, za jejich podporu během celé doby studia.

Význam a funkce odpisů dlouhodobého majetku

Abstrakt

Tématem mé bakalářské práce je význam a funkce odpisů dlouhodobého majetku. V teoretické části závěrečné práce je nejdříve vymezen dlouhodobý majetek z účetního a daňového hlediska. Následuje popis jednotlivých položek, které souvisí s dlouhodobým majetkem. Poslední část teoretické části se věnuje vysvětlení odborných pojmů z oblasti odpisování dlouhodobého majetku.

V analytické části je provedena analýza dané oblasti u vybrané společnosti, dále výpočet a následná komparace metod odepisování. Také je proveden výpočet daňové úspory u vybraných příkladů. V závěru práce jsou zhodnoceny metody odpisování a navrženy změny, které by společnost mohla využít s ohledem na daňovou optimalizaci a zobrazení věrnějšího a poctivějšího opotřebení majetku.

Klíčová slova: dlouhodobý majetek, hmotný majetek, nehmotný majetek, metody odpisování, účetní odpisy, daňové odpisy, analýza odpisování, komparace odpisových metod, daňová úspora.

Significance and function of depreciation of fixed assets

Abstract

The topic of my bachelor thesis is the meaning and function of depreciation of fixed assets. The theoretical part of the thesis first defines fixed assets from an accounting and tax point of view. This is followed by a description of the individual items that are related to fixed assets. The last part of the theoretical part is devoted to the explanation of the technical terms in the field of depreciation of fixed assets.

In the analytical part, an analysis of the given area is made for a selected company, as well as a calculation and subsequent comparison of depreciation methods. The calculation of tax savings for selected examples is also presented. The thesis concludes with an evaluation of the depreciation methods and suggests changes that the company could use with respect to tax optimization and a truer and more honest representation of asset wear and tear.

Keywords: fixed assets, tangible assets, intangible assets, methods of depreciation, accounting depreciation, tax depreciation, analysis of depreciation, comparison of depreciation methods, tax savings.

Obsah

1 Úvod	11
2 Cíl práce a metodika	12
2.1 Cíl práce	12
2.2 Metodika	12
3 Teoretická východiska	13
3.1 Vymezení dlouhodobého majetku z účetního hlediska.....	13
3.1.1 Způsoby oceňování majetku	15
3.1.2 Vyřazení majetku z účetnictví	17
3.2 Vymezení dlouhodobého majetku z daňového hlediska.....	18
3.2.1 Vstupní cena	19
3.2.2 Technické zhodnocení	19
4 Charakteristika účetních odpisů.....	21
4.1 Způsoby účetního odpisování	22
4.1.1 Časové odpisy	23
4.1.2 Výkonové odpisy	25
4.1.3 Komponentní odpisy.....	26
4.2 Jiné způsoby odpisování	27
5 Charakteristika daňových odpisů.....	28
5.1 Způsoby daňového odpisování.....	30
5.1.1 Rovnoměrné odpisy	31
5.1.2 Zrychlené odpisování.....	33
5.1.3 Mimořádné odpisy	35
5.1.4 Odpisy nehmotného majetku	35
5.2 Porovnání účetních a daňových odpisů.....	36
6 Analytická část	37
6.1 Představení společnosti	37
6.2 Způsob odepisování dlouhodobého majetku společnosti.....	37
6.3 Analýza účetních odpisů	38
6.3.1 Odepisování aktiva – malý bagr KUBOTA.....	38
6.3.2 Odepisování aktiva – vysokozdvizný vozík DESTA	45
6.3.3 Odepisování aktiva – nákladní automobil MAN	49
6.4 Analýza daňových odpisů	54
6.4.1 Aktivum – malý bagr KUBOTA	54
6.4.2 Aktivum – vysokozdvizný vozík DESTA	59
6.4.3 Aktivum – nákladní automobil MAN.....	63

6.5	Výsledky a diskuze	67
7	Závěr	69
8	Seznam použitých zdrojů	70

Seznam tabulek

Tabulka 1:	Odpisové skupiny dle ZDP a jimi vymezený majetek	29
Tabulka 2:	Roční odpisová sazba pro hmotný majetek	31
Tabulka 3:	Koeficienty pro zrychlené odpisování	33
Tabulka 4:	Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	36
Tabulka 5:	Kritéria pro zařazení společnosti mezi malé účetní jednotky	37
Tabulka 6:	Výše lineárních účetních odpisů malého bagru KUBOTA	39
Tabulka 7:	Výše zrychlených účetních odpisů malého bagru KUBOTA	41
Tabulka 8:	Výše zpomalených účetních odpisů malého bagru KUBOTA	42
Tabulka 9:	Účetní odpisy malého bagru KUBOTA lineární a nelineární metody	43
Tabulka 10:	Stupeň opotřebení DM	43
Tabulka 11:	Výpočet lineárních účetních odpisů vysokozdvížného vozíku DESTA	46
Tabulka 12:	Výše zrychlených účetních odpisů vysokozdvížného vozíku DESTA	46
Tabulka 13:	Výše zpomalených účetních odpisů vysokozdvížného vozíku DESTA	47
Tabulka 14:	Účetní odpisy vysokozdvížného vozíku DESTA lineární a nelineární metody	48
Tabulka 15:	Stupeň opotřebení DM	48
Tabulka 16:	Výpočet lineárních účetních odpisů nákladního automobilu MAN	50
Tabulka 17:	Výše zrychlených účetních odpisů nákladního automobilu MAN	51
Tabulka 18:	Výše zpomalených účetních odpisů nákladního automobilu MAN	51
Tabulka 19:	Účetní odpisy nákladního automobilu MAN lineární a nelineární metody ...	52
Tabulka 20:	Stupeň opotřebení DM	53
Tabulka 21:	Výše rovnoměrných daňových odpisů malého bagru KUBOTA	55
Tabulka 22:	Výše zrychlených daňových odpisů malého bagru KUBOTA	55
Tabulka 23:	Výše mimořádných daňových odpisů malého bagru KUBOTA	56
Tabulka 24:	Daňové odpisy malého bagru KUBOTA	56
Tabulka 25:	Stupeň opotřebení DM	57
Tabulka 26:	Výše rovnoměrných daňových odpisů vysokozdvížného vozíku DESTA	59

Tabulka 27: Výše zrychlených daňových odpisů vysokozdvížného vozíku DESTA.....	60
Tabulka 28: Daňové odpisy vysokozdvížného vozíku DESTA.....	60
Tabulka 29: Stupeň opotřebení DM.....	61
Tabulka 30: Výše rovnoměrných daňových odpisů nákladního automobilu MAN.....	63
Tabulka 31: Výše zrychlených daňových odpisů nákladního automobilu MAN.....	63
Tabulka 32: Daňové odpisy nákladního automobilu MAN.....	64
Tabulka 33: Stupeň opotřebení DM.....	65

Seznam grafu

Graf 1: Komparace použitých metod odpisování malého bagru KUBOTA.....	44
Graf 2: Komparace použitých metod odpisování vysokozdvížného vozíku DESTA.....	49
Graf 3: Komparace použitých metod odpisování nákladního automobilu MAN.....	53
Graf 4: Komparace použitých metod odpisování malého bagru KUBOTA.....	57
Graf 5: Daňový efekt u malého bagru KUBOTA.....	58
Graf 6: Komparace použitých metod odpisování vysokozdvížného vozíku DESTA.....	61
Graf 7: Daňový efekt u vysokozdvížného vozíku DESTA.....	62
Graf 8: Komparace použitých metod odpisování nákladního automobilu MAN.....	65
Graf 9: Daňový efekt u nákladního automobilu MAN.....	66

Seznam použitých zkratk

DM	Dlouhodobý majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
ZoÚ	Zákon o účetnictví
ZDP	Zákon o daních z příjmů

1 Úvod

Dlouhodobý majetek je jedním z nejdůležitějších prostředků v téměř každé účetní jednotce, protože jej využívají k naplnění svého podnikatelského záměru. Pomocí tohoto majetku dochází ke generování zisku, avšak jeho užíváním v průběhu času se tento majetek opotřebovává, a s tím dochází k poklesu jeho hodnoty. Pro správné vyjádření daného znehodnocení účetní jednotky využívají odpisy, které by měly reálně a pravdivě zobrazovat dlouhodobý majetek v účetnictví. Odpisy lze rozdělit na účetní a daňové. V obou případech je možnost volby z vícero způsobů odpisování, avšak zvolený způsob nesmí být posléze během odpisování změněn, proto by účetní jednotka měla pečlivě zvážit, který způsob uplatní.

Bakalářská práce je rozdělena na teoretickou část a část praktickou. Teoretická část je rozdělena do tří kapitol. V první kapitole je charakterizován dlouhodobý majetek, a to jak z hlediska účetního, tak daňového. Součástí této kapitoly je i vymezení způsobů oceňování a vyřazení majetku, dále kapitola popisuje vstupní cenu a technické zhodnocení. V rámci druhé kapitoly je definován pojem účetní odpis a s ním spojené způsoby odpisování. Rozebrány jsou metody odpisování pomocí časových, výkonových či komponentních odpisů. Třetí kapitola se věnuje charakteristice daňových odpisů. Rovněž jsou definovány způsoby odpisování pomocí daňových odpisů, které lze rozdělit na rovnoměrné, zrychlené a mimořádné. Na konci třetí kapitoly je vymezen také odpis nehmotného majetku a závěrečné porovnání účetních a daňových odpisů.

Analytická část se věnuje analýze způsobu odpisování ve vybrané společnosti. Nejprve je představena společnost a její způsoby odpisování. Následuje propočet vybraných způsobů účetního odpisování a jejich komparace s metodami používanými vybranou účetní jednotkou, s cílem co nejvěrněji zobrazit hodnotu daného majetku. Současně je provedena analýza daňových odpisů se zaměřením na daňovou optimalizaci. Zjištěné výsledky jsou prezentovány v podobě tabulek a grafů a jsou slovně okomentovány.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem této bakalářské práce je zhodnotit problematiku odepisování dlouhodobého majetku, a to vše v souladu s aktuální právní úpravou. Dalším cílem je zhodnotit odpisovou politiku ve vybrané společnosti a na základě výsledků doporučit vhodný odpisový plán pro dané podmínky této společnosti.

2.2 Metodika

Teoretická část bakalářské práce bude zaměřena na vysvětlení odborných pojmů z oblasti odepisování dlouhodobého majetku. Podkladové údaje pro zpracování bakalářské práce budou čerpány z relevantních zdrojů dat a níže uvedené literatury. Dále bude v teoretické části využita metoda sekundárního sběru dat, deskripce a komparace.

V analytické části bude provedeno zhodnocení odpisové politiky u vybrané společnosti na základě analýzy dokumentu a komparace. Výpočty odpisů budou provedeny pomocí vzorců. Při výpočtu účetních odpisů budou využity vzorce pro lineární účetní odpis $O_i = \frac{Vc}{T}$, zrychlený účetní odpis $O_i = \frac{2Vc(T+1-i)}{T(T+1)}$ a zpomalený odpis $O_i = \frac{2Vc[(T+1)-(T+1-i)]}{T(T+1)}$ kde, Vc = vstupní cena, T = počet let životnosti a i = rok odpisování. Při výpočtu daňových odpisů budou využity vzorce pro rovnoměrný daňový odpis $RO1 = \frac{VC \times OS1}{100}$ a pro odpis v dalších letech $ROX = \frac{VC \times OS}{100}$ kde, $RO1$ – roční odpis v prvním roce, $OS1$ – roční odpisová sazba ze sloupce 1, ROX – roční odpis v dalších letech a $OS2$ – roční odpisová sazba ze sloupce 2. Zrychlený daňový odpis $RO1 = \frac{VC}{K1}$ a pro odpis v dalších letech $ROX = \frac{2 \times ZC}{K2 - X + 1}$ kde, $RO1$ – roční odpis v prvním roce, VC – vstupní cena, $K1$ – koeficient pro první rok odpisování, ROX – roční odpis v dalších letech, X – pořadové číslo vyjadřující rok, pro který se odpisy počítají, ZC – zůstatková cena a $K2$ – koeficient pro další roky odpisování. Nakonec bude proveden výpočet mimořádného a zrychleného odpisu v prvním roce o 10 %. Program Excel bude použit pro kontrolu a správnost výpočtů.

3 Teoretická východiska

Dlouhodobý majetek je možné vymezit a zároveň nutné rozlišovat dvěma způsoby. Odlišně je potřeba pracovat s majetkem vymezeným účetními předpisy a majetkem vymezeným daňovými předpisy, tyto předpisy jej totiž definují jiným způsobem. V prvním z uvedených případů je majetek upravován zejména zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“) a souvisejícími prováděcími předpisy. Majetek z účetního pohledu rozlišujeme na krátkodobý a dlouhodobý, konkrétní výčet položek zahrnovaných do dlouhodobého majetku je podrobněji popsán níže. V druhém případě je nutné majetek sledovat také v souvislosti s daňovými předpisy. Zákon č. 569/1992 Sb. o daních z příjmu („dále jen ZDP“) používá na rozdíl od účetních předpisů pouze výraz hmotný majetek (nikoli dlouhodobý). Je tedy zjevně patrné, že v účetnictví dosahuje dlouhodobý majetek mnohem širšího rozsahu než v oblasti daňové.

3.1 Vymezení dlouhodobého majetku z účetního hlediska

Dlouhodobý majetek a základy účtování o něm upravuje Český účetní standard č. 013 v souladu se zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. a vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. (Skálová, 2021) Za dlouhodobý majetek je dle zákona o účetnictví považován majetek, u něhož se předpokládá doba použitelnosti delší než 1 rok a výše ocenění vychází z vnitřní směrnice účetní jednotky, a to za předpokladu splnění povinností stanovených zákonem, především respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Výjimku tvoří stavby a pozemky, které jsou dlouhodobým majetkem vždy bez ohledu na výši ocenění. Tento dlouhodobý majetek se postupně opotřebovává během doby své životnosti a přenáší svou hodnotu postupně do hodnoty vyráběné produkce. Hlavním smyslem tohoto majetku v podniku je jeho užívání za účelem dosažení ekonomického prospěchu nebo jeho zhodnocování. (Účetnictví podnikatelů, 2021)

Dlouhodobý majetek členíme na tři základní typy – dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý nehmotný majetek je majetek, který nemá fyzickou podobu, zpravidla představuje určitá práva účetní jednotky. Mezi DNM řadíme:

- Nehmotné výsledky vývoje – jedná se o nehmotné výsledky vývoje, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv.

- Software – pořízený od třetích osob nebo vytvořený vlastní činností, za účelem obchodování s ním.
- Ocenitelná práva – jedná se o předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních předpisů.
- Goodwill – představuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy.
- Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek – např. povolenky na emise nebo preferenční listy aj.

Dlouhodobý hmotný majetek je majetek, který má fyzickou podobu a u něhož se očekává, že přinese účetní jednotce dlouhodobý užitek v rámci její činnosti. DHM je dle § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. rozříděn do následných skupin:

- Pozemky – bez ohledu na výši ocenění.
- Stavby – bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti.
- Hmotné movité věci a jejich soubory – např. stroje, přístroje a podobně.
- Oceňovací rozdíl k nabytému majetku – jedná se o kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodních korporací a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku sníženým o převzaté dluhy.
- Pěstitelské celky trvalých porostů – např. ovocné stromy, keře, vinice.
- Dospělá zvířata a jejich skupiny – s dobou živostnosti delší než jeden rok a výše stanoveného ocenění.
- Jiný dlouhodobý hmotný majetek – např. ložiska nerostů, umělecká díla, sbírky aj. (Šteker, Otrusínová, 2016)

Dlouhodobý finanční majetek v podniku představují zejména ty složky majetku, které podnik pořizuje za účelem získání vlivu v určené firmě nebo s cílem dlouhodobého uložení volných peněžních prostředků. (Skálová, 2021) Mezi DFM řadíme:

- Majetkové cenné papíry a podíly – jedná se o cenné papíry a podíly v podnicích v podstatným a rozhodujícím vlivem.
- Realizované cenné papíry a podíly – zejména cenné papíry s menšinovým vlivem a ostatní.

- Dlužné cenné papíry – se splatností delší než jeden rok.
- Poskytnuté půjčky, vklady na termínových účtech aj.

3.1.1 Způsoby oceňování majetku

Jednou z nejdůležitějších činností účetní jednotky ve vztahu k majetku je jeho správné ocenění. V souladu s ustanovením § 24 odst. 2 ZoÚ oceňují účetní jednotky majetek a závazky ke dvěma okamžikům, a to k okamžiku uskutečnění účetního případu a k rozvahovému dni. **Při ocenění k datu uskutečnění účetního případu** je podstatné, jak byl dlouhodobý majetek nabyt, tj. nákupem, vlastní výrobou, darováním apod. (Hauzarová, 2018)

V případě nabytí dlouhodobého majetku nákupem (úplatným způsobem) se majetek ocení pořizovací cenou. Dle § 25 odst. 5 ZoÚ se za pořizovací cenu považuje cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů souvisejících s jeho pořízením. Konkrétní výčet nákladů zahrnovaných a nezahrnovaných do pořizovací ceny vymezuje § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Součástí pořizovací ceny jsou náklady na:

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku,
- úroky z úvěru (pouze pokud se tak rozhodne účetní jednotka),
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce,
- odstranění porostu a příslušné terénní úpravy,
- clo, doprava, montáž a umělecká díla, která tvoří součást stavby,
- licence, patenty a jiná práva,
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí,
- náhrady za omezení vlastnických práv,
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého užívání,
- zabezpečovací, konzervační a udržovací práce.

Naopak součástí ocenění nejsou:

- opravy a údržba,
- náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu,
- kurzové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení,

- nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady na vybavení pořizovaného majetku zásobami,
- náklady na biologickou rekultivaci,
- náklady spojené s přípravou a zabezpečením majetku vzniklé při uvedení majetku do užívání,
- v případě pozemku nejsou součástí pořizovací ceny náklady na pořízení stavby, pěstitelských celků trvalých porostů a případně jiného dlouhodobého hmotného majetku.

