

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

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

Odpisy dlouhodobého majetku

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Jana KÁROLYOVÁ**

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

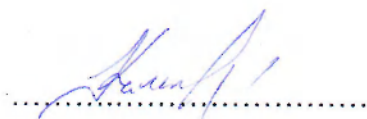
Znojmo, 2014

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Odpisy dlouhodobého majetku“ zpracovala sama na základě pokynů vedoucího práce a uvedla všechny použité zdroje, ze kterých jsem čerpala.

Svým podpisem stvrzuji autorství k práci.

V Praze, dne 28. 4. 2014



podpis autorky práce



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Jana KÁROLYOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Odpisy dlouhodobého majetku
Název (v angličtině)	Despreciation of Fixed Assets

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Vymezení a definice základních pojmů - odpisy, metody odpisování, účetní a daňové odpisy. Aplikace zvolených metod odpisování na konkrétních případech z praxe. Analýza a vyhodnocení dopadů odpisování na výsledek hospodaření vybrané společnosti.

Postup práce:

1. Charakteristika dlouhodobého majetku - vymezení pojmů.
2. Vymezení odpisů dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v účetní a daňové legislativě.
3. Aplikace zvolených odpisových metod v praxi.
4. Analýza a vyhodnocení dopadů odpisování na výsledek hospodaření vybrané společnosti.
5. Návrh optimálního způsobu odepisování.

Metody: Analýza, syntéza, komparace, aplikace, výpočty.

Rozsah práce: 40 - 55

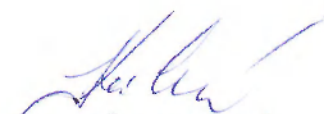
Seznam odborné literatury:

1. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2013*. 22. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 272 s. ISBN 978-80-247-4643-2.
2. PRUDKÝ, Petr; LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2012*. 14. vyd. Praha: Anag, 2012. 311 s. ISBN 978-80-7263-733-1.
3. SYNEK, Miloslav a kol. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 480 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
4. VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.
5. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2013

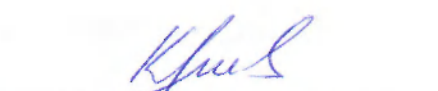
Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2014

L.S.


Jana KÁROLYOVÁ
student


Ing. Alena MRKVÍČKOVÁ, MBA
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru


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

Abstrakt

Tato práce se věnuje odpisům dlouhodobého hmotného majetku a jejím cílem je aplikace zvolených metod odpisování na konkrétních případech z praxe.

V teoretické části jsou vysvětleny základní pojmy, dlouhodobý majetek a jeho rozdělení, definice odpisů, rozdělení účetních a daňových odpisů.

V praktické části byly na základě poznatků z teoretické části účetní a daňové odpisy dále zanalyzovány a vyhodnocen dopad odpisování na výsledek hospodaření vybrané vzorové společnosti ABC s.r.o.

Klíčová slova:

Dlouhodobý majetek, účetní odpisy, daňové odpisy

Abstract

This thesis is dedicated to the depreciation of tangible fixed assets and its main aim is to apply the selected depreciation methods on specific cases from practise.

In the theoretical part of this thesis there are explained the basic terms: fixed assets and its classification, definition of depreciation, division into accounting and tax depreciation.

In the practical part, based of findings from the theoretical part, there were the accounting and the tax depreciation further analyzed and evaluated the impact of deprecioation on the economic result of selected model company ABC Ltd.

Keywords:

Fixed assets, accounting depreciation, tax depreciation

Obsah

1 Úvod	6
2 Cíl práce a metodika	7
3 Teoretická část	8
3.1. Dlouhodobý majetek	8
3.1.1. Vymezení pojmů	8
3.1.2. Dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska	8
3.1.3. Dlouhodobý nehmotný majetek z účetního hlediska	10
3.1.4. Dlouhodobý majetek z daňového hlediska	11
3.1.5. Ocenění majetku z účetního hlediska	13
3.1.6. Ocenění majetku z daňového hlediska	14
3.2. Účetní odpisy	15
3.2.1. Metody odpisování	16
3.2.1.1. Rovnoměrné odpisy	17
3.2.1.2. Zrychlené (degresivní) odpisy	18
3.2.1.3. Zpomalené (progresivní) účetní odpisy	18
3.2.1.4. Výkonová metoda odpisování	18
3.2.1.5. Metoda komponentního odpisování	19
3.3. Daňové odpisy	19
3.3.1. Neodpisovaný majetek	20
3.3.2. Způsoby odpisování hmotného majetku	21
3.3.2.1. Rovnoměrné daňové odpisy	23
3.3.2.2. Zrychlené daňové odpisy	23
4 Praktická část	25
4.1. Možnosti využití daňových odpisů při optimalizaci daně z příjmu	25
4.2. Společnost ABC s.r.o	27
4.3. Vnitropodniková směrnice – Odpisování dlouhodobého majetku	28
4.4. Účetní odpisování	29
4.5. Daňové odpisování	29
4.6. Odpisové plány	31
4.7. Jiné možnosti odpisů u vybraných majetků	37
4.8. Odložená daň	46
4.9. Doporučení	49