Stavby tvoří sice nedílnou součást pozemku dle NOZ, nicméně v účetnictví se však stavby a pozemky evidují odděleně. Z toho důvodu je taky potřeba při koupi pozemku, na němž stojí stavba, samostatně ocenit pozemek a samostatně ocenit stavbu, pozemek totiž není možné odpisovat. V případě oceňování cenných papírů a podílů pořizovací cenou, tvoří součást i náklady na poplatky makléřům, poradcům, burzám. Součástí pořizovací ceny pak nejsou úroky z úvěru a náklady spojené s držbou cenného papíru a podílu. (Účetnictví podnikatelů, 2021)

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, který je vytvořený vlastní činností účetní jednotky se oceňuje vlastními náklady, tím se myslí veškeré přímé náklady vynaložené na výrobu a přiřaditelné nepřímé náklady které se vztahují k výrobě. Do nepřímých nákladů zahrnujeme mimo jiné pořizovací cenu materiálu a jiných výkonů. (§ 25 odst. 5 ZoÚ)

Jestliže je majetek nabyt bezúplatně (např. darováním) ocení se reprodukční pořizovací cenou. Stejně ocenění se použije i v případě nově zjištěného majetku či příchovu zvířat. Jedná se o cenu „za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.“ (§ 25 odst. 5 bod b) ZoÚ) Tato cena tedy zohledňuje veškeré snížení hodnoty majetku (ať už ve formě odpisů či opravných položek), ke kterému do okamžiku pořízení došlo.

Při oceňování **ke konci rozvahového dne** postupují účetní jednotky s ohledem na zásadu opatrnosti, tzn. „zahrnují jen zisky, které byli k rozvahovému dni dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.“ (§ 25 odst. 3 ZoÚ) K vyjádření této zásady se v případě dlouhodobého majetku využívají odpisy, opravné položky a rezervy. Zda došlo ke snížení hodnoty majetku zjistí účetní jednotka v rámci

inventarizace. Pokud k tomuto snížení dojde musí účetní jednotka rozlišovat, zda se jedná o snížení trvalého charakteru nebo přechodného charakteru. Trvalé snížení se vyjadřuje za pomoci odpisů, k přechodnému snížení se využívají opravné položky. Způsob tvorby a čerpání opravných položek si stanovuje účetní jednotka ke konkrétnímu majetku ve svém vnitřním předpise. Rezervy se tvoří za účelem pokrytí nákladů jejichž účel je jasně definován a u nichž je pravděpodobné nebo jisté že nastanou, ale není jistá výše ani okamžik jejich vzniku. (Cardová, Carda a Šindelář, 2021)

Na konci rozvahového dne se také používá ocenění reálnou hodnotou, a to zejména u:

- cenných papírů, s výjimkou těch držených do splatnosti a dluhopisů neurčených k obchodování,
- derivátů,
- technických rezerv,
- u majetků a závazků, kde toto ocenění ukládá zvláštní právní předpis,
- pohledávek, které jsou určeny k obchodování aj. (§ 27 odst. 1 ZoÚ)

Reálná hodnota se stanoví buď jako tržní hodnota, jako hodnota vyplývající z obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik, jako ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, anebo jako ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů. Cenné papíry a podíly představující účast v ovládané osobě nebo v osobě s podstatným vlivem, mohou být oceněny ekvivalencí (protihodnotou). (Jindrová, 2017)

3.1.2 Vyřazení majetku z účetnictví

Mezi nejčastější příčiny, kdy dochází k vyřazení dlouhodobého majetku můžeme označit:

- likvidace,
- prodej,
- darování,
- vklad do základního kapitálu jiné společnosti,
- bezúplatný převod,
- převod z podnikání do osobního užívání.

Vyřazením majetku některým z výše uvedených způsobů se zůstatková cena u odpisovaného majetku, případně pořizovací cena u neopisovaného majetku, zúčtuje na

vrub příslušného nákladové účtu (v závislosti na důvodu vyřazení). Následně se už jen vyřadí příslušný majetek z účetnictví. (Ryneš, 2021)

3.2 Vymezení dlouhodobého majetku z daňového hlediska

Hmotný a nehmotný majetek pro účely zákona o daních z příjmů a pro účely odpisování jakožto způsobu zobrazení hodnoty majetku do výsledků činnosti podniků je definován v § 26 až § 32 zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů. Není-li některý druh majetku definován tímto zákonem, není hmotným a nehmotným majetkem pro dané účely a nelze jej daňově odpisovat. (Prudký a Lošťák, 2019) Od 1. 1. 2021 padla v účinnost novela č. 609/2020 Sb. ZDP, na základě, které došlo k výrazným změnám v oblasti hmotného a nehmotného majetku a odpisů.

Dle § 26 odst. 2 ZDP je za hmotný majetek považován:

- samotné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko – ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 80 000 Kč a mají dobu použitelnosti delší než jeden rok,
- budovy, domy a jednotky,
- stavby (s výjimkami),
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou použitelnosti delší než tři roky,
- dospělá zvířata a jejich skupiny se vstupní cenou vyšší než 80 000 Kč a jiné.

U hmotného majetku pořízeného v období od 1. 1. 2021 se nově zvýšila hranice vstupní ceny pro zařazení do hmotného majetku ze 40 000 Kč na současných 80 000 Kč. Nová hranice je platná i pro technické zhodnocení dokončené a uvedené do stavu schopného obvyklému užívání od 1. 1. 2021 bez ohledu na to, kdy byl pořízen majetek, na kterém bylo dané technické zhodnocení provedeno. Pokud tedy majetek nedosahuje stanoveného ocenění není považován za hmotný majetek dle ZDP a nebude se daňově odpisovat. V závislosti na vnitřních předpisech účetní jednotky se bude jednat buď o drobný majetek (daňové odpisy se budou rovnat účetním) nebo půjde o jednorázový náklad. Tyto změny lze aplikovat již na majetek pořízený v období od 1. 1. 2020 až 31. 12. 2020.

Nehmotný majetek byl před novelou upravován § 32a, patřili sem nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek. Vstupní cena musela být vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti delší než 1 rok. Novelou č. 609/2020 Sb. byl však nehmotný majetek pro daňové účely zcela zrušen. Lze tedy konstatovat, že nehmotný

majetek, který byl pořízen od 1. 1. 2021 už není majetkem, z něhož se počítají daňové odpisy. S tímto novým majetkem a jeho technickým zhodnocením pro účely daně z příjmů se bude nakládat jako s drobným majetkem, pokud jeho pořizovací cena převyší účetní hranici stanovenou pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku. (Sůsa, 2021)

Co se týče finančního majetku, tak o něm ZDP nehovoří a pojímá cenné papíry jednotně bez ohledu na dobu jejich splatnosti. V ZDP je pouze zmínka o termínových obchodech a tichém společenství v souvislosti se srážkovou daní. (Průvodce Má Dáti, 2022)

3.2.1 Vstupní cena

Vstupní cena je definována § 29 ZDP a je hlavní veličinou určující ocenění hmotného a nehmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka. Používá se jako základ pro výpočet daňových odpisů a daňové zůstatkové ceny.

Vstupní cena hmotného a nehmotného majetku je vymezena v závislosti na způsobu nabytí tohoto majetku a to následně:

- V případě nabytí majetku za úplatu se používá pořizovací cena,
- je-li majetek pořízen nebo vyroben ve vlastní režii používá se hodnota vlastních nákladů,
- dále hodnota nesplacené pohledávky v případě tzv. zajišťovacího převodu, a to hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele,
- reprodukční pořizovací cena, určená podle zvláštního právního předpisu, v ostatních případech,
- cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování při nabytí majetku bezúplatně. (§ 29 ZDP)

Vstupní cena se dále navyšuje o technické zhodnocení provedené po uvedení věci do stavu způsobilého k užívání, a to nejpozději v prvním roce odpisování. Do vstupní ceny se naopak nezahrnuje ocenění části, která představuje pozemek. Vstupní cena se snižuje o poskytnuté dotace ze státního rozpočtu na pořízení majetku a obdobná plnění.

3.2.2 Technické zhodnocení

Zákon o daních z příjmů upravuje technické zhodnocení v § 33, který říká, že technickým zhodnocením hmotného majetku se rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace. Rekonstrukcí dochází ke změně

účelu nebo technických parametrů. Modernizace naopak vede k rozšíření vybavenosti či použitelnosti majetku.

Dle § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se za technické zhodnocení se považují takové zásahy do majetku uvedeného do užívání, které „*mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku*“. Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu dlouhodobého majetku. Tyto výdaje na zásahy do majetku jsou považovány za technické zhodnocení majetku za předpokladu, že jejich ocenění dosáhne výše ocenění stanovené účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého DNHM či samostatné hmotné movité věci. V případě staveb se výdaje vykazují jako technické zhodnocení, pokud vynaložené náklady dosáhnou významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně nebo reprodukční pořizovací ceně jednotlivé stavby. (Pokorná, 2021)

Definice technického zhodnocení je z účetního a daňového hlediska velmi podobná. Rozdíl je pouze v tom, že ZDP navíc stanovuje i úhrnnou výši, které musí výdaje dosáhnout, aby mohly být klasifikovány jako technické zhodnocení, a to 80 000 Kč. Jak již bylo zmíněno výše, tato částka platí nově od 1. 1. 2021. Technické zhodnocení provedené na hmotného majetku odpisované metodou mimořádných odpisů dle § 30a ZDP nezvyšuje vstupní cenu a je odpisováno samostatně. (Skálová, 2021)

4 Charakteristika účetních odpisů

Odpisy se stanovují za účelem, co nejvěrnějšího vyjádření nákladů a ocenění majetku. Účetní odpis vyjadřuje rozpuštění výdajů souvisejících s pořízením dlouhodobého majetku do nákladů, a to takovým způsobem, aby byl zachován princip věcné a časové souvislosti s výnosy dosaženými v daném účetním období. Lze také říci, že odpis vyjadřuje opotřebení majetku za dané časové období v penězích. (Jindrová, 2021) V rámci legislativy jsou účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku upravovány § 28 ZoÚ a § 56 vyhlášky č. 500/2022 Sb., které se přímo vztahují na účetní jednotky vymezené v § 1 odst. 2 ZoÚ. Fyzické osoby, podnikatelé, kteří nejsou účetními jednotkami (zpravidla vedou daňovou evidenci), nemusí účetní odpisy evidovat vůbec.

Povinnost odpisovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek ukládá § 25 odst. 3 ZoÚ, který vyjadřuje zásadu opatrnosti, jenž musí účetní jednotky zohlednit zejména při oceňování na konci rozvahového dne. Účetní odpisy lze tedy také chápat jako nástroj, který vede ke snížení hodnoty majetku, kdy se jedná o tzv. trvalé snížení hodnoty (pro dočasné snížení se využívá jiný nástroj, a to opravné položky). Toto snížení hodnoty musí být přitom v souladu se skutečným opotřebením majetku. (Valouch, 2012)

Samotné odpisy si účetní jednotka stanovuje sama na základě svého vlastního rozhodnutí, přičemž by měly být upraveny ve vnitřní směrnici. Před odpisováním je také potřeba sestavit odpisový plán, jelikož se majetek odpisuje nepřímým způsobem formou opravek právě na jeho podkladě. Z § 28 ZoÚ navíc vyplývá, že majetek mohou odpisovat v souladu s účetními metodami zejména ty účetní jednotky, které k němu mají vlastnické či jiné právo. (Šteker, Otrusínová, 2016) Existují, ale případy, kdy může účetně majetek odpisovat i někdo jiný. Nájemce může odpisovat majetek, který ekonomicky užívá pouze na základě smlouvy o výpůjčce, smlouvy o pachtu závodu nebo pokud se jedná o technické zhodnocení, které nájemce provedl na svůj účet a k jehož odpisování mu pronajímatel udělil písemný souhlas. U smlouvy o finančním leasingu však odpisuje pronajímatel, i když majetek ekonomicky užívá nájemce. V případě spoluvlastnictví odpisuje majetek každý spoluvlastník, a to ve výši jeho vlastnického podílu. (Jindrová, 2021)

V rámci účetního odpisování dlouhodobého majetku je dále důležité správně stanovit, který majetek je možno účetně odpisovat a který nikoliv. Z § 28 ZoÚ plyne, že

účetně se neodpisují pozemky. Další složky majetku, který nelze odpisovat upravuje § 56 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb., a to konkrétně:

- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,
- nedokončený majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- finanční majetek,
- zásoby,
- najatý či obdobně užívaný dlouhodobý majetek, není-li stanoveno jinak,
- pohledávky,
- preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise.

Lze tedy říct, že ostatní složky majetku jsou v podstatě odpisované. Fakticky tedy platí, že za odpisovaný majetek můžeme považovat veškerý dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, který není z odpisování vyloučen. Výčet těchto složek majetku se nachází v § 56 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Hauzarová, 2018)

4.1 Způsoby účetního odpisování

V rámci stanovení postupu účetního odpisování je, jak již bylo zmíněno výše, stěžejní odpisový plán. Tento plán se stanoví v závislosti na předpokládané době použitelnosti majetku, na kalkulačních metodách, způsobu jejich využití a na předpokládané zbytkové hodnotě. Touto zbytkovou hodnotou se rozumí zdůvodnitelná kladně odhadnutá částka, kterou by bylo možné získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku prodejem a po odečtení všech nákladů souvisejících s vyřazením. (Ryneš, 2021) Odpisový plán obsahuje zejména zvolenou metodu odpisování a dobu odpisování, přičemž se zpravidla stanovuje samostatně pro konkrétní druh majetku.

Při tvorbě odpisového plánu je potřeba dodržet některé zásady, a to:

- odpisovat pouze do výše ocenění majetku v účetnictví,
- doba odpisování by měla odpovídat předpokládané době použitelnosti majetku,
- v průběhu účetního období se nesmí měnit postupy a metody odpisování (pokud by však fyzické opotřebení a morální zastarávání postupovalo jiným tempem, než účetní

jednotka přepokládala, je možné dobu odpisování pro nadcházející účetní období po inventarizaci zkrátit nebo prodloužit),

- neodepisovat majetek, který se neopotřebovává, který není uveden do užívání či najatý nebo obdobným způsobem užívaný majetek,
- stanovit okamžik uvedení majetku do užívání. (Jindrová, 2021)

Výpočet účetních odpisů můžeme rozdělit z pohledu časového a výkonnostního hlediska a výsledný výpočet se zaokrouhuje na celé koruny nahoru. (Pilátová, 2021) Dále lze definovat i jiné způsoby odpisování pro specifické druhy majetku dle účetní legislativy mezi které můžeme zařadit např. komponentní odpisování. Uvedené metody budou samostatně níže podrobněji popsány.

4.1.1 Časové odpisy

Při výpočtu časových odpisů se vychází z předpokládané doby použitelnosti dlouhodobého majetku. Základním faktorem, pomocí kterého jsou odpisy alokovány do nákladů je tedy čas. U časové metody je podstatné správně určit od jakého okamžiku je možné zahájit odpisování dlouhodobého majetku. Z pojetí časových metod můžeme aplikovat tři základní varianty účetního odpisování:

- rovnoměrné (lineární) odpisy
- zrychlené (degresivní) odpisy
- zpomalené (progresivní) odpisy. (Valouch, 2012)

4.1.1.1 Metoda rovnoměrného odpisování

U rovnoměrného (lineárního) odpisování se výše ročních odpisů nemění, do účetních nákladů je tak každý rok převedena stejná výše vstupní ceny majetku, tedy $O_1 = O_2 = \text{konst.}$ V této souvislosti je tedy vhodné tuto metodu odpisování použít u majetku, který se opotřebovává lineárně. Za hlavní výhodu této metody lze považovat její jednoduchost. (Sedláček, 2016)

Rovnoměrný odpis v roce i dostaneme podle vzorce (Máče, 2019):

$$O_i = \frac{V_c}{T}$$

kde

V_c = vstupní cena

T = počet let životnosti

i = rok odpisování

4.1.1.2 Metoda zrychleného odpisování

Tato metoda odpisování vyjadřuje nejvyšší opotřebením majetku především v prvních letech užívání, které se v průběhu dalších let snižuje. Využití zrychlené metody spočívá v tom, že odpis v předchozím roce je vyšší než v roce následujícím, tedy $O_1 > O_2$. Předností této metody je možnost rychlejší akumulace ekonomických zdrojů podniku a tím i rychlejší uplatnění nové techniky. Dlouhodobý majetek účetní jednotky je tedy chráněn před morálním zastaráváním a rizikem inflace. Standartním příkladem majetku, který lze začlenit do degresivního odpisování je výpočetní technika.

Pro výpočet zrychlených odpisů jsou známy dvě metody, první metoda je *sum of the years digits* (SYD) neboli metoda sumace čísel, která spočívá v určení proměnlivého procenta odpisu z pevného základu. (Sedláček, 2016)

Odpis v roce i má v případě metody SYD tento tvar (Máče, 2019):

$$O_i = \frac{2Vc(T + 1 - i)}{T(T + 1)}$$

kde

Vc = vstupní cena

T = počet let životnosti

i = rok odpisování

Druhá metoda výpočtu zrychleného odpisování se nazývá DDB neboli *double declining balance*. DDB stanoví odpisové procento jako násobek lineární sazby (nejčastěji dvojnásobek) a tímto procentem je následně vynásobena zůstatková cena. Zde je vhodné také uvést, že zůstatková cena představuje rozdíl mezi vstupní cenou a výši opravek (což je součet odpisů za dobu odpisování). Za výhodu DDB můžeme považovat její jednoduchost a možnost volby procenta degrese. Oproti tomu se jako nevýhoda jeví fakt, že v posledním roce odpisování zpravidla nelze přesně dosáhnout stanovené zbytkové hodnoty.

Odpis metodou DDB v prvním roce i lze vyjádřit vzorcem (Sedláček, 2016):

$$O_1 = \frac{2Vc}{T}$$

Odpis v dalších letech:

$$O_2 = \frac{2Zc}{T}$$

kde

Vc = vstupní cena

T = počet let životnosti

Zc = zůstatková cena

4.1.1.3 Metoda zpomaleného odpisování

Tato metoda funguje na principu postupně se zvyšujícího opotřebení majetku v průběhu doby jeho životnosti (majetek ztrácí na hodnotě především na konci své životnosti), proto odpis v předchozím roce je vždy nižší než v roce následujícím, tedy $O_1 < O_2$. Progresivní způsob účetní jednotka nejlépe zužitkuje, pokud potřebuje v prvních letech zmenšit náklady, a naopak v následujících letech snížit výsledek hospodaření.