5 Závěr	50
6 Použité zdroje	51
7 Seznam tabulek a grafů	52

1 Úvod

Většina podnikatelských subjektů používá ke své činnosti dlouhodobý majetek, který se na rozdíl od běžného majetku nespotřebovává, ale opotřebovává. K vyjádření opotřebení se využívá odpisů. Odpisy představují významný zdroj financování, proto by jim měla být věnována dostatečná pozornost. To je důvod, proč jsem si zvolila téma "Odpisy dlouhodobého majetku".

Odlišujeme dva druhy odpisů - účetní a daňové. V případě účetních odpisů se řídí podnikatelský subjekt zákonem o účetnictví (dále jen ZU), u daňových odpisů je to především zákon o dani z příjmu (ZDP).

Účetní odpisy musí vyjadřovat skutečné opotřebení majetku za určité období. Pravidlo pro účetní odpisy si účetní jednotka stanoví sama ve vnitropodnikové směrnice či vnitřním předpisem. Ke každému dlouhodobému majetku musí jednotka povinně sestavovat odpisový plán, kde si stanoví sazby odpisů, způsob odpisů a dobu odpisů. Doba odpisování vychází z použitelnosti doby majetku nebo z předem stanovené výše výkonu či z morálního opotřebení. Účetní odpis musí účetní jednotka uplatnit, na rozdíl od daňových odpisů. Neuplatněním by byl zkreslen věrný a poctivý obraz o výsledku hospodaření a hodnota majetku v rozvaze.

Při uplatňování daňových odpisů postupujeme zejména podle §§ 26 – 33 ZDP. Účetní jednotky mají za povinnost vedení účetních odpisů dle účetních předpisů, uplatňování daňových odpisů jako položky snižující základ daně z příjmu je pouze právem poplatníků daně. Rozhodnutí, zda se budou daňové odpisy uplatňovat, závisí pouze na podnikatelském subjektu. Daňové odepisování je možné kdykoliv přerušit či nevyužít možností odpisování. Využívá se především v situaci, kdy se poplatník ocitl ve ztrátě a uplatněním daňových odpisů by ztrátu ještě prohloubil. Drtivá většina právnických a fyzických osob přistupuje k odpisům sjednocením daňových a účetních odpisů. Čím nedodržují zásadu věrného a poctivého zobrazení účetnictví.

2 Cíl práce a metodika

Pro praktickou část bakalářské práce bude zvolena vzorová společnost ABC s.r.o., zabývající se prodejem a poskytováním služeb v oblasti kancelářské, výpočetní a telekomunikační oblasti. Společnost disponuje dlouhodobým majetkem, který používá ke svému podnikání.

Cílem bakalářské práce bude vymezení a definice základních pojmů - odpisů, metody odpisování, účetní a daňové odpisy, definice dlouhodobého hmotného majetku. Aplikace zvolených metod odpisování na konkrétních případech z praxe. Analýza a vyhodnocení dopadů odpisování na výsledek hospodaření vybrané vzorové společnosti ABC s.r.o.

Práce bude rozdělena do dvou částí teoretické a praktické. V teoretické části budou vysvětleny základní pojmy, dlouhodobý majetek a jeho rozdělení na dlouhodobý hmotný a dlouhodobý nehmotný majetek, ocenění majetku, vymezení dlouhodobého majetku, které se neodpisuje, definice účetních a daňových odpisů, rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, metody odpisování, zařazení do odpisových skupin atd. K vypracování teoretické části bude využita odborná literatura zabývající se odpisy dlouhodobého majetku.

Získané teoretické poznatky budou využity v praktické části bakalářské práce, kde budou na konkrétních příkladech z praxe pomocí srovnávací komparační metody analyzovány účetní a daňové odpisy dlouhodobého majetku a jejich dopad na výsledek hospodaření a základ daně z příjmu společnosti ABC s.r.o., případně doporučení optimálního řešení odpisů. Pomocí aplikace jednotlivých výpočtů porovnat možnosti odpisování. Nastíní i méně používané metody odpisování, jako např. komponentní odpisování, využití zbytkové hodnoty u odpisovaného majetku. Možnost a využití účetního nástroje odložené daně. Výhody jejího použití.

Následovat bude závěr, seznam použité literatury a právních předpisů a nakonec uveden přehled tabulek, grafů a příloh.