Zpomalený odpis v roce i lze vypočítat jako (Máče, 2019):

$$O_i = \frac{2Vc[(T+1)-(T+1-i)]}{T(T+1)}$$

kde

Vc = vstupní cena

T = počet let životnosti

i = rok odpisování

4.1.2 Výkonové odpisy

Metodu výkonového odpisování lze aplikovat u majetku, u kterého míra opotřebení zcela podléhá míře skutečného využití (výkonu) majetku. Odpis se počítá pomocí odpisového koeficientu (např. s využitím počtu hodin, množství produkce atd.). (Valouch, 2012) Jako příklad, kde můžeme tuto metodu uplatnit jsou výrobní stroje a zařízení. Výkonový odpis vyjadřuje technické (fyzické) opotřebení dlouhodobého majetku, avšak morální opotřebení tato metoda nezohledňuje. Výše počítaných odpisů se následně odvíjí od předpokládaného výkonu a jeho využití během doby používání. (Sedláček, 2016)

4.1.3 Komponentní odpisy

Metoda komponentního odpisování je zakotvena v § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb. Komponentní odpisování lze aplikovat pouze na určité skupiny majetku, jako jsou stavby, byty, nebytové prostory, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, a to s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz účetnictví. Význam komponentního odpisování spočívá v rozložení majetku na více částí, a to v případech, kdy některá z komponent má významnou hodnotu anebo rozdílnou dobu použitelnosti, s tím že toto rozčlenění povede, k již zmiňovanému věrnějšímu a poctivějšímu zobrazení předmětu účetnictví. V případě výměny jednotlivých částí majetku, tak dochází k rovnoměrnému rozložení nákladů, které ovlivní výsledek hospodaření postupně až formou odpisů. (Pokorná, 2021)

Komponentou se dle § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb. rozumí *„určená část majetku nebo souboru majetku nebo určená kontrola výskytu závad, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku nebo souboru majetku. Určení kontroly výskytu závad jako komponenty účetní jednotka provádí k okamžiku uvedení majetku do užívání.“* Komponenta se odpisuje samostatně, proto ji musí účetní jednotka vyčlenit od zbylé části majetku a stanovit se pro ni také samostatný odpisový plán.

V případě výměny komponenty se ocenění majetku upravuje tak, že se sníží o cenu vyřazované komponenty, a naopak se zvyšuje o výši ocenění nové komponenty. Případná zůstatková cena neodepsané nahrazované komponenty se odepíše do nákladů. V účetnictví se odpisy jednotlivých komponent sledují odděleně od zbylé části majetku. O majetku a oprávkách se však k rozvahovému dni účtuje jako o celku, jako celek se i vykazuje. (Jindrová, 2021)

Co se daňového pohledu týče, tak metodu komponentního odpisování zmiňuje § 23 odst. 2 písm. a) ZDP. Z tohoto ustanovení plyne, že účetní odpisy stanovené touto metodou jsou považovány za daňově neúčinné. Daňovým nákladem tak v tomto případě bude daňový odpis stanovený dle pravidel ZDP, jako odpis celého majetku. V účetnictví představuje změna komponenty zpravidla i změnu ocenění majetku, v případě ZDP je však tato výměna považována buď za opravu nebo případně za technické zhodnocení. (Pokorná, 2021)

4.2 Jiné způsoby odpisování

Na konec je vhodné také uvést specifické případy účetního odpisování, které účetní jednotky mohou využít. Například pro odpis DNM dle § 28 odst. 6 ZoÚ není vymezen žádný časový limit, a proto může být odpisován po zvolené období v souladu s odpisovým plánem. Při zpracování odpisového plánu je potřebné dodržet zásady opatrnosti, vykazování ocenění aktiva a vykazování výsledků hospodaření. Odpis goodwillu má v účetnictví vymezený samostatný postup. V souladu s vyhláškou se goodwill odpisuje rovnoměrně 60 měsíců od nabytí obchodního podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne transformace do nákladů nebo výnosů. (Ryneš, 2021) Jako další lze zmínit oceňovací rozdíl k nabytému majetku, který se odpisuje rovnoměrně 180 měsíců o nabytí obchodního závodu nebo přeměny do nákladů případně výnosů (jedná-li se o záporný oceňovací rozdíl).

U odpisování zvířat základního stáda a tažných zvířat se odpis vyjádří jako podíl pořizovací ceny po odečtení předpokládané tržby při jejich vyřazení z chovu a předpokládaného počtu let v chovu. Tažná zvířata, dostihová a plemenní koně se odpisují individuálně, ostatní zvířata základního stáda skupinově. (Pilátová, 2021) V případě výpočtu odpisů ložisek nerostných surovin se ložisko těžené dle vyhlášky č. 175/1992 Sb. upravující podmínky využívání ložisek, odpisuje sazbou na jednotku těženého množství podle skutečné těžby. Odpisová sazba na jednotku těženého množství je specifikována podílem pořizovací ceny ložiska na pozemku a zásob nerostu prokázaných geologickým průzkumem na daném pozemku. (Ryneš, 2021)

5 Charakteristika daňových odpisů

Daňové odpisy hmotného majetku jsou dle ZDP považovány za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to ve výši vypočtené dle § 26 až § 32 zákona č. 586/1992 Sb. ZDP. „*Odpisováním se rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů k zajištění tohoto příjmu.*“ (§ 26 odst. 5 ZDP) Tyto odpisy jsou tedy z pohledu ZDP daňově účinným nákladem a vedou, tak ke snížení základu daně.

U pořízeného majetku uvedeného do stavu schopného využívání lze započít odpisování, pokud dokončený majetek splnil technické funkce a požadavky stanovené zvláštními právními předpisy. Odpisovat je možné pouze do výše vstupní ceny případně zvýšené vstupní ceny. Uplatnění daňových odpisů není povinné na rozdíl od účetních odpisů a právo rozhodnout o jejich uplatnění zůstává v rukou účetní jednotce. Současně je daňové odpisování možné zahájit až v následujících letech po pořízení majetku anebo naopak lze odpisování přerušit. K přerušení se účetní jednotka uchyluje zejména v případech, kdy uplatnění daňových odpisů vede k dosažení daňové ztráty či nízkého základu daně, a tudíž nemožnosti uplatnění případných slev na dani. (Hnátek, 2021) Dle § 10 ZDP se daňové odpisy také neuplatňují k ostatním příjmům, jelikož základem daně těchto příjmů je příjem snížený pouze o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení.

U nově pořízeného majetku musí poplatník před samotným zahájením odpisování zařadit majetek do příslušné odpisové skupiny a následně si zvolit způsob odpisování. Toto zařídění majetku je uvedeno v příloze č. 1 ZDP. V případech, kdy není jednoznačně možné hmotný majetek zařadit do žádné odpisové skupiny uvedené v této příloze se postupuje podle klasifikace Českého statistického úřadu. Do 5. odpisové skupiny se zařadí majetek klasifikovaný jako stavební dílo podle Klasifikace CZ-CC, ostatní hmotný majetek podle Klasifikace CZ-PA se pak zařadí do 2. odpisové skupiny. Doba odpisování se poté určuje v návaznosti na odpisovou skupinu, do které byl majetek zařazen. (Jindrová, 2021)

Tabulka 1: Odpisové skupiny dle ZDP a jimi vymezený majetek

Odpisová skupina	Minimální doba odpisování	Vybrané položky DHM
1	3 roky	počítače, kancelářské vybavení, programové vybavení, zvířata, televizní kamera, nástroje...
2	5 let	stroje a zařízení, osobní a nákladní automobily, traktory, motorová vozidla, obráběcí a tvářecí stroje, čerpadla, jeřáby stavební, chladicí a mrazicí zařízení...
3	10 let	manipulační technika, lodě, výtahy, kovové výrobky, stavební části z betonu a železobetonu, kovové nádrže, kontejnery, parní kotle, turbíny, pece, hořáky, lokomotivy, elektromotory...
4	20 let	produktovody, věže stožáry, komíny, sila, budovy ze dřeva a plastů, oplocení budov a inženýrské stavby, vedení místní a dálková, telekomunikační a elektrická, stavby elektráren...
5	30 let	budovy kromě budov uvedených v jiné odpisové skupině, dálnice, silnice, komunikace, mosty, tunely, podjezdy, přístavy, přehrady, ČOV...
6	50 let	budovy hotelů, administrativní budovy, budovy pro společenské a kulturní účely, podzemní obchodní střediska, muzea a knihovny, historické nebo kulturní památky...

Zdroj: Vlastní zpracování dle Jindrová, 2021

Z ustanovení § 27 ZDP vyplývá, že z odpisování se vyřazuje:

- majetek převedený bezúplatně dle smlouvy o finančním leasingu, pokud náklady související s jeho pořízením nepřekročí 80.000 Kč,
- pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, jež nedosáhl plodonosného stáří,
- umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy,
- movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně dle zvláštních právních předpisů,
- inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěného dle ZDÚ, jestliže nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,
- hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zabezpečení dluhu převodem práva,
- hmotný majetek, u něhož odpisy nebo zahraniční položky podobného charakteru uplatňuje jiná osoba než odpisovatel,
- hmotný majetek nabytý darováním, plněním ze svěřenského fondu nebo z rodinné fundace.

Osoba, která odpisuje hmotný majetek se nazývá odpisovatel. Odpisovatelem může být poplatník s vlastnickým právem k hmotnému majetku. Podmínkou je, že odpisovat může vždy jen jeden poplatník. Mezi odpisovatele lze také zařadit organizační složku státu, státní příspěvkovou organizaci, státní podnik nebo jinou státní organizaci, která má příslušné právo hospodařit s majetkem státu. Kromě toho sem spadá i dobrovolný svazek obcí, nebo také např. podílový a svěřenský fond, jehož součástí je hmotný majetek, případně nástupnická, zanikající či rozdělovaná obchodní korporace. (§ 28 odst. 1 ZDP)

5.1 Způsoby daňového odpisování

Po vymezení a zařazení majetku do příslušné odpisové skupiny, musí daňový subjekt zvolit způsob jakým bude tento majetek odpisovat. Pro všechny nově pořízený majetek, u něhož je poplatník zároveň prvním vlastníkem, si daňový subjekt může sám určit způsob odpisování, přičemž tento zvolený způsob už nesmí v průběhu doby odpisování měnit. Existují však případy, ve kterých si daňový subjekt nemůže způsob odpisování vybrat, poněvadž musí pokračovat v tom způsobu odpisování hmotného majetku, který započal jeho předchozí odpisovatel. Je tedy vhodné tyto situace, kdy poplatník musí pokračovat v odpisování, zmínit. Dle § 30 odst. 10 ZDP se jedná například o právního nástupce

a nástupnickou obchodní korporaci, poplatníka u hmotného majetku nabytého vkladem od společníka, člena družstva či vkladem tichého společníka nebo poplatníka, který majetek vyřadil z obchodního majetku a následně jej opět zařadil aj.

Před samotným odpisováním je ještě potřeba zhodnotit, zda se daný majetek bude používat k zajištění zdanitelných příjmů zcela nebo pouze zčásti. V té souvislosti se i do daňových nákladů zahrne pouze poměrná část těchto odpisů. Typicky se jedná o případy majetku fyzických osob či subjektů, které nebyly založeny za účelem podnikání. (Prudký, Lošťák, 2019) Mezi způsoby odpisování, které upravuje ZDP patří rovnoměrné, zrychlené a mimořádné odpisy.

5.1.1 Rovnoměrné odpisy

V rámci rovnoměrného odpisování jsou jednotlivých odpisovaných skupinám přiřazeny maximální roční odpisové sazby upravené v § 31 odst. 1 ZDP. Odpisy hmotného majetku se následně stanoví jako součin jedné setiny vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby podle určené odpisové skupiny (Prudký, Lošťák, 2019). Pro každou odpisovou skupinu rozlišujeme tři sazby. Náležité roční odpisové sazby jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 2: Roční odpisová sazba pro hmotný majetek

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: § 31 odst. 1 bod a) ZDP

První sazba se použije v prvním roce odpisování, a to při zahájení odpisování. Druhá uvedená sazba je používána v dalších letech odpisování až do jeho ukončení. Jako třetí odpisovou sazbu zákon udává sazbu pro zvýšenou vstupní cenu, která se využívá pro majetek, u kterého došlo k technickému zhodnocení. Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na

celé koruny nahoru (Hnátek, 2021). Pro výpočet odpisů z tabulky plyne, že roční odpisová sazba v prvním roce odpisování je rozdílná oproti sazbě v dalších letech odpisování.

Vzorec pro roční odpis v prvním roce je následující:

$$RO1 = \frac{VC \times OS1}{100}$$

a roční odpis v dalších letech:

$$ROX = \frac{VC \times OS2}{100}$$

kde:

RO1 – roční odpis v prvním roce,

OS1 – roční odpisová sazba ze sloupce 1 („v prvním roce odpisování“)

ROX – roční odpis v dalších letech

OS2 – roční odpisová sazba ze sloupce 2 („v dalších letech odpisování“).

V případě dojde-li v prvním roce či dalších letech k technickému zhodnocení, tak se odpisy stanoví jako součin jedné setiny zvýšené vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu (Prudký, Lošťák, 2019):

$$ROZ = \frac{ZVC \times OSZ}{100}$$

kde:

ROZ – roční odpis majetku, na kterém bylo provedeno TZ

ZVC – zvýšená vstupní cena (VC + TZ)

OSZ – roční odpisová sazba z 3. sloupce pro zvýšenou vstupní cenu

Dále je nutné uvést, že v souvislosti se zrušením zvýhodňující odčitatelné položky od základu daně na nový hmotný movitý majetek, ZDP definuje speciální odpisové sazby, které dovolují prvním odpisovatelům vyšší odpis u majetku, který v daném roce pořídili. (Prudký, Lošťák, 2019) Daňový subjekt může v prvním roce odpisování zvýšit odpis o 20 % u strojů pro zemědělství a lesnictví v klasifikaci produkce CZ-CPA kódem 28.3, o 15 % u zařízení pro čištění a úpravu vod eventuálně u zařízení na zhodnocení druhotných surovin a na závěr o 10 % u majetku, který spadá do odpisových skupin 1-3 se stanovenými výjimkami. Mezi výjimky řadíme letadla, motocykly a osobní automobily, které nespĺňují podmínky určené zákonem (Hnátek, 2021).

5.1.2 Zrychlené odpisování

Druhou možností odpisování, kterou poplatník může využít je zrychlené odpisování, které upravuje § 32 ZDP. Zrychlené odpisy poskytují daňovému subjektu možnost odepsat v prvních letech vyšší částky v porovnání s odpisy rovnoměrnými. Hodnota odpisu se tak v závěru odpisování snižuje. Oproti rovnoměrným odpisům, které fungují na základě určené odpisové sazby, je u zrychlených odpisů ke každé odpisové skupině přiřazen tzv. odpisový koeficient. (Prudký, Lošťák, 2019) Tyto koeficienty jsou uvedeny níže.

Tabulka 3: Koeficienty pro zrychlené odpisování

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

Zdroj: § 32 odst. 1 ZDP

Při výpočtu zrychlených odpisů můžeme narazit na dvě varianty, jak daný odpis vypočítat. Záleží na tom, zda počítáme odpis s technickým zhodnocením majetku nebo nikoliv. V první variantě počítáme odpis bez technického zhodnocení. Ten se v prvním roce vypočítá jako podíl vstupní ceny a příslušného koeficientu. (Šteker, Otrusínová, 2016) Proto platí vzorec:

$$RO1 = \frac{VC}{K1}$$

kde:

RO1 – roční odpis v prvním roce,

VC – vstupní cena,

K1 – koeficient pro první rok odpisování.

Odpis v dalších letech se stanoví jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdílu mezi příslušným koeficientem a počtem let, po které byl majetek už odpisován. Vzorec pro zrychlené odpisování v dalších letech je následující (Prudký, Lošťák, 2019):

$$ROX = \frac{2 \times ZC}{K2 - X + 1}$$

kde:

ROX – roční odpis v dalších letech,

X – pořadové číslo vyjadřující rok, pro který se odpisy počítají,

ZC – zůstatková cena,

K2 – koeficient pro další roky odpisování.

Přecházíme k druhé možné variantě výpočtu zrychlených odpisů, a to pro odpis s technickým zhodnocením majetku. Výpočet musí být proveden v roce, kdy došlo k technickému zhodnocení. Stanoví se jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny a přiděleného koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu (ten je uveden stejně jako v případě rovnoměrných odpisů ve třetím sloupci tabulky obsahující koeficienty). Lze to vyjádřit následujícím vzorcem (Prudký, Lošťák, 2019):

$$ROZ = \frac{2 \times ZZC}{KZ}$$

kde:

ROZ – roční odpis v roce provedení technického zhodnocení,

ZZC – zvýšená zůstatková cena (ZC + TZ),

KZ – koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu.

Odpis v dalších letech u majetku s provedením technického zhodnocení se spočítá jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které byl majetek odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny.

To lze vyjádřit následovně:

$$ROZX = \frac{2 \times ZZC}{KZ - X + 1}$$

kde:

ROZX – roční odpis pro technické zhodnocení v dalších letech,

X – pořadové číslo vyjadřující rok, pro který se odpisy počítají, počínaje rokem technického zhodnocení.

Stejně jako u rovnoměrných odpisů lze použít ve stanovených případech zvýhodněné odpisování v prvním roce, a to s navýšením o 10 až 20 % vstupní ceny majetku. (Skálová, 2021) Na rozdíl od rovnoměrných odpisů se ale v případě tohoto navýšení nevyužívají upravené sazby, ale pro výpočet odpisu v prvním se použijí příslušné koeficienty a k tomuto vypočtenému ročnímu odpisu se připočte stanovené zvýhodnění ve výši 10, 15 nebo 20 %.

5.1.3 Mimořádné odpisy

Využít mimořádné odpisy hmotného majetku zařazeného do 1. a 2. odpisové skupiny může poplatník na základě novely ZDP č. 609/2020 Sb. na majetek, který byl pořízen od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021 dle změněného znění § 30a ZDP a to následovně:

- Hmotný majetek zařazený v 1. odpisové skupině, pořízený v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021, může poplatník, který je jeho prvním odpisovatelem, odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100% vstupní ceny za 12 měsíců.
- Hmotný majetek zařazený do 2. odpisové skupiny může poplatník odepsat bez přerušení do 100 % za 24 měsíců, přičemž za prvních 12 měsíců bude moci poplatník uplatnit odpisy rovnoměrně až do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku.

Výpočet mimořádných odpisů je s přesností na měsíce a od měsíce následujícího po zařazení majetku lze zahájit odpisování. Technické zhodnocení u mimořádných odpisů nezvyšuje vstupní cenu majetku a odpisuje se běžným postupem jako samostatný hmotný majetek.

5.1.4 Odpisy nehmotného majetku

V souvislosti, s již zmiňovanou novelou došlo také k řadě změn v oblasti dlouhodobého majetku. Jednou z těch nejvýraznějších je skutečnost, že v ZDP byly zrušeny veškerá ustanovení týkající se daňového odpisování nehmotného majetku a jeho technického zhodnocení. V případě nehmotného majetku pořízenému k 1.1.2021 je tak za daňový výdaj považován jeho účetní odpis. Co se týče nehmotného majetku pořízeného do 31.12.2020, zde se použijí stará ustanovení platná před novelou. Odpisování tedy bude probíhat podle pravidel, které již neplatí. Technické zhodnocení provedené od 1.1.2021 na majetku, který

je odpisován dle starých pravidel, se bude řídit a odpisovat také podle těchto starých podmínek. S tím souvisí i to, že pro toto technické zhodnocení bude stále platit dřívější limit pro zařazení jako technické zhodnocení 40 000 Kč a také povinná minimální doba odpisování, jak tomu bylo před novelou. Přejídná ustanovení novely navíc umožňují tuto novu metodu daňový odpis se rovná účetnímu aplikovat již na nehmotný majetek pořízený od 1.1.2020. (Lamačová, 2021)

5.2 Porovnání účetních a daňových odpisů

Na závěr je nyní vhodné uvést, že mezi účetními a daňovými odpisy mohou vznikát rozdíly. Tyto rozdíly se týkají zejména účetních jednotek, které vedou účetnictví a zároveň se rozhodli uplatňovat i daňové odpisy. Kromě početního rozdílu vzniká mezi těmito dvěma druhy odpisů také rozdíl v jejich definici a použití. Účetní odpis se primárně snaží, co nejdříve vyjádřit skutečné opotřebení majetku, zatímco daňové odpisy lze chápat spíše jako položku o kterou si poplatník může snížit daňový základ. Rozdíly je možné zpozorovat také v době po kterou se odpisy uplatňují. V případě daňových odpisů je pevně stanovená doba odpisování, zatímco u účetních odpisů si tuto dobu účetní jednotka stanovuje sama na základě svého odhadu ve vnitřní směrnici.

Nejpodstatnější rozdíl však spočívá v rozdílném dopadu účetních a daňových odpisů na výsledek hospodaření. Účetní odpisy, tak jak si je účetní jednotka stanovila ve svém odpisovém plánu se promítnou do účetního výsledku hospodaření přímo, ve formě zaúčtovaných nákladů (o které se tento výsledek snižuje). Na druhou stranu daňové odpisy působí na výsledek hospodaření nepřímo (jsou zohledněny mimoúčetně) a ovlivňují pouze celkovou výši daňové povinnosti. Do výpočtu základu daně však vstupují i účetní odpisy, proto je vždy potřeba zohlednit rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Situace, které mohou nastat upravuje tabulka uvedená níže.

Tabulka 4: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	
účetní odpisy = daňový odpisy	základ daně není třeba upravit
účetní odpisy > daňové odpisy	základ daně se zvyšuje (+ rozdíl)
účetní odpisy < daňové odpisy	základ daně se snižuje (- rozdíl)

Zdroj: Vlastní zpracování dle Jindrová, 2021

6 Analytická část

V analytické části bakalářské práce bude nejprve představena vybraná obchodní společnost XY s.r.o. a následně bude provedena analýza odpisování této společnosti. Nejdříve bude potřeba se seznámit s odpisovým plánem společnosti a konkrétními odpisovými metodami, které společnost používá. Způsob odpisování, který společnost aplikuje bude zobrazen na 3 vybraných dlouhodobých majetcích, jež firma eviduje ve svém vlastnictví a užívání. Poté bude proveden propočít i jiných způsobů odpisování majetku a následně budou tyto metody komparovány. V závěru bude provedeno zhodnocení a navrhnutá doporučení, která by společnost mohla aplikovat.

6.1 Představení společnosti

Stavební firma XY s.r.o. byla založena v roce 1994. Jedná se o ryze českou společnost, která má dlouholetou tradici a znalosti na českém trhu. Zabývá se realizací pozemních a zemědělských stavebních prací a také komplexní dodávkou ekologických staveb. Zajišťuje přípravu stavby od projektové dokumentace až po stavební povolení. Cílem firmy je plně se přizpůsobit nenáročnějším požadavkům klientů. V rámci kategorizace účetních jednotek dle § 1b ZoÚ se řadí mezi malé účetní jednotky, a to na základě těchto kritérií:

Tabulka 5: Kritéria pro zařazení společnosti mezi malé účetní jednotky

Kritéria malé účetní jednotky	Vybraná účetní jednotka
Aktiva (<100 mil. Kč)	52 mil. Kč
Čistý obrat (<200 mil. Kč)	53,5 mil. Kč
Počet zaměstnanců (<50)	cca 30

Zdroj: Vlastní zpracování, výroční zpráva společnosti za rok 2020

6.2 Způsob odepisování dlouhodobého majetku společnosti

Dlouhodobý majetek a způsoby účetních a daňových odpisů, které společnost využívá, jsou vymezeny ve Vnitropodnikovém odpisovém plánu vybrané společnosti. Účetní jednotka společnosti XY s. r. o., považuje za dlouhodobý hmotný majetek takový majetek, u kterého vstupní cena pořizovaného majetku převyšuje hranici 40 000 Kč. Tento limit je shodný s hranicí podle ZDP pro hmotný majetek. Co se týče majetku pořízeného od roku 2021, tak zde se tato hodnota zvyšuje na 80 000 Kč v závislosti na novelizovaném znění

ZDP. Pro nehmotný majetek má společnost stanovenou hranici 60 000 Kč. O drobném majetku společnost účtuje za předpokladu, že jeho hodnota se nachází v rozmezí od 3 000 Kč do 40 000 Kč, a je odpisován po dobu 24 měsíců. Pokud je hodnota majetku nižší než 3 000 Kč je odepsán jednorázově do nákladů. Stejná hranice i podmínky platí pro dlouhodobý nehmotný majetek.

Při výpočtu daňových odpisů společnost využívá zrychlenou metodu odpisování, a tedy i příslušné odpisové koeficienty dle ZDP. Co se týče účetních odpisů, společnost je má nastavené tak, že je provádí na základě přiřazení do odpisových skupin dle ZDP a k nim přiřadí příslušné koeficienty pro zrychlené daňové odpisování. Tedy účetní odpisy se rovnají zrychleným daňovým odpisům.

6.3 Analýza účetních odpisů

Na vybraných příkladech bude nejprve zobrazeno, jak provádí účetní odpisy společnost XY s.r.o. Následně bude proveden propočet jiných způsobů účetních odpisů, které je možné uplatnit a na konci bude provedena jejich vzájemná komparace.

6.3.1 Odepisování aktiva – malý bagr KUBOTA

Společnost pořídila v roce 2020 malý bagr v hodnotě 440 000 Kč, který zařadila do užívání v květnu daného roku. Rok výroby malého bagru společnost uvádí ke konci roku 2018, nicméně je společnost jeho prvním vlastníkem. Jak již bylo uvedeno výše, společnost má nastavené účetní odpisy, které odpovídají daňovým zrychleným odpisům. Doba odpisování tedy odpovídá minimální době odpisování stanovené ZDP dle příslušné odpisové skupiny.

Výpočet účetních odpisů vybranou společností:

Společnost pro výpočet účetních odpisů vychází z koeficientů pro zrychlené daňové odpisování, které jsou majetku přiřazeny dle ZDP. Pro účely daňových odpisů společnost zařadila malý bagr do 2. odpisové skupiny a bude odpisován po dobu 5 let. Ve 2. odpisové skupině je tedy majetku přiřazen pro první rok odpisování koeficient 5, a pro další roky odpisování koeficient 6. Způsob výpočtu je znázorněn níže:

$$O_{2020} = \frac{440\,000}{5} = 88\,000$$

$$O_{2021} = \frac{2 \times 352\,000}{6 - 1} = 140\,800$$

$$O_{2022} = \frac{2 \times 211\,200}{6 - 2} = 105\,600$$

$$O_{2023} = \frac{2 \times 105\,600}{6 - 3} = 70\,400$$

$$O_{2024} = \frac{2 \times 35\,200}{6 - 4} = 35\,200$$

Z informací o tom, jak má společnost XY s.r.o. nastavené účetní odpisy vyplývá jediné, a to, že je zde výrazná snaha o jednoduchost. Pokud se totiž účetní odpisy rovnají daňovým, nevzniká rozdíl mezi těmito hodnotami a není tak nutné upravovat základ daně. Zde, ale může nastat problém, v tom, že takto stanové odpisy nebudou odrážet skutečné opotřebení majetku, a tedy nepovedou k zobrazení věrného a poctivého obrazu účetnictví. Pro další výpočty bude tedy po konzultaci s odpovědnou osobou firmy, která se stará o tento druh majetku, prodloužena doba životnosti bagru na 10 let (120 měsíců). Jelikož se bagry vyznačují dlouhou dobou životnosti, neměl by být problém po předešlých zkušenostech, aby bagr tuto dobu vydržel.

Výpočet lineárních účetních odpisů:

$$O_{2020} = 3666,667 \times 7 = 25\,667 \text{ (zaokrouhleno na celé koruny nahoru)}$$

$$O_{2021 - 2029} = 3666,667 \times 12 = 44\,000$$

$$O_{2030} = 3666,667 \times 5 = 18\,334 \text{ (zaokrouhleno na celé koruny nahoru)}$$

Tabulka 6: Výše lineárních účetních odpisů malého bagru KUBOTA

Rok	Účetní odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2020–7 m.	25 667	414 333
2021	44 000	370 333
2022	44 000	326 333
2023	44 000	282 333
2024	44 000	238 333
2025	44 000	194 333
2026	44 000	150 333
2027	44 000	106 333
2028	44 000	62 333
2029	44 000	18 333
2030–5 m.	18 334	-1

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro výpočet lineárních odpisů byl stanoven měsíční odpis, jako podíl pořizovací ceny ku počtu let odpisování. V prvním roce byl majetek odpisován pouze 7 měsíců, a to proto, že pořízen byl sice v květnu, nicméně odpisování započalo až od měsíce následujícího (tedy června), proto odpis činí pouze 25 667 Kč. V dalších letech, tedy od roku 2021 do roku 2029 bude výše účetního odpisu stejná a činí 44 000 Kč. V posledním roce zbývá společnosti odepsat zbylých 5 měsíců a dle toho i vypadá výše odpisu, který činí pouze 18 334 Kč. V důsledku zaokrouhlování na celé koruny nahoru, vznikla v posledním roce zůstatková cena společnosti 1 Kč, což znamená, že odpis v posledním roce je možný v maximální výši 18 333 Kč.

Výpočet zrychlených účetních odpisů:

$$O_{2020} = \frac{7}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 1)}{10 \times (10 + 1)} = 46\,667$$

$$O_{2021} = \frac{5}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 1)}{10 \times (10 + 1)} + \frac{7}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 2)}{10 \times (10 + 1)} = 75\,334$$

$$O_{2022} = \frac{5}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 2)}{10 \times (10 + 1)} + \frac{7}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 3)}{10 \times (10 + 1)} = 67\,334$$

$$O_{2023} = \frac{5}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 3)}{10 \times (10 + 1)} + \frac{7}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 4)}{10 \times (10 + 1)} = 59\,334$$

$$O_{2024} = \frac{5}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 4)}{10 \times (10 + 1)} + \frac{7}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 5)}{10 \times (10 + 1)} = 51\,334$$

$$O_{2025} = \frac{5}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 5)}{10 \times (10 + 1)} + \frac{7}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 6)}{10 \times (10 + 1)} = 43\,334$$

$$O_{2026} = \frac{5}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 6)}{10 \times (10 + 1)} + \frac{7}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 7)}{10 \times (10 + 1)} = 35\,334$$

$$O_{2027} = \frac{5}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 7)}{10 \times (10 + 1)} + \frac{7}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 8)}{10 \times (10 + 1)} = 27\,334$$

$$O_{2028} = \frac{5}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 8)}{10 \times (10 + 1)} + \frac{7}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 9)}{10 \times (10 + 1)} = 19\,334$$

$$O_{2029} = \frac{5}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 9)}{10 \times (10 + 1)} + \frac{7}{12} x \frac{2 \times 440\,000 \times (10 + 1 - 10)}{10 \times (10 + 1)} = 11\,334$$

$$O_{2030} = 3\,327$$

Tabulka 7: Výše zrychlených účetních odpisů malého bagru KUBOTA

Rok	Účetní odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2020–7 m.	46 667	393 333
2021	75 334	317 999
2022	67 334	250 665
2023	59 334	191 331
2024	51 334	139 997
2025	43 334	96 663
2026	35 334	61 329
2027	27 334	33 995
2028	19 334	14 661
2029	11 334	3 327
2030–5 m.	3 334	-7

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky č. 7 je patrné, že odpis v prvním roce je sice menší než v roce následujícím, ale je to ovlivněno tím, že v roce 2020 společnost odpisuje pouze 7 měsíců. Dále vyplývá, že se potvrzuje pravidlo zrychlených odpisů, kdy v prvních letech se odpisuje vyšší částka než v letech následujících. Od roku 2021 odpisy postupně klesají až se dostanou k závěrečnému roku 2030, kde zbývá odepsat posledních 5 měsíců a částka je tím velmi ovlivněna, ale u zrychlených odpisů tato částka nemá až takový význam.

Opět byla v posledním roce odpisování hranice vstupní ceny překročena o 7 Kč v důsledku zaokrouhlování na celé koruny nahoru a dle vzorce $O_{2030} = \frac{5}{12} x \frac{2 x 440\,000 x (10+1-10)}{10 x (10+1)}$ by měl odpis činit 3 334 Kč. Z důvodu dodržení pravidel společnost v roce 2030 může odepsat pouze částku 3 327 Kč.

Výpočet zpomalených účetních odpisů:

$$O_{2020} = \frac{7}{12} x \frac{2 x 440\,000 x 1}{10 x (10 + 1)} = 4\,667$$

$$O_{2021} = \frac{5}{12} x \frac{2 x 440\,000 x 1}{10 x (10 + 1)} + \frac{7}{12} x \frac{2 x 440\,000 x 2}{10 x (10 + 1)} = 12\,667$$

$$O_{2022} = \frac{5}{12} x \frac{2 x 440\,000 x 2}{10 x (10 + 1)} + \frac{7}{12} x \frac{2 x 440\,000 x 3}{10 x (10 + 1)} = 20\,667$$

$$O_{2023} = \frac{5}{12} x \frac{2 x 440\,000 x 3}{10 x (10 + 1)} + \frac{7}{12} x \frac{2 x 440\,000 x 4}{10 x (10 + 1)} = 28\,667$$

$$O_{2024} = \frac{5}{12} x \frac{2 x 440\,000 x 4}{10 x (10 + 1)} + \frac{7}{12} x \frac{2 x 440\,000 x 5}{10 x (10 + 1)} = 36\,667$$

$$O_{2025} = \frac{5}{12}x \frac{2 \times 440\,000 \times 5}{10x(10+1)} + \frac{7}{12}x \frac{2 \times 440\,000 \times 6}{10x(10+1)} = 44\,667$$

$$O_{2026} = \frac{5}{12}x \frac{2 \times 440\,000 \times 6}{10x(10+1)} + \frac{7}{12}x \frac{2 \times 440\,000 \times 7}{10x(10+1)} = 52\,667$$

$$O_{2027} = \frac{5}{12}x \frac{2 \times 440\,000 \times 7}{10x(10+1)} + \frac{7}{12}x \frac{2 \times 440\,000 \times 8}{10x(10+1)} = 60\,667$$

$$O_{2028} = \frac{5}{12}x \frac{2 \times 440\,000 \times 8}{10x(10+1)} + \frac{7}{12}x \frac{2 \times 440\,000 \times 9}{10x(10+1)} = 68\,667$$

$$O_{2029} = \frac{5}{12}x \frac{2 \times 440\,000 \times 9}{10x(10+1)} + \frac{7}{12}x \frac{2 \times 440\,000 \times 10}{10x(10+1)} = 76\,667$$

$$O_{2030} = 33\,330$$

Z výpočtů je patrné, že se odpis od roku 2021 až do roku 2029 vždy zvýší o 8 000 Kč. Poslední rok společnost opět musí vzpomenout na zaokrouhlování a odepíše částku 33 330 Kč, i když podle správnosti vzorce $O_{2030} = \frac{5}{12}x \frac{2 \times 440\,000 \times 10}{10x(10+1)}$ by měl odpis činit 33 334 Kč, což je o 4 Kč více než je možné odepsat z důvodu překročení hranice vstupní ceny.

Tabulka 8: Výše zpomalených účetních odpisů malého bagru KUBOTA

Rok	Účetní odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2020	4 667	435 333
2021	12 667	422 666
2022	20 667	401 999
2023	28 667	373 332
2024	36 667	336 665
2025	44 667	291 998
2026	52 667	239 331
2027	60 667	178 664
2028	68 667	109 997
2029	76 667	33 330
2030	33 334	-4

Zdroj: Vlastní zpracování

U progresivních odpisů v prvním roce se odepisuje 7 měsíců, a proto částka činí 4 667 Kč a je v souladu s definicí zpomalených odpisů, kde odpis v prvním roce je nejnižší. V dalších letech odpisová suma vzestupně roste až do posledního roku (2030), kde společnost zohlední odpis zbylých 5 měsíců a bude odepsán zbytek vstupní ceny.