3 Teoretická část

3.1. Dlouhodobý majetek

3.1.1. Dlouhodobý majetek – vymezení pojmů

Dlouhodobý majetek je takový majetek, který slouží podniku po dobu delší než 1. rok a tvoří podstatu jeho majetkové struktury. Dlouhodobý majetek je přesněji vymezen vyhláškou Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., v platném znění v § 6-8.

Dlouhodobý majetek členíme na

1. dlouhodobý hmotný majetek
2. dlouhodobý nehmotný majetek
3. dlouhodobý finanční majetek

Základním rysem dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je umožňovat podnikatelskou činnost. Obvykle není určen k následnému prodeji, ale k dlouhodobému používání.

3.1.2. Dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska

Z účetního hlediska je dlouhodobým majetkem majetek vymezený v § 7 vyhlášky o účetnictví, doba jeho použitelnosti je delší než 1 rok a v rámci hospodářské činnosti se fyzicky opotřebovává. Účtujeme o něm v účtové skupině 02.

Tato skupina majetku má následující znaky

- a) fyzická podstata – můžeme se ho dotknout
- b) doba použitelnosti delší než 1. rok
- c) dosažení určitého ocenění, které si stanoví účetní jednotka sama s přihlédnutím k významnosti a věrného a poctivého zobrazení

K tomu, aby byl majetek zařazen do dlouhodobého hmotného majetku, nemusí vždy splňovat všechny výše uvedené podmínky. Například do dlouhodobého majetku se vždy zařazují bez ohledu na dobu použitelnosti a dosažené ocenění nemovitosti tj. pozemky, budovy a stavby.

Mezi dlouhodobý hmotný majetek patří dle směrné účetní osnovy 020 – odpisovaný majetek

021 - Stavby

022 - Samostatné movité věci

025 - Pěstitelské celky trvalých porostů

026 - Dospělá zvířata

029 - Ostatní dlouhodobý majetek

Stavby

Jsou vždy hmotným majetkem bez ohledu na jejich cenu a dobu použitelnosti. Patří sem i dočasné stavby a stavby zařízení staveniště.

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

se samostatným technicko-ekonomickým určením (patří sem např. přístroje, stroje, zařízení, dopravní prostředky).

Pěstitelské celky trvalých porostů

„Další kategorií hmotného majetku bez ohledu na výši vstupní ceny jsou pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky. Tyto porosty se stávají hmotným majetkem při současném splnění podmínek stanovených v § 26 ods. 9 zákona, tedy:

a) ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,

b) ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1000 keřů na 1 ha

c) chmelnice a vinice (bez dalších podmínek)“¹

Dospělá zvířata

Dospělá zvířata s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou (skot, prasata, ovce, tažní koně, dostihoví koně, kozy, husy).

Ostatní dlouhodobý majetek

Zákon definuje několik jeho podskupin.

Mezi dlouhodobý neodpisovaný hmotný majetek dle účtové skupiny 03 patří

¹PRUDKÝ Pavel; LOŠŤÁK Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. Čtrnácté vyd. Olomouc: Anag, spol. s r.o., 2012. 311 s. ISBN 978-80-7263-733-1.

031- Pozemky

032 - Umělecká díla

3.1.3. Dlouhodobý nehmotný majetek z účetního hlediska

má následující znaky

- a) je nehmotné povahy
- b) doba použitelnosti delší než 1 rok
- c) má vyšší ocenění určeno účetní jednotkou – většina účetních jednotek používá v účetnictví ocenění dle zákona o daních z příjmu, kde je uvedena částka Kč 60.000,-

Do dlouhodobého nehmotného majetku patří především zřizovací výdaje, software, ocenitelná práva, goodwill.

Do dlouhodobého nehmotného majetku dle směrné účtové osnovy – účtová třída 0 patří

011 – Zřizovací výdaje

012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

013 – Software

014 – Ocenitelná práva

015 – Goodwill

016 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Zřizovací výdaje

Jsou výdaje spojené se založením nového podniku (soudní a notářské poplatky, náklady na pracovní cesty, mzdy, odměny za zprostředkování, nájemné atd.)

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

„Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje jako další druh dlouhodobého nehmotného majetku jsou vymezeny jako výsledky úspěšně provedených prací, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv, a to v případě, že jsou

a) nabyty od jiných osob samostatně, tj. nejsou součástí nabytého dlouhodobého majetku a jeho ocenění,

b) vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, resp. opakovaného prodeje (nejde

o výsledky na zakázku nebo o součást dodávky dlouhodobého majetku).“²

Software

Je programové vybavení, včetně nákladů spojených s vytvořením webových stránek. Nesmí být součástí nabytého hardwaru a jeho ocenění.

Ocenitelná práva

Jedná se zejména o předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, licence, vynálezy nebo ochranné známky, práva spojená s přestupem sportovců a o know – how.