Tabulka 9: Účetní odpisy malého bagru KUBOTA lineární a nelineární metody

Rok	Účetní odpisy společnosti	Rovnoměrně	Zrychleně	Zpomaleně
2020	88 000 Kč	25 667 Kč	46 667 Kč	4 667 Kč
2021	140 800 Kč	44 000 Kč	75 334 Kč	12 667 Kč
2022	105 600 Kč	44 000 Kč	67 334 Kč	20 667 Kč
2023	70 400 Kč	44 000 Kč	59 334 Kč	28 667 Kč
2024	35 200 Kč	44 000 Kč	51 334 Kč	36 667 Kč
2025		44 000 Kč	43 334 Kč	44 667 Kč
2026		44 000 Kč	35 334 Kč	52 667 Kč
2027		44 000 Kč	27 334 Kč	60 667 Kč
2028		44 000 Kč	19 334 Kč	68 667 Kč
2029		44 000 Kč	11 334 Kč	76 667 Kč
2030		18 333 Kč	3 327 Kč	33 330 Kč

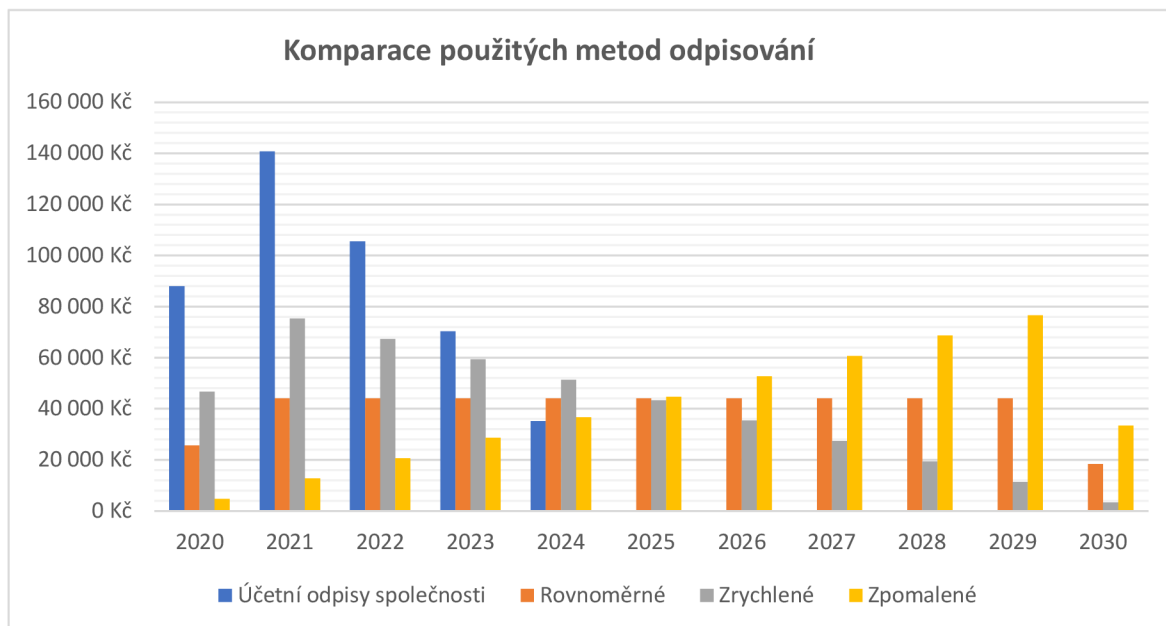
Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 10: Stupeň opotřebení DM

Rok	Účetní odpisy společnosti	Rovnoměrně	Zrychleně	Zpomaleně
2020	6,5 %	5,8 %	10,6 %	1,1 %
2021	52,0 %	15,8 %	27,7 %	3,9 %
2022	76,0 %	25,8 %	43,0 %	8,6 %
2023	92,0 %	35,8 %	56,5 %	15,2 %
2024	100,0 %	45,8 %	68,2 %	23,5 %
2025		55,8 %	78,0 %	33,6 %
2026		65,8 %	86,1 %	45,6 %
2027		75,8 %	92,3 %	59,4 %
2028		85,8 %	96,7 %	75,0 %
2029		95,8 %	99,2 %	92,4 %
2030		100,0 %	100,0 %	100,0 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 1: Komparace použitých metod odpisování malého bagru KUBOTA



Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky č. 9 i grafu č. 1 vyplývá, že nejvyšších hodnot dosahují účetní odpisy malého bagru, které uplatňuje sama společnost XY s.r.o., a to v prvních čtyřech letech odepisování. Je to způsobeno zejména tím, že jak už bylo uvedeno výše si společnost nastavila ve svém odepisovém plánu účetní odpisy ve výši daňových zrychlených odpisů a s tím také odpovídající dobu životnosti, tedy 5 let, i když skutečná doba životnosti je razantně delší.

U lineárních, zrychlených a zpomalených odpisů, kde byla doba odepisování stanovena na 10 let je zřejmé, že průběh jednotlivých metod odepisování se poměrně rozchází. Pokud se budeme držet definice účetních odpisů, která nám říká, že by odpisy měly co nejdříve odrážet opotřebení majetku, měla by společnost volit způsob, který je pro ni nejvhodnější z hlediska dodržení této definice. Jestliže se společnost rozhodne pro nejméně vhodný způsob, může to mít za následek zkreslený výsledek hospodaření. Při výpočtu progresivních odpisů je v roce 2025 odepsáno pouze 148 002 Kč, což odpovídá 33,6 %. Degresivní odpis ve druhém roce dosáhl svého maxima (75 334 Kč) a v dalších letech postupně klesá. Lineární odpisy kromě prvního a posledního roku činí 44 000 Kč a v polovině stanovené doby odepisování je odepsáno 245 667 Kč. K roku 2025 ještě musíme uvést, že právě tento rok je z pohledu nejvíce podobné odepisové částky u všech způsobů odepisování.

6.3.2 Odepisování aktiva – vysokozdvížený vozík DESTA

Společnost si pořídila 8. 3. 2012 vysokozdvížený vozík DESTA v pořizovací ceně 279 000 Kč. Postup propočtu bude shodný jako v případě malého bagru, pouze s tím rozdílem, že vysokozdvížený vozík zařadíme do 3. odpisové skupiny.

Výpočet účetních odpisů ve vybrané společnosti:

I pro tento výpočet platí, že společnost se řídí ZDP, tedy že, účetní odpisy se rovnají daňovým. U tohoto majetku se společnost rozhodla uplatnit taktéž zrychlené odpisy. Společnost tedy dle ZDP volí odpisové koeficienty pro zrychlené daňové odpisy, a to konkrétně v prvním roce 10 a v letech následujících 11, jelikož majetek byl zařazen do 3. odpisové skupiny. Doba odpisování byla stanovena na 10 let. Níže je uveden způsob výpočtu:

$$O_{2012} = \frac{279\,000}{10} = 27\,900$$

$$O_{2013} = \frac{2 \times 251\,100}{11 - 1} = 50\,220$$

$$O_{2014} = \frac{2 \times 200\,880}{11 - 2} = 44\,640$$

$$O_{2015} = \frac{2 \times 156\,240}{11 - 3} = 39\,060$$

$$O_{2016} = \frac{2 \times 117\,180}{11 - 4} = 33\,480$$

$$O_{2017} = \frac{2 \times 83\,700}{11 - 5} = 27\,900$$

$$O_{2018} = \frac{2 \times 55\,800}{11 - 6} = 22\,320$$

$$O_{2019} = \frac{2 \times 33\,480}{11 - 7} = 16\,740$$

$$O_{2020} = \frac{2 \times 16\,740}{11 - 8} = 11\,160$$

$$O_{2021} = \frac{2 \times 11\,160}{11 - 9} = 5\,580$$

Tabulka 11: Výpočet lineárních účetních odpisů vysokozdvížného vozíku DESTA

Rok	Měsíční odpis (Kč)	Měsíce	Účetní odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2012	2 325	9	20 925	258 075
2013	2 325	12	27 900	230 175
2014	2 325	12	27 900	202 275
2015	2 325	12	27 900	174 375
2016	2 325	12	27 900	146 475
2017	2 325	12	27 900	118 575
2018	2 325	12	27 900	90 675
2019	2 325	12	27 900	62 775
2020	2 325	12	27 900	34 875
2021	2 325	12	27 900	6 975
2022	2 325	3	6 975	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro výpočet lineárních odpisů byl stanoven měsíční odpis dle výše zmíněného vzorce. Společnost v prvním roce odpisuje jen 9 měsíců a od toho se odvíjí i výše výsledné částky. Následujících devět let je hodnota odpisů stejná a to 27 900 Kč. V poslední roce (2022) zbývá odepsat poslední tři měsíce a dle tabulky můžeme vidět, že odpisy byly spočítány správně, jelikož zůstatková cena činí 0 Kč.

Tabulka 12: Výše zrychlených účetních odpisů vysokozdvížného vozíku DESTA

Rok	Účetní odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2012–9 m.	38 046	240 954
2013	46 923	194 031
2014	41 850	152 181
2015	36 778	115 403
2016	31 705	83 698
2017	26 632	57 066
2018	21 560	35 506
2019	16 487	19 019
2020	11 414	7 605
2021	6 341	1 264
2022–3 m.	1 269	-5

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je zřejmé, že výpočty odpovídají zrychlenému odpisování, protože v prvních pěti letech je odepsáno 70 % majetku, a to i přes odpis v první roce, který byl jen 9 měsíců. V roce 2022 odpis činí 1 264 Kč, ale podle vzorečku: $O_{2022} = \frac{3}{12} x \frac{2 x 279\,000 x (10+1)}{10 x (10+1)}$, by měl odpis činit 1 269 Kč, avšak je to dáno zaokrouhlováním a nemůže být odepsána vyšší částka, než je vstupní cena, proto je nutné uvést částku 1 264 Kč jako maximální možnou částku, kterou lze odepsat.

Tabulka 13: Výše zpomalených účetních odpisů vysokozdvížného vozíku DESTA

Rok	Účetní odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2012–9 m.	3 805	275 195
2013	8 878	266 317
2014	13 950	252 367
2015	19 023	233 344
2016	24 095	209 249
2017	29 169	180 080
2018	34 241	145 839
2019	39 314	106 525
2020	44 387	62 138
2021	49 460	12 678
2022–3 m.	12 682	-4

Zdroj: Vlastní zpracování

Pomocí zpomalených odpisů společnost odepsala v prvních 5 letech 25 % majetku. Od druhého roku odpisování odpisy postupně klesají což odpovídá správnosti a principu zpomalených odpisů. V posledním roce má odpis hodnotu 12 679 Kč a je uváděn bez vzorečku: $O_{2012} = \frac{3}{12} x \frac{2 x 279\,000 x 10}{10 x (10+1)}$, protože správnost výsledného vzorce je po zaokrouhlování 12 682, což překračuje vstupní cenu o 3 Kč, a proto není možné tuto částku odepsat.

Tabulka 14: Účetní odpisy vysokozdvížného vozíku DESTA lineární a nelineární metody

Rok	Účetní odpisy společnosti	Rovnoměrně	Zrychleně	Zpomaleně
2012	27 900 Kč	20 925 Kč	38 046 Kč	3 805 Kč
2013	50 220 Kč	27 900 Kč	46 923 Kč	8 878 Kč
2014	44 640 Kč	27 900 Kč	41 850 Kč	13 950 Kč
2015	39 060 Kč	27 900 Kč	36 778 Kč	19 023 Kč
2016	33 480 Kč	27 900 Kč	31 705 Kč	24 095 Kč
2017	27 900 Kč	27 900 Kč	26 632 Kč	29 169 Kč
2018	22 320 Kč	27 900 Kč	21 560 Kč	34 241 Kč
2019	16 740 Kč	27 900 Kč	16 487 Kč	39 314 Kč
2020	11 160 Kč	27 900 Kč	11 414 Kč	44 387 Kč
2021	5 580 Kč	27 900 Kč	6 341 Kč	49 460 Kč
2022		6 975 Kč	1 264 Kč	12 679 Kč

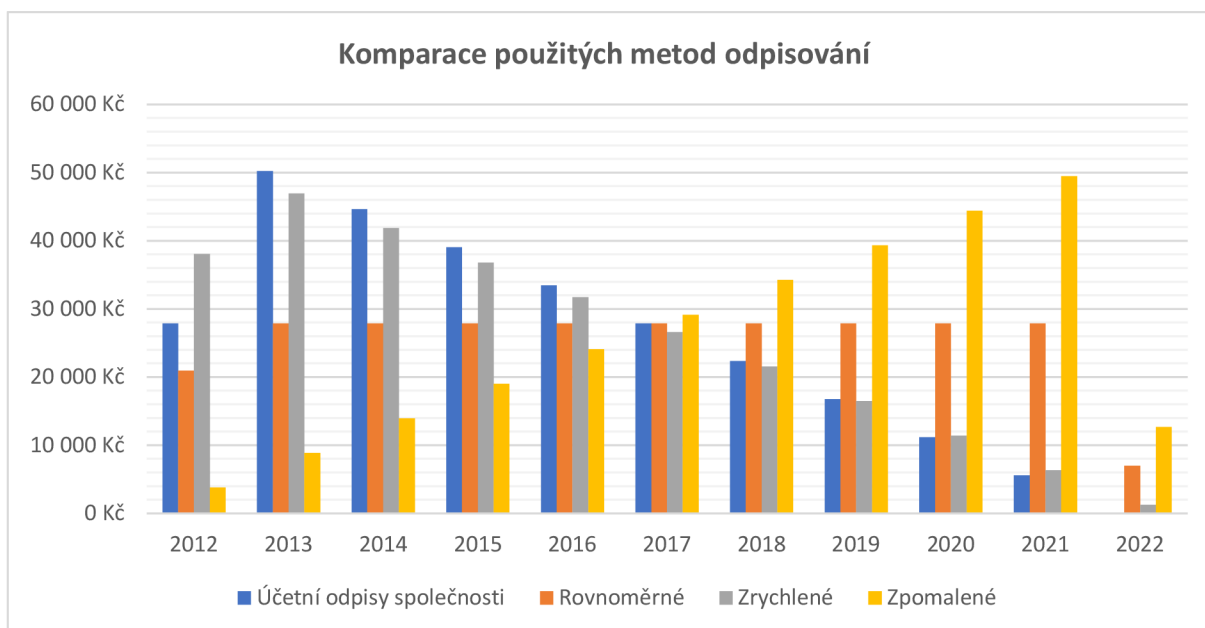
Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 15: Stupeň opotřebení DM

Rok	Účetní odpisy společnosti	Rovnoměrně	Zrychleně	Zpomaleně
2012	10,0 %	7,5 %	13,6 %	1,4 %
2013	28,0 %	17,5 %	30,5 %	4,5 %
2014	44,0 %	27,5 %	45,5 %	9,5 %
2015	58,0 %	37,5 %	58,6 %	16,4 %
2016	70,0 %	47,5 %	70,0 %	25,0 %
2017	80,0 %	57,5 %	79,5 %	35,5 %
2018	88,0 %	67,5 %	87,3 %	47,7 %
2019	94,0 %	77,5 %	93,2 %	61,8 %
2020	98,0 %	87,5 %	97,3 %	77,7 %
2021	100,0 %	97,5 %	99,5 %	95,5 %
2022		100,0 %	100,0 %	100,0 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 2: Komparace použitých metod odpisování vysoko zdvižného vozíku DESTA



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu č. 2 a výše uvedené tabulky č. 14 je zřejmé, že účetní odpisy stanovené společností XY s. r. o. odepíší celkovou hodnotu pořizovací ceny už v roce 2021. Při výpočtu lineárních odpisů je v roce 2016 odepsáno 47,5 % z pořizovací ceny, zatímco u zrychlených odpisů je ve stejném roce odepsáno 70 % vstupní ceny. Naopak pomocí zpomalených odpisů je za pět let odepsáno pouze 25 %. Paradoxně zpomalený odpis v roce 2021 činí 49 460 Kč, což odpovídá 17,8 % odepsanosti za pouhý jeden rok odepisování.

6.3.3 Odepisování aktiva – nákladní automobil MAN

Společnost XY s.r.o. si pořídila v roce 2010 nákladní automobil značky MAN. Cena pořízení byla 1 350 000 Kč. Společnost automobil zařadila do 2. odpisové skupiny. Jak již bylo dříve zmíněno, společnost má nastavené účetní odpisy, které odpovídají daňovým zrychleným odpisům. Doba odpisování tedy odpovídá minimální době odpisování stanovené ZDP dle příslušné odpisové skupiny.

Výpočet účetních odpisů ve vybrané společnosti:

$$O_{2010} = \frac{1\,350\,000}{5} = 270\,000 + 135\,000 \text{ (zvýšená vstupní cena 10 \%)} = 405\,000$$

$$O_{2011} = \frac{2 \times 945\,000}{6 - 1} = 378\,000$$

$$O_{2012} = \frac{2 \times 567\,000}{6 - 2} = 283\,500$$

$$O_{2013} = \frac{2 \times 283\,500}{6 - 3} = 189\,000$$

$$O_{2014} = \frac{2 \times 94\,500}{6 - 4} = 94\,500$$

Společnost uplatňuje zvýšený odpis v prvním roce odpisování ve výši 10 %, a to z toho důvodu, že její účetní odpisy odpovídají daňovým zrychleným odpisům, a tudíž se řídí příslušnými daňovými předpisy, které tuto možnost nabízejí viz výpočet zrychlených daňových odpisů.

Pro další výpočty bude po konzultaci s odpovědnou osobou i zde prodloužena doba životnosti nákladního automobilu na 10 let (120 měsíců). Toto prodloužení bude uskutečněno zejména z toho důvodu, že nákladní automobil i v roce 2022 společnost stále využívá ke své podnikatelské činnosti.

Tabulka 16: Výpočet lineárních účetních odpisů nákladního automobilu MAN

Rok	Měsíční odpis (Kč)	Měsíce	Účetní odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2010	11 250	2	22 500	1 327 500
2011	11 250	12	135 000	1 192 500
2012	11 250	12	135 000	1 057 500
2013	11 250	12	135 000	922 500
2014	11 250	12	135 000	787 500
2015	11 250	12	135 000	652 500
2016	11 250	12	135 000	517 500
2017	11 250	12	135 000	382 500
2018	11 250	12	135 000	247 500
2019	11 250	12	135 000	112 500
2020	11 250	10	112 500	0

Zdroj: Vlastní zpracování

I u tohoto postupu výpočtů byl stanoven měsíční odpis dle výše zmíněného vzorce. V prvním roce odpisování je odepsáno pouze 22 500 Kč, a to z důvodu, že se majetek odpisuje v roce 2010 jen 2 měsíce. Následuje stejný odpis ve výši 135 000 Kč po dobu 9 let a v roce 2020 zbývá odepsat posledních 10 měsíců, kde hodnota odpisu činí 112 500 Kč a zůstatková cena je rovna nule.

Tabulka 17: Výše zrychlených účetních odpisů nákladního automobilu MAN

Rok	Účetní odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2010–2 m.	40 909	1 309 091
2011	241 364	1 067 727
2012	216 813	850 914
2013	192 273	658 641
2014	167 728	490 913
2015	143 182	347 731
2016	118 637	229 094
2017	94 091	135 003
2018	69 546	65 457
2019	45 000	20 457
2020–10 m.	20 455	2

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočty zrychlených odpisů jsou stejné jako u výše zmíněných příkladů, jediný rozdíl je v rozvržení měsíců pro první a poslední rok odpisování. V prvním roce je odpis jen 2 měsíce, a proto je výše odpisu 40 909 Kč. Od druhého roku, kde je nejvyšší odpis v hodnotě 241 364 Kč odpisy postupně klesají až do roku 2020, kde se odepiše posledních 10 měsíců. V tomto roce je výše odpisu dle vzorce $O_{2020} = \frac{10}{12} \times \frac{2 \times 1\,350\,000 \times (10+1-10)}{10 \times (10+1)}$ rovna 20 455 Kč, jenže po sečtení účetních odpisů z důvodu zaokrouhlování došlo na situaci, že v posledním roce chybí 2 Kč do uplatnění maximální výše vstupní ceny. Proto odpis v roce 2020 může činit 20 457 Kč.

Tabulka 18: Výše zpomalených účetních odpisů nákladního automobilu MAN

Rok	Účetní odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2010–2 m.	4 091	1 345 909
2011	28 637	1 317 272
2012	53 182	1 264 090
2013	77 728	1 186 362
2014	102 273	1 084 089
2015	126 819	957 270
2016	151 364	805 906
2017	175 910	629 996
2018	200 455	429 541
2019	225 000	204 541
2020–10 m.	204 546	-5

Zdroj: Vlastní zpracování

Také u zpomalených odpisů se vychází z výše uvedených vzorců, kde jsou odlišné jen měsíce v prvním a posledním roce odpisování. U výše zmíněné tabulky č. 18 si lze povšimnout, že odpis v prvním roce je pouze 4 091 Kč, což je ovlivněno dobou odpisování v daném roce. Z důvodu zaokrouhlování byla v posledním roce překročena maximální výše pořizovací ceny o 5 Kč. Výpočet výše odpisu dle vzorce $O_{2020} = \frac{10}{12} x \frac{2 x 1\,350\,000 x 10}{10 x (10+1)}$ správně činí 204 546 Kč. Z výše uvedených příkladů, kde došlo ke stejné situaci víme, že maximální možný odpis je hranice vstupní ceny, a proto společnost uplatní odpis jen v hodnotě 204 541 Kč.

Tabulka 19: Účetní odpisy nákladního automobilu MAN lineární a nelineární metody

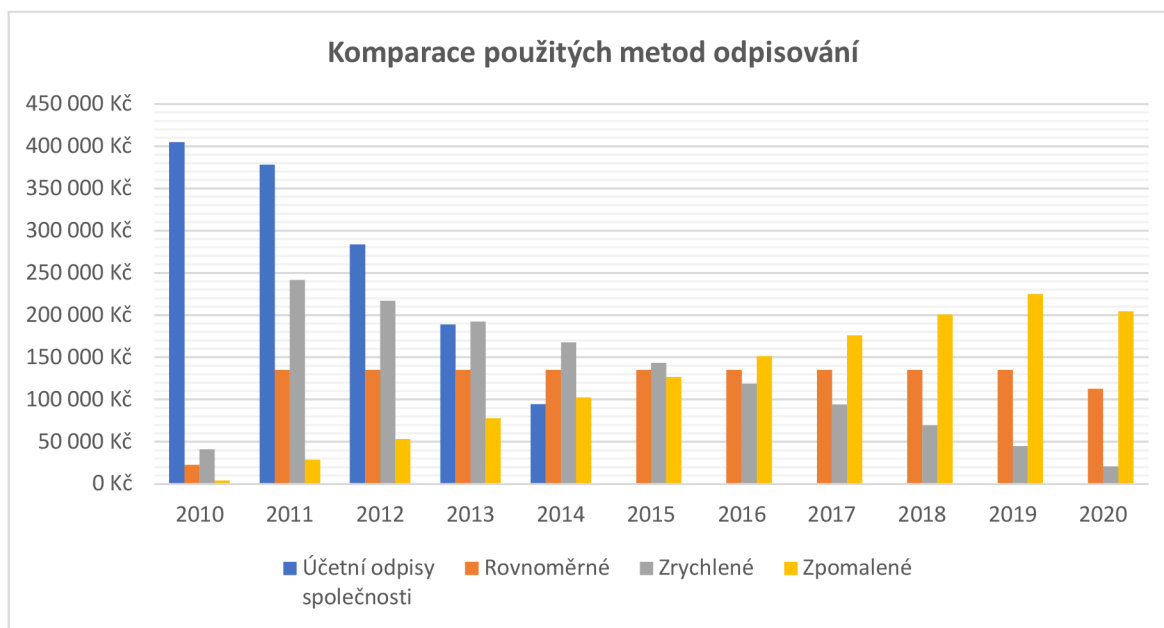
Rok	Účetní odpisy společnosti	Rovnoměrně	Zrychleně	Zpomaleně
2010	405 000 Kč	22 500 Kč	40 909 Kč	4 091 Kč
2011	378 000 Kč	135 000 Kč	241 364 Kč	28 637 Kč
2012	283 500 Kč	135 000 Kč	216 813 Kč	53 182 Kč
2013	189 000 Kč	135 000 Kč	192 273 Kč	77 728 Kč
2014	94 500 Kč	135 000 Kč	167 728 Kč	102 273 Kč
2015		135 000 Kč	143 182 Kč	126 819 Kč
2016		135 000 Kč	118 637 Kč	151 364 Kč
2017		135 000 Kč	94 091 Kč	175 910 Kč
2018		135 000 Kč	69 546 Kč	200 455 Kč
2019		135 000 Kč	45 000 Kč	225 000 Kč
2020		112 500 Kč	20 457 Kč	204 541 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 20: Stupeň opotřebení DM

Rok	Účetní odpisy společnosti	Rovnoměrně	Zrychleně	Zpomaleně
2010	30,0 %	1,7 %	3,0 %	0,3 %
2011	58,0 %	11,7 %	20,9 %	2,4 %
2012	79,0 %	21,7 %	37,0 %	6,4 %
2013	93,0 %	31,7 %	51,2 %	12,1 %
2014	100,0 %	41,7 %	63,6 %	19,7 %
2015		51,7 %	74,2 %	29,1 %
2016		61,7 %	83,0 %	40,3 %
2017		71,7 %	90,0 %	53,3 %
2018		81,7 %	95,2 %	68,2 %
2019		91,7 %	98,5 %	84,8 %
2020		100,0 %	100,0 %	100,0 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 3: Komparace použitých metod odpisování nákladního automobilu MAN

Zdroj: Vlastní zpracování

Výše zmíněný graf č. 3 znázorňuje vývoj čtyř různých způsobů odpisování v letech 2010-2020. První rok odpisování je velmi ovlivněn účetními odpisy společnosti, protože uplatňují zvýšený odpis v prvním roce, jelikož dodržují pravidlo, že se účetní odpisy rovnají daňovým. Kvůli tomuto způsobu odpisování jsou výše odpisů v prvním roce diametrálně odlišné, kde účetní odpis společnosti činí dle tabulky 405 000 Kč a zbylé hodnoty se

pohybují v rozmezí 4 000 Kč až 41 000 Kč. Dle tabulky č. 19 a grafu č. 3 poprvé zrychlené odpisy mají vyšší hodnotu než účetní odpisy společnosti v roce 2013 a to o 3 273 Kč. Nejbližší hodnoty odpisů se střetávají v roce 2015, který odpovídá polovině doby odpisování. Rozdíl mezi všemi způsoby činí pouze 16 363 Kč. V posledním roce dominuje zpomalený odpis a je ve výši 204 541 Kč, avšak není to dle tabulky nejvyšší hodnota zpomaleného odpisu, a to z důvodu, že se v posledním roce odepisuje jen 10 měsíců. V roce 2015, tedy v polovině doby stanovené k odpisování je odepsáno pomocí zpomalených odpisů 29,1% celkové vstupní ceny. Ve zbylých pěti letech bude tedy odepsáno 70,9 % pořizovací ceny majetku.

6.4 Analýza daňových odpisů

Z poskytnutého odpisového plánu vyplývá, že společnost využívá především zrychlené daňové odpisy. V této kapitole budou vypočítány daňové odpisy u stejných příkladů, jako tomu bylo u účetních odpisů a následně bude provedena komparace použitých metod. I daňové odpisy společnost zaokrouhluje na celé koruny nahoru. V posledním kroku budou daňové odpisy porovnány z hlediska daňové úspory.

6.4.1 Aktivum – malý bagr KUBOTA

Malý bagr KUBOTA pořízený a zařazený 22. 5. 2020 v pořizovací ceně 440 000 Kč dle ZDP spadá do 2. odpisové skupiny a doba odpisování je stanovena na 5 let. V zákoně jsou uvedeny také odpisové sazby a koeficienty pro rovnoměrné a zrychlené odpisování. Jelikož byl bagr pořízen v roce 2020 a společnost je jeho prvním vlastníkem je možné mimo jiné propočítat i mimořádné odpisy, a to dle novelizovaného znění § 30a ZDP.

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů:

Roční odpisová sazba v prvním roce je 11 % a v letech následujících 22,25 %.

$$O_{2020} = 440\,000 \times 0,11 = 48\,400$$

$$O_{2021 - 2024} = 440\,000 \times 0,2225 = 97\,900$$

U rovnoměrných odpisů se v prvním roce odepíše 48 400 Kč a v dalších letech následně stejná částka 97 900 Kč, která zapříčiní správnost výpočtů, kdy na konci roku 2024 zbývá zůstatková cena 0 Kč.

Tabulka 21: Výše rovnoměrných daňových odpisů malého bagru KUBOTA

Rok	Daňový odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2020	48 400	391 600
2021	97 900	293 700
2022	97 900	195 800
2023	97 900	97 900
2024	97 900	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet zrychlených daňových odpisů:

Koeficient dle přílohy č. 1 ZDP je stanoven pro první rok 5, v dalších letech odpisování 6.

$$O_{2020} = \frac{440\,000}{5} = 88\,000$$

$$O_{2021} = \frac{2 \times 352\,000}{6 - 1} = 140\,800$$

$$O_{2022} = \frac{2 \times 211\,200}{6 - 2} = 105\,600$$

$$O_{2023} = \frac{2 \times 105\,600}{6 - 3} = 70\,400$$

$$O_{2024} = \frac{2 \times 35\,200}{6 - 4} = 35\,200$$

Společnost u malého bagru zvolila právě tento způsob odpisů, jelikož je jeho prvním vlastníkem a předpokládá jeho největší využití právě v prvních letech.

Tabulka 22: Výše zrychlených daňových odpisů malého bagru KUBOTA

Rok	Daňový odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2020	88 000	352 000
2021	140 800	211 200
2022	105 600	105 600
2023	70 400	35 200
2024	35 200	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet mimořádných daňových odpisů:

Jak je výše zmíněno, malý bagr byl pořízen v roce 2020, společnost ho zařadila do 2. odpisové skupiny a je jeho prvním vlastníkem, splňuje tedy všechny potřebné požadavky pro výpočet mimořádných odpisů. Mimořádné odpisy se počítají na 2 roky a to tak, že

poplatník může odepsat bez přerušení do 100 % vstupní ceny, přičemž za prvních 12 měsíců bude moci poplatník uplatnit odpisy rovnoměrně až do výše 60 % vstupní ceny a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny.

$$\text{Prvních 12 měsíců 60 \%: } 440\,000 \times 0,6 = \frac{264\,000}{12} = 22\,000$$

$$\text{Dalších 12 měsíců 40 \%: } 440\,000 \times 0,4 = \frac{176\,000}{12} = 14\,666,67$$

$$O_{2020} = 22\,000 \times 7 = 154\,000$$

$$O_{2021} = 22\,000 \times 5 + 14\,666,67 \times 7 = 212\,667$$

$$O_{2022} = 14\,666,67 \times 5 = 73\,334$$

Tabulka 23: Výše mimořádných daňových odpisů malého bagru KUBOTA

Rok	Daňový odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2020	154 000	286 000
2021	212 667	73 333
2022	73 334	1

Zdroj: Vlastní zpracování

Z důsledku zaokrouhlování na celé koruny nahoru došlo k upravení výše odpisu v posledním roce, který nyní činí 73 333 Kč, ale podle vzorce by měl být o 1 Kč vyšší, jenže nelze odpisovat do hodnoty vyšší, než je vstupní cena majetku.

Tabulka 24: Daňové odpisy malého bagru KUBOTA

Rok	Rovnoměrně	Zrychleně	Mimořádně
2020	48 400 Kč	88 000 Kč	154 000 Kč
2021	97 900 Kč	140 800 Kč	212 667 Kč
2022	97 900 Kč	105 600 Kč	73 334 Kč
2023	97 900 Kč	70 400 Kč	
2024	97 900 Kč	35 200 Kč	

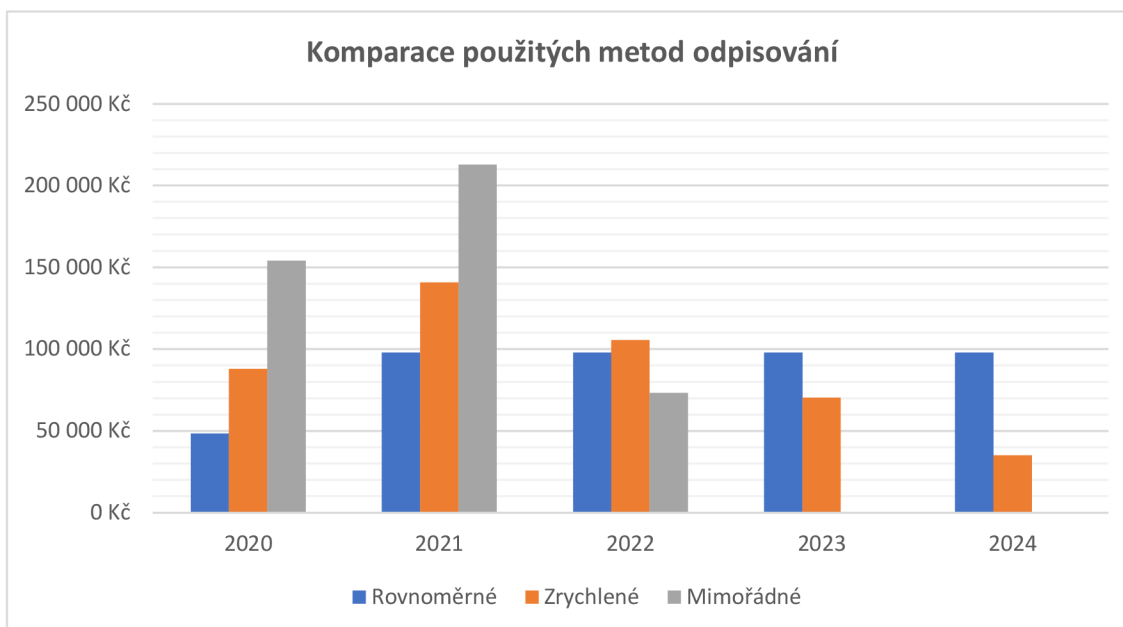
Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 25: Stupeň opotřebení DM

Rok	Rovnoměrně	Zrychleně	Mimořádně
2020	11,0 %	20,0 %	35,0 %
2021	33,3 %	52,0 %	83,3 %
2022	55,5 %	76,0 %	100,0 %
2023	77,8 %	92,0 %	
2024	100,0 %	100,0 %	

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4: Komparace použitých metod odpisování malého bagru KUBOTA



Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedeném grafu č. 4 vyplývá, že právě mimořádný odpis, který v roce 2021 dosáhl nejvyšší hodnoty a to 212 667 Kč ovlivňuje danou komparaci a velmi se vychyluje. Vychýlení mimořádných odpisů je dáno tím, že jejich doba odpisování je pouze 24 měsíců oproti jiným způsobům odpisování (5 let). Co se týče rovnoměrných a zrychlených odpisů, tak největší rozdíl mezi nimi je až v závěrečném roce odpisování a činí 62 700 Kč. Naopak nejnižší rozdíl je v polovině stanovené doby odpisování a činí 7 700 Kč.

Daňový štít – malý bagr KUBOTA

Výpočet daňového štítu:

$$\text{Daňový štít} = O \times \text{sazba daně}$$

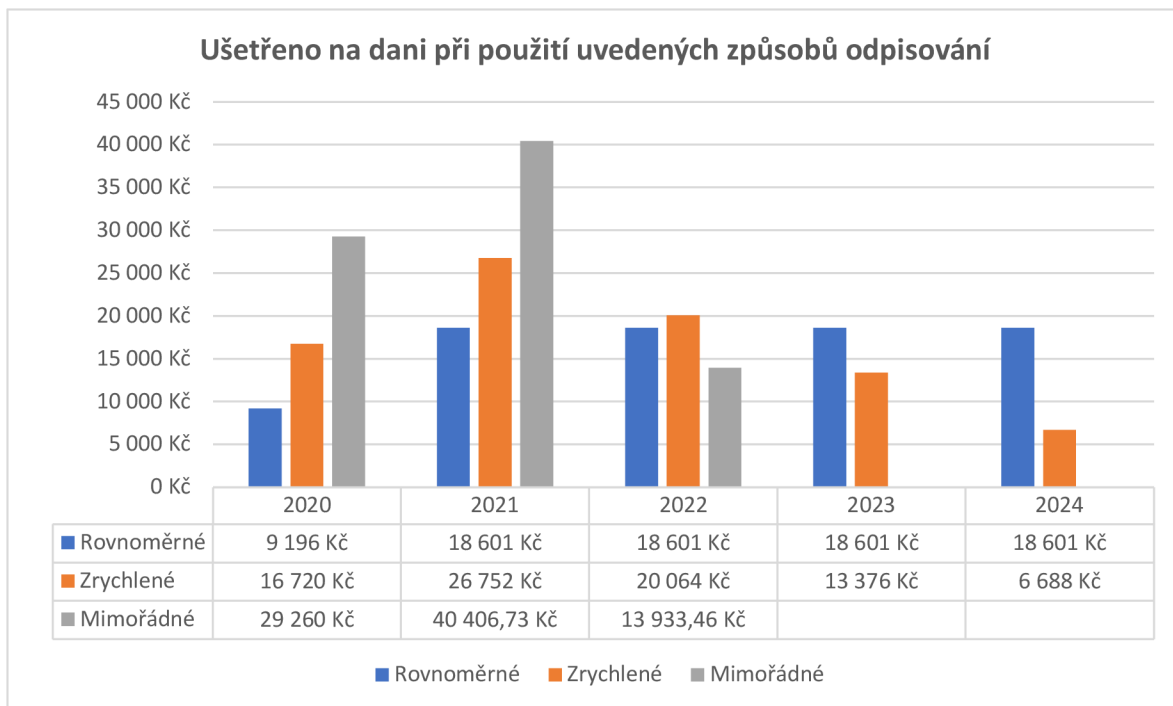
kde:

O – odpis

Sazba daně z příjmů právnických osob – 19 %

Za základní zdaňovací období se uvádí jeden kalendářní rok. Výsledné číslo nám říká, jakou částku můžeme v jednotlivých letech ušetřit na dani v závislosti na konkrétním způsobu odpisování (tj. rovnoměrném, zrychleném, případně mimořádném). Daňovou úsporu je však možné využít pouze za předpokladu, že společnost dosahuje kladného základu daně před odečtením daňových odpisů. Pokud je základ daně záporný, výsledná daňová povinnost se rovná nule, a tudíž není možné zohlednit daňovou úsporu vyplývající z propočtů daňových odpisů. Z grafu č. 5 lze vidět propočty daňové úspory:

Graf 5: Daňový efekt u malého bagru KUBOTA



Zdroj: Vlastní zpracování

Z výroční zprávy společnosti lze zjistit, že výsledek hospodaření za rok 2020 činil 574 000 Kč. V roce 2019 činil přibližně o 100 000 Kč méně. Je tedy pravděpodobné, že daňová úspora bude moci být uplatněna i v letech následujících (2021, 2022 atd.), protože

společnost vykazuje rostoucí tendenci výsledku hospodaření. Z grafu č. 3, který porovnává způsoby odpisování a z grafu č. 4, kde je vypočtena daňová úspora, si lze povšimnout, že průběh a poměry jsou obdobné. Odlišují se pouze ve výši dané částky. Nejvyšší daňový efekt je v případě mimořádných odpisů v roce 2021, a to 40 406, 73 Kč za předpokladu, že společnost vykáže kladný výsledek hospodaření. Při uplatnění daňové úspory tímto způsobem je poměrně markantní rozdíl ve výši částky oproti rovnoměrným (21 805,73 Kč) a zrychleným (13 654,73 Kč) odpisům za rok 2021.

6.4.2 Aktivum – vysokozdvížený vozík DESTA

Vysokozdvížený vozík DESTA se dle přílohy č.1 ZDP řadí do 3. odpisové skupiny a doba odpisování je stanovena na 10 let. Vozík byl pořízen 8. 3. 2012 v pořizovací ceně 279 000 Kč. V ZDP jsou též uvedeny odpisové sazby a koeficienty pro rovnoměrné a zrychlené daňové odpisy.

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů:

Roční odpisová sazba pro majetek ve 3. odpisové skupině v prvním roce je 5,5 % a pro roky následující 10,5 %.

Tabulka 26: Výše rovnoměrných daňových odpisů vysokozdvíženého vozíku DESTA

Rok	Pořizovací cena (Kč)	Sazba	Daňový odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2012	279 000	5,5	15 345	263 655
2013	279 000	10,5	29 295	234 360
2014	279 000	10,5	29 295	205 065
2015	279 000	10,5	29 295	175 770
2016	279 000	10,5	29 295	146 475
2017	279 000	10,5	29 295	117 180
2018	279 000	10,5	29 295	87 885
2019	279 000	10,5	29 295	58 590
2020	279 000	10,5	29 295	29 295
2021	279 000	10,5	29 295	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Odepisování činí 15 345 Kč a zůstatková cena zbývá v hodnotě 263 655 Kč. Od roku 2013 je výše odpisů stejná, a to 29 295 Kč. Rok 2021 ukazuje zůstatkovou cenu nula, což potvrzuje správnost výpočtů.

Výpočet zrychlených daňových odpisů:

Roční odpisový koeficient pro majetek ve 3. odpisové skupině je zákonem stanoven pro první rok na 10 a pro další roky odpisování na 11.

Tabulka 27: Výše zrychlených daňových odpisů vysokozdvížného vozíku DESTA

Rok	Zůstatková cena na počátku (Kč)	Koeficient	Daňový odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2012	279 000	10	27 900	251 100
2013	2 x 251 100	10	50 220	200 880
2014	2 x 200 880	9	44 640	156 240
2015	2 x 156 240	8	39 060	117 180
2016	2 x 117 180	7	33 480	83 700
2017	2 x 83 700	6	27 900	55 800
2018	2 x 55 800	5	22 320	33 480
2019	2 x 33 480	4	16 740	16 740
2020	2 x 16 740	3	11 160	5 580
2021	2 x 5 580	2	5 580	0

Zdroj: Vlastní zdroj

Z tabulky č. 27 je zřejmé, že při použití tohoto způsobu odpisování je po prvních třech letech odpisování odepsána téměř polovina pořizovací ceny. V tabulce č. 27 není znázorněn výpočet koeficientů v dalších letech, ale postup je následující: $K2 - X + 1$, kde X – pořadové číslo vyjadřující rok, pro který se odpisy počítají a K2 – koeficient pro další roky odpisování. Od roku 2013 vypočtená výše odpisů postupně klesá až do roku 2021, kde je odepsána celková výše pořizovací ceny. Největší rozdíl v ceně nastává mezi roky 2012 a 2013 a činí 22 320 Kč. Tento postup odpisování je využíván vybranou společností.

Tabulka 28: Daňové odpisy vysokozdvížného vozíku DESTA

Rok	Rovnoměrně	Zrychleně
2012	15 345 Kč	27 900 Kč
2013	29 295 Kč	50 220 Kč
2014	29 295 Kč	44 640 Kč
2015	29 295 Kč	39 060 Kč
2016	29 295 Kč	33 480 Kč
2017	29 295 Kč	27 900 Kč
2018	29 295 Kč	22 320 Kč
2019	29 295 Kč	16 740 Kč
2020	29 295 Kč	11 160 Kč
2021	29 295 Kč	5 580 Kč

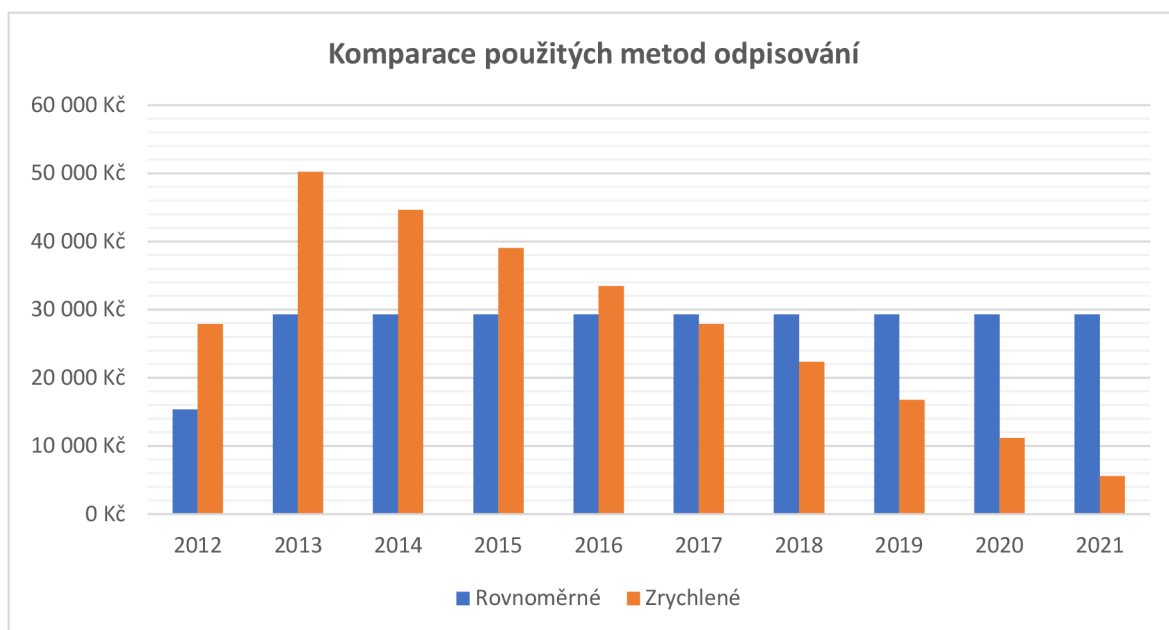
Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 29: Stupeň opotřebení DM

Rok	Rovnoměrně	Zrychleně
2012	5,5 %	10,0 %
2013	16,0 %	28,0 %
2014	26,5 %	44,0 %
2015	37,0 %	58,0 %
2016	47,5 %	70,0 %
2017	58,0 %	80,0 %
2018	68,5 %	88,0 %
2019	79,0 %	94,0 %
2020	89,5 %	98,0 %
2021	100,0 %	100,0 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 6: Komparace použitých metod odpisování vysokozdvizného vozíku DESTA



Zdroj: Vlastní zpracování

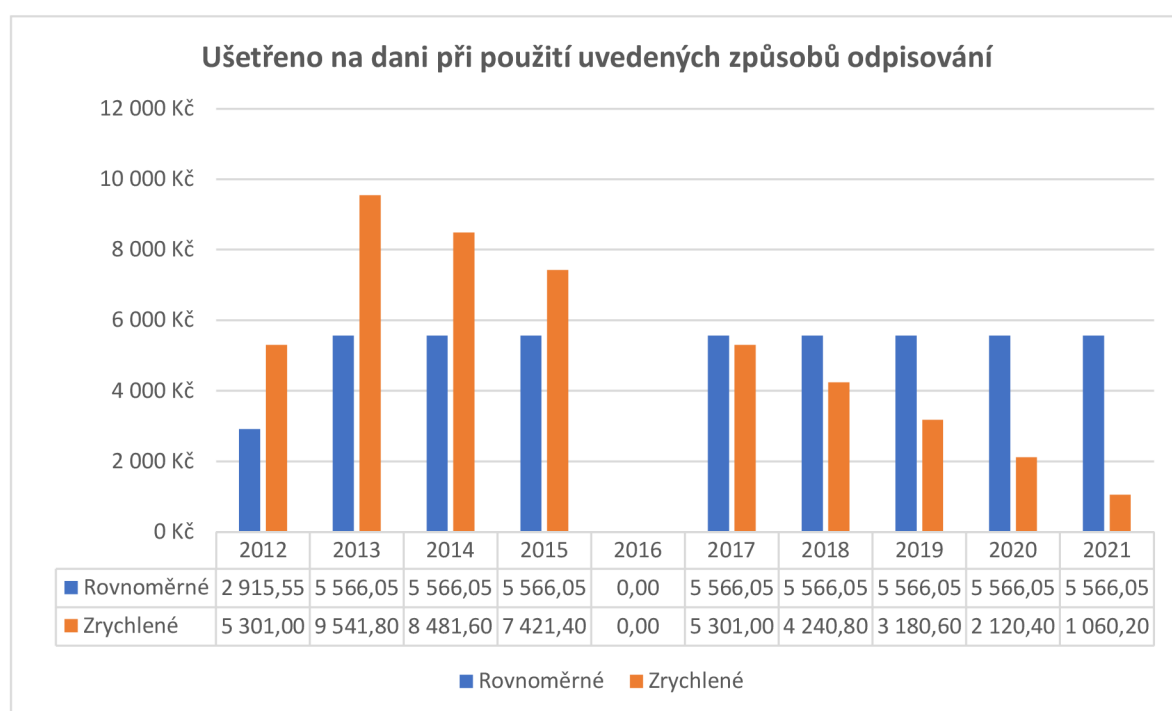
Z výše uvedené tabulky č. 28 a grafu č. 6 plyne, že od počátku odpisování až do roku 2016 jsou zrychlené odpisy vyšší než rovnoměrné a nejvyšší odpis činí 50 220 Kč a je uskutečněn ve druhém roce odpisování. Největší rozdíl v hodnotě odepsané částky je mezi uvedenými způsoby odpisování ve druhém a posledním roce odpisování. V roce 2013 rozdíl činí 20 925 Kč a v roce 2021 činí 23 715 Kč. K přelomu vyšší odpisované částky dochází v roce 2017, kdy je vyšší rovnoměrný odpis (29 295 Kč) a to s rozdílem 1 395 Kč oproti zrychlenému odpisu. Z tabulky č. 29 vyplývá, že v roce 2016 je odepsáno pomocí

rovnoměrných odpisů 47,5 % vstupní ceny, zatímco pomocí zrychlených odpisů je odepsáno už 70 %.

Daňový štít – vysokozdvížený vozík DESTA

I v tomto případě použijeme výše zmíněný vzorec pro výpočet daňového štítu. I zde musí být splněny veškeré podmínky, které byly podrobněji definovány u předešlého příkladu. Výše částek, které společnost může ušetřit na dani při použití uvedených metod jsou znázorněny níže:

Graf 7: Daňový efekt u vysokozdvíženého vozíku DESTA



Zdroj: Vlastní zpracování

Opět je zřejmé, že graf č. 7 kopíruje graf č. 6 co se týče daňových odpisů, kromě roku 2016, který je v důsledku záporného výsledku hospodaření vynechán. V roce 2013 je největší rozdíl v ušetřené částce a to 3 975, 8 Kč. V roce 2016 dochází k zápornému výsledku hospodaření a společnost tedy nemůže uplatnit daňovou úsporu, z toho důvodu by bylo vhodné daňové odpisy přerušit. Po sečtení celkové ušetřené částky ve zmíněných letech (vyjma roku 2016) se jedná u rovnoměrných odpisů o částku 47 443, 95 Kč a u zrychlených odpisů o částku 46 648, 80 Kč. V důsledku této situace doporučuji firmě zvolit rovnoměrnou metodu odepisování DM.

6.4.3 Aktivum – nákladní automobil MAN

Nákladní automobil značky MAN se dle přílohy č.1 ZDP řadí do 2. odpisové skupiny a doba odpisování je stanovena na 5 let. Automobil byl pořízen 2.10.2010 v pořizovací ceně 1 350 000 Kč. ZDP dále uvádí odpisové sazby a koeficienty pro rovnoměrné a zrychlené daňové odpisy. Jelikož je společnost prvním vlastníkem, může uplatnit odpis ze zvýšené vstupní ceny majetku v prvním roce odpisování.

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů:

Roční odpisová sazba pro majetek ve 2. odpisové skupině v prvním roce je 11 % a pro roky následující 22,25 %.

Tabulka 30: Výše rovnoměrných daňových odpisů nákladního automobilu MAN

Rok	Pořizovací cena (Kč)	Sazba	Daňový odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2010	1 350 000	11	148 500	1 201 500
2011	1 350 000	22,25	300 375	901 125
2012	1 350 000	22,25	300 375	600 750
2013	1 350 000	22,25	300 375	300 375
2014	1 350 000	22,25	300 375	0

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 30 je uvedena výše odpisů pro roky 2010-2014. V prvním roce má odpis hodnotu 148 500 Kč a v dalších letech je ve stejné výši 300 375 Kč. V roce 2014 je zůstatková cena 0 Kč, což vypovídá o správnosti výpočtů.

Výpočet zrychlených daňových odpisů:

Pro tento majetek, který se dle ZDP řadí do 2. odpisové skupiny je stanoven roční odpisový koeficient pro první rok 5 a pro další roky odpisování na 6.

Tabulka 31: Výše zrychlených daňových odpisů nákladního automobilu MAN

Rok	Zůstatková cena na počátku (Kč)	Koeficient	Daňový odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2010	1 350 000	5	270 000	1 080 000
2011	2 x 1 080 000	5	432 000	648 000
2012	2 x 648 000	4	324 000	324 000
2013	2 x 324 000	3	216 000	108 000
2014	2 x 108 000	2	108 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky č. 31 vyplývá, že nejvyšší odpis je uskutečněn za rok 2012 a činí 420 000 Kč. Od tohoto roku také výše odpisů postupně klesá až do posledního roku 2014, kdy dochází k odepsání celkové vstupní ceny majetku (1 350 000 Kč). Pro upřesnění výpočtu koeficientů v dalších letech je uveden postup u předešlého příkladu.

Výpočet daňových rovnoměrných odpisů se zvýšeným odpisem v prvním roce odpisování:

Zvýšený odpis pro první rok odpisování je 10 % a může být využit, protože společnost splňuje všechna kritéria – tedy je prvním vlastníkem, odpisovaný majetek se řadí do 2. odpisové skupiny a nejedná o žádný specifický případ, u kterého navýšení nelze využít. Společnost XY s.r.o. nemůže uplatnit zvýšený odpis v prvním roce o 20 %, jelikož sice vykonává z části zemědělskou činnost, ale nikoli převážně. Hlavním předmětem činnosti je stavebnictví. Jelikož společnost majetek zařadila do 2. odpisové skupiny, tak jsou dle ZDP odpisové sazby stanoveny pro první rok 21 a pro následující roky na 19,75.

$$O_{2010} = 1\,350\,000 \times 0,21 = 283\,500$$

$$O_{2011 - 2014} = 1\,350\,000 \times 0,1975 = 266\,625$$

Výpočet daňových zrychlených odpisů se zvýšeným odpisem v prvním roce odpisování:

U zrychlených daňových odpisů společnost využila zvýšeného odpisu v prvním roce o 10 % vstupní ceny. Výpočet je shodný s účetními odpisy, jež uplatňuje společnost XY s.r.o., který je uveden výše (z toho důvodu není uveden zde).

Tabulka 32: Daňové odpisy nákladního automobilu MAN

Rok	Rovnoměrně	Rovnoměrně (zvýšený odpis)	Zrychleně	Zrychleně (zvýšený odpis)
2010	148 500 Kč	283 500 Kč	270 000 Kč	405 000 Kč
2011	300 375 Kč	266 625 Kč	432 000 Kč	378 000 Kč
2012	300 375 Kč	266 625 Kč	324 000 Kč	283 500 Kč
2013	300 375 Kč	266 625 Kč	216 000 Kč	189 000 Kč
2014	300 375 Kč	266 625 Kč	108 000 Kč	94 500 Kč

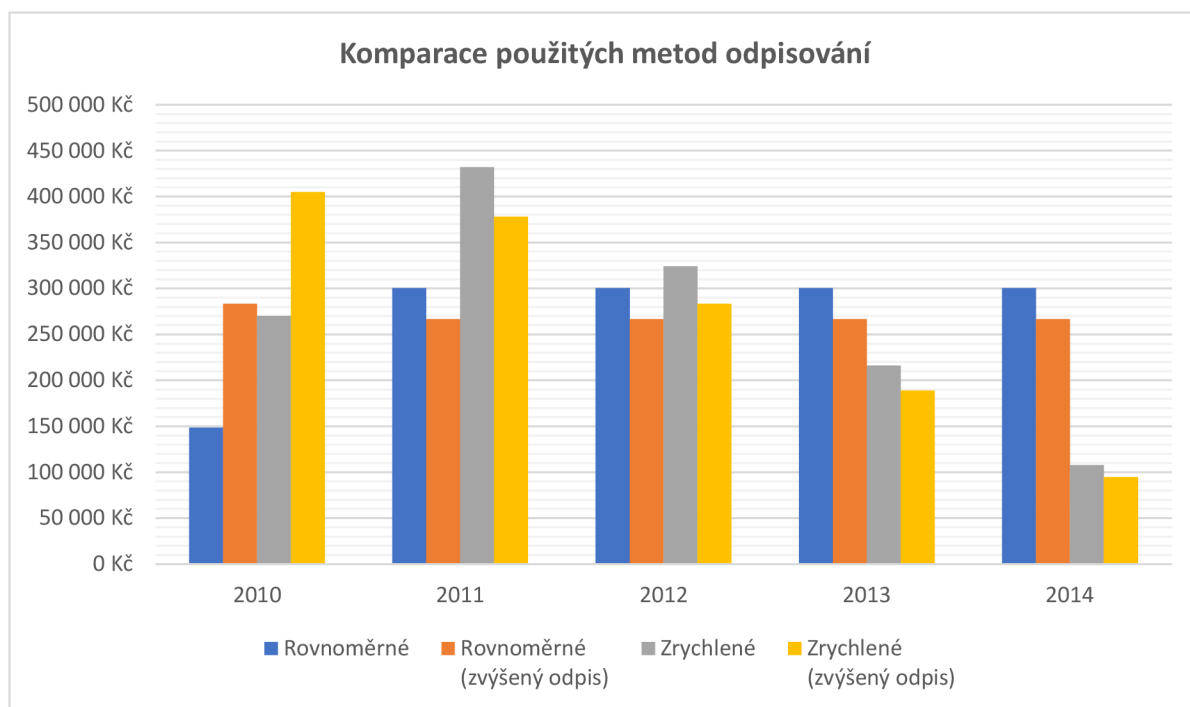
Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 33: Stupeň opotřebení DM

Rok	Rovnoměrně	Rovnoměrně (zvýšený odpis)	Zrychleně	Zrychleně (zvýšený odpis)
2010	11,0 %	21,0 %	20,0 %	30,0 %
2011	33,3 %	40,8 %	52,0 %	58,0 %
2012	55,5 %	60,5 %	76,0 %	79,0 %
2013	77,8 %	80,3 %	92,0 %	93,0 %
2014	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 8: Komparace použitých metod odpisování nákladního automobilu MAN



Zdroj: Vlastní zpracování

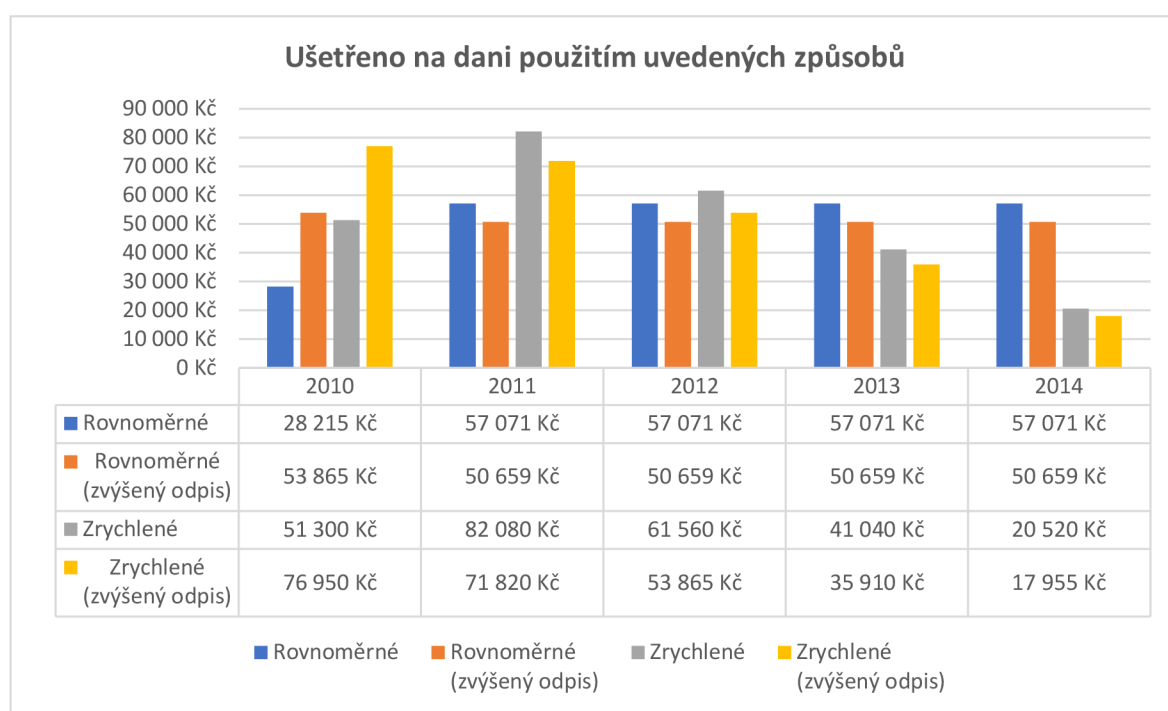
Z uvedené tabulky č. 32 a grafu č. 8 plyne, že nejvyšší odpis v prvním roce odpisování je u zrychleného způsobu se zvýšeným odpisem v prvním roce, což je logické jak z definice zrychleného odpisování, tak i z důvodu navýšení o 10 %. Ovšem pokud se budeme zabírat největší odepsanou hodnotou za celý cyklus odpisování, musíme zohlednit rok 2011, kde pomocí zrychlených odpisů odepíšeme částku 432 000 Kč. Když pomíneme první rok odpisování, tak u způsobu rovnoměrných odpisů ve zbylých letech je vždy rozdíl odpisované částky stejný a to 33 750 Kč. K největšímu rozdílu ve výši ročního odpisu mezi rovnoměrným a zrychleným způsobem dochází v posledním roce a činí 192 375 Kč.

Nejvyšší rozdíl v ročního odpise za celý cyklus lze nalézt v prvním roce odpisování mezi rovnoměrným a zrychleným způsobem s navýšením o 10 % a činí 256 500 Kč.

Daňový štít – nákladní automobil MAN

Také pro výše uvedené způsoby odpisování bude vypočítán daňový štít, který vypočítáme pomocí vzorce $O \times \text{sazba daně}$, kde O – odpis a sazba daně z příjmů právnických osob – 19 %. Částky, které společnost může ušetřit na dani při použití uvedených metod jsou znázorněny níže:

Graf 9: Daňový efekt u nákladního automobilu MAN



Zdroj: Vlastní zpracování

I zde je patrné, že tento graf č. 9 kopíruje průběh daňových odpisů. Nejvíce je možné ušetřit na dani v roce 2011 pomocí zrychlených odpisů, konkrétně 82 080 Kč, což by například bylo o 25 009 Kč více než pomocí rovnoměrného způsobu. V polovině odpisované doby, tedy roce 2012 je výše ročního odpisu nejvíce konzistentní. Výše odpisů u všech znázorněných způsobů odpisování se pohybuje v rozmezí od 50 000 Kč do 62 000 Kč.

6.5 Výsledky a diskuse

Účetní odpisy společnosti XY s.r.o. odpovídají ve všech výše zmíněných příkladech daňovému zrychlenému způsobu odpisování. Společnost tedy počítá s tím, že provede nejvyšší odpis v prvních letech odpisování. Tento způsob se jeví, jako ne příliš dobře zvolený, jelikož nezohledňuje skutečné opotřebení majetku, a tudíž ani nevede k věrnému a poctivému zobrazení účetnictví. Takto zvolené odpisy jsou stanoveny jako roční a společnost nezohledňuje v prvním a posledním roce odpisování počet měsíců, které by odpovídaly skutečnému opotřebení.

V případě malého bagru KUBOTA, tento zvolený způsob odpisování nezohledňuje jeho skutečné opotřebení, jelikož doba odpisování je stanovena dle zákona o daních z příjmů. Ve skutečnosti se však u tohoto typu majetku předpokládá podstatně delší doba životnosti (a to až v rozsahu desítek let). Bylo by tedy vhodné v tomto případě zvolit nejen jiný způsob odpisování, ale také stanovit delší dobu odpisování. S ohledem na informace poskytnuté odpovědnými pracovníky, nelze spolehlivě určit, jak pravidelně bude majetek v jednotlivých letech využíván (odvíjí se to od počtu zakázek, které společnost není schopna dopředu plánovat), a proto by bylo pro společnost nejvýhodnější využívat metodu lineárního účetního odpisování s dobou životnosti minimálně deset let, což by vedlo k věrnějšímu zobrazení hodnoty majetku.

Co se týče vysokozdvížného vozíku DESTA, společnost by měla zvážit, zda by nebylo výhodnější využít taktéž lineární účetní odpisy, a to z důvodu, že daný majetek je využíván téměř denně a zrychlený daňový způsob by této definici neodpovídal. Zároveň tím, že společnost využívá tento způsob odpisování, se každoročně připravuje o daňovou úsporu, kterou by bylo možné uplatnit (totéž platí i pro případ malého bagru).

U nákladního automobilu MAN, jež společnost pořídila v roce 2010, došlo uplatňováním daňových zrychlených odpisů k jeho úplnému odepsání v roce 2014, nicméně automobil je i nadále využíván. Takto nastavené odpisy tak stejně jako u malého bagru neodpovídají skutečnosti a nezobrazují tak pravdivé opotřebení majetku. Opět by zde bylo vhodné, prodloužit dobu odpisování a zvolit jinou metodu odpisování. Z mého pohledu by nejvhodnější variantou byly účetní lineární odpisy.

Daňové odpisy společnost počítá v souladu dle znění zákona o daních z příjmů. U všech uvedených příkladů využívá zrychlené daňové odpisy. U nákladního automobilu

uplatňuje zvýšený odpis v prvním roce odepisování o 10 %. Jelikož si společnost takto stanovila způsob odepisování, je zřejmé, že se snaží odepsat co nejvíce v prvních letech používání majetku. Vysokozdvihový vozík společnost daňově odepisuje také zrychleně. V roce 2016 však společnost vykázala ztrátu, a z toho důvodu není možné v tomto roce zohlednit daňovou úsporu plynoucí z uplatňování daňových odpisů. V důsledku této situace by bylo vhodné, aby společnost zvážila přerušeni daňového odepisování pro daný rok.

U malého bagru jsou vypočítány i mimořádné odpisy, protože společnost splňuje veškerá kritéria. Uplatnění tohoto způsobu odepisování by se společnosti vyplatilo v případě, že by v prvních dvou letech potřebovala dosáhnout vyššího daňového efektu. Použití daňových odpisů je ovšem plně v kompetenci účetní jednotky, a navíc je jejich použití zcela dobrovolné. Účetní jednotky, tak využívají daňové odpisy zejména za účelem daňové úspory, jak je zmíněno výše. Použitím zrychlených odpisů může společnost v prvních letech ušetřit více na dani a jelikož společnost neví, jaký bude výsledek hospodaření v budoucích letech, lze předpokládat, že v roce 2022 se tento způsob jeví jako nejvíce vhodný.

7 Závěr

Hlavním cílem bakalářské práce bylo porovnat účetní a daňové odpisy, které si stanovila vybraná společnost s dalšími možnými způsoby odpisování a na základě výsledků doporučit možné alternativy odpisování. Také byla provedena analýza daňové úspory, která společnosti umožní lépe optimalizovat daňové zatížení.

Při zhodnocení odpisování vybrané společnosti bylo zjevné, že společnost si při volbě způsobu odpisování účetních odpisů zakládá na tom, aby byly shodné s odpisy daňovými, jelikož když jsou účetní a daňové odpisy stejné, společnost nemusí upravovat základ daně. Výsledkem bylo, že společnost dbá hlavně na jednoduchost odpisování a je si vědoma, že účetní odpisy neodpovídají skutečné a pravdivé míře opotřebení. Doporučil bych společnosti, aby zvážila změnu způsobu odpisování u účetních odpisů na lineární účetní způsob, kde by začala majetek odepisovat v následujícím měsíci od pořízení, což by znamenalo splnění hlavní účetní zásady. Také stojí za zmínění, že společnost by měla správněji odhadnout dobu odpisování. Většinou je stanovena doba odpisování na pět let, i když daný majetek se vyznačuje dlouhou dobou životnosti. Problémem také je, že se majetek odepisuje z tzv. historické ceny, tj. ceny pořizovací v době, kdy se o majetku účtuje, tzn., že při růstu cen suma opravek nestačí na reprodukci tohoto majetku. Tudiž by se mělo při odpisování vycházet z tzv. reprodukční ceny, která zohledňuje například i inflaci.

Ze všeho výše uvedeného vyplývá, že na základě provedených výpočtů by se měla společnost držet lineárního způsobu účetního odpisování. Uplatňování daňových odpisů je dobrovolnou záležitostí, tudíž rozhodnutí plně náleží účetní jednotce, nicméně s ohledem na možný daňový efekt je vhodné tyto odpisy uplatňovat. V případech, kdy není možné daňovou úsporu zohlednit, a to zejména z důvodu dosažení záporného výsledku hospodaření, může společnost daňové odpisy přerušit. Jelikož společnost není schopna předpovídat množství zakázek, a tedy i možné opotřebení strojů, jeví se zde jako výhodnější rovnoměrný způsob daňového odpisování. Zrychlený způsob lze doporučit, pokud by společnost zatřídila nově pořízený majetek a věděla by, že jeho opotřebení v prvních letech odpisování bude odpovídat jeho využití.

8 Seznam použitých zdrojů

Knihy a články

HNÁTEK, Miloslav. *Daňové a nedaňové náklady 2021*. Praha: Grada, 2021. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-907398-4-0.

MÁČE, Miroslav. *Finanční účetnictví veřejného sektoru*. Praha: Grada, 2019. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2002-4.

PILÁTOVÁ, Jana. *Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2021*. 3., aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2021. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-310-3.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 3., aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2019. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-219-9.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2021*. 21., aktualizované vydání. Praha: Trizonia, 2021. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-807-5543-035.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy finančního účetnictví*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-612-5.

SKÁLOVÁ, Jana a kol. *Podvojně účetnictví 2021*. Praha: Grada, 2021. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-3107-5.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2021. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-3184-6.

Účetnictví podnikatelů 2021. 18. vydání. Praha: ASPI, 2021. Meritum (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7676-040-0.

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012: komentář, příklady, výklad změn*. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4114-7.

Elektronické zdroje

CARDOVÁ, Zdenka, Jindřich CARDA a Michal ŠINDELÁŘ. *Oceňování majetku a závazků*. Verlag Dashöfer [online]. 15.3.2021 [cit. 2021-11-15]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/ocenovani-majetku-a-zavazku-uniqueidmRRWSbk196FNf8jVUh4Eu2czycG0yCzzuyYJVeba4Km7r9p35770Q/?fbclid=IwAR2OYTHtnfn8Tc-KgXyTP8-U0LuU1X9EgZ0JzyxCnH-xJ1FJ1PzNJua1RJ4>

Dlouhodobý finanční majetek. Průvodce Má Dáti [online]. 1.1.2022 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: https://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r&levelid=DFIN_MAJ.HTM

HAUZAROVÁ, Michaela. *Dlouhodobý hmotný majetek v účetnictví a daních*. Portal.POHODA.cz [online]. 26. 10. 2018 [cit. 2021-11-13]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/dlouhodoby-hmotny-majetek-v-ucetnictvi-a-danich/>

JINDROVÁ, Blanka. *Daňové odpisy hmotného majetku*. Verlag Dashöfer [online]. 6.8.2021 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/danove-odpisy-hmotneho-majetku-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Es4XQMkyMVpZz2H1GXiiJYo/>

JINDROVÁ, Blanka. *Oceňování ke konci rozvahového dne*. Verlag Dashöfer [online]. 14.3.2017 [cit. 2021-12-15]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/ocenovani-ke-konci-rozvahoveho-dne-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EuQ6YBx7GIDwGZNCpqWjVJA/u2czycG0yCzzuyYJVeba4Km7r9p35770Q/?fbclid=IwAR2OYTHtnfn8Tc-KgXyTP8-U0LuU1X9EgZ0JzyxCnH-xJ1FJ1PzNJua1RJ4>

JINDROVÁ, Blanka. *Účetní odpisy*. Verlag Dashöfer [online]. 21.5.2021 [cit. 2021-12-28]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/ucetni-odpisy-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EvFyY4GKq9wtbBJiliWqEZ0/?query=%FA%E8etn%ED%20odpis&serp=1>

LAMAČOVÁ, Lenka. *Dlouhodobý majetek – změny dle novely zákona o daních z příjmů 2021*. TPA [online]. 7. října 2021 [cit. 2022-01-23]. Dostupné z: <https://www.tpa-group.cz/cs/dlouhodoby-majetek-zmeny-dle-novely-zakona-o-danich-z-prijmu-2021/>

POKORNÁ, Lenka. *Co je to technické zhodnocení hmotného majetku?* Podnikatel.cz [online]. 15. 2. 2021 [cit. 2021-12-20]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/co-je-to-technicke-zhodnoceni-hmotneho-majetku>

POKORNÁ, Lenka. *Využíváte možnost komponentního odpisování majetku v účetnictví?* Podnikatel.cz [online]. 1. 3. 2021 [cit. 2022-01-14]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/vyuzivate-moznost-komponentniho-odpisovani-majetku-v-ucetnictvi/>

POKORNÁ, Lenka. *Zvýšení vstupní ceny pro zařazení dlouhodobého majetku v účetnictví podnikatelů*. Podnikatel.cz [online]. 11.1.2021 [cit. 2021-11-07]. Dostupné z:

<https://www.podnikatel.cz/clanky/dopady-zvyseni-vstupni-ceny-pro-dlouhodobu-majetek-v-ucetnictvi-podnikatelu/>

SŮSA, Jaroslav. *Změny v hmotném a nehmotném majetku v roce 2021*. RSM [online]. 17.02.2021 [cit. 2021-12-20]. Dostupné z: <https://rsm.cz/blog/novinky/dane/zmeny-v-hmotnem-a-nehmotnem-majetku-v-2021/>

VESELKA, Jaroslav. *Dlouhodobý finanční majetek – jak ho vymezit a účtovat?* MONEY S3 [online]. 15.10.2021 [cit. 2021-11-13]. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/ucetnictvi-2/jak-spravne-zachazet-s-dlouhodobym-financnim-majetkem-z-ucetniho-hlediska/>

Legislativa

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

Zákon č. 596/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Ostatní zdroje

Vnitropodnikový odpisový plán