Goodwill

„Googwillem se rozumí kladný nebo záporný rozdíl v ocenění podniku ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky a dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou (s výjimkou goodwillu), při splnění podmínek stanovených vyhláškou 4. 500/2002 Sb. a při splnění povinností stanovených zákonem o účetnictví, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.“³

Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Za tento majetek se považuje technické zhodnocení od částky Kč 40.000,-.

3.1.4. Dlouhodobý majetek z daňového hlediska

V ZDP není přímo definovaný „dlouhodobý hmotný majetek“, ale je zde hovořeno pouze o „hmotném majetku“ a „nehmotném majetku“. Hmotný majetek definuje § 26 odst. 2 a 3 ZDP.

Dle § 26 odst. 2 ZDP se hmotným majetkem rozumí:

„Hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí

²PRUDKÝ Pavel; LOŠŤÁK Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. Čtrnácté vyd. Olomouc: Anag, spol s r.o., 2012. 311 s. ISBN 978-80-7263-733-1. str. 36

³VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. Sedmé vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7. str. 11

- a) samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- b) budovy, domy a jednotky nezahrnující pozemek,
- c) stavby, s výjimkou
1. provozních důlních děl,
 2. drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m,
 3. oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou
- d) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v odstavci 9,
- e) dospělá zvířata a jejich skupiny²⁰⁾, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč,
- f) jiný majetek vymezený v odstavci 3.⁴

Nehmotný majetek, který je možno daňově odepisovat, definuje § 32a odst. 1 ZDP

„(1) Pro účely tohoto zákona se odpisují zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem²⁰⁾ (dále jen nehmotný majetek), pokud

a) byl

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

b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a

c) doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.⁵

⁴ Zákon o daních z příjmu č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1.1.2014

⁵ Zákon o daních z příjmu č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1.1.2014

3.1.5. Oceňování dlouhodobého majetku z účetního hlediska

Z hlediska výpočtu účetních a daňových odpisů je nezbytné především správně určit hodnotu majetku a také okamžik, ke kterému se hmotný a nehmotný majetek skutečně stává z hlediska účetního a daňového dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem. Tento okamžik je velmi důležitý, neboť jím začíná doba účetního či daňového odepisování.

Tuto problematiku upravuje především §§ 24-27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a tato ustanovení pro dlouhodobý majetek rozvádí dále vyhláška č. 500/2002 Sb. Dle § 24 ods. 2 zákona o účetnictví platí, že účetní jednotky oceňují majetek ke dvěma okamžikům:

- a) k okamžiku uskutečnění účetního případu způsobem dle § 25 zákona o účetnictví
- b) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, a to způsoby dle § 27 zákona o účetnictví.

Dle § 25 zákona o účetnictví vyplývá, že k ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku lze použít tyto základní typy cen:

- a) **pořizovací cena** – ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pořizovaného za úplatu
- b) **vlastní náklady** – ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku pořizovaného vlastní činností
- c) **reprodukční pořizovací cena** – ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku pořizovaného bezúplatně (dary, inventarizační přebytky) nebo majetku v případech, kdy nelze zjistit vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností.

„Pořizovaný hmotný a nehmotný majetek se stává účetně dlouhodobým majetkem až v okamžiku, kdy je daný majetek dokončen a zároveň je zjištěno, že bude moci plnit veškeré funkce, ke kterým je určen, a dále jsou splněny veškeré podmínky uložené předpisy pro uvedení majetku do užívání. Do tohoto okamžiku je daný majetek veden jako pořizovaný (resp. nedokončený) majetek na příslušných účtech sloužících k účtování o pořizovaném a nedokončeném majetku v účtové skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek (standardně účty 041 a 042). Teprve dnem uvedení do užívání po splnění podmínek vyhlášky lze přeúčtovat pořizovaný majetek na příslušné majetkové účty v účtových třídách 01 a 02 (přís. 03) - tímto dnem pak lze zahájit

odepisování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.“⁶

3.1.6. Oceňování dlouhodobého majetku z daňového hlediska

Z hlediska daňového upravuje oceňování dlouhodobého majetku především § 29 ZDP. ZDP se částečně odvolává na účetní předpisy (zejména § 25 odst. 5 zákona o účetnictví) a dále na jiné právní předpisy, a to zejména na zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, v plném znění

Dle § 29 ods. 1 ZDP se rozumí vstupní cenou hmotného majetku:

„a) pořizovací cena³¹⁾, je-li pořízen úplatně. Při odkoupení najatého majetku, u něhož nájemce odpisoval technické zhodnocení podle § 28 odst. 3, je součástí vstupní ceny, s výjimkou uvedenou v odstavci 4, i zůstatková cena tohoto technického zhodnocení. Nejsou-li při bezprostředním odkoupení hmotného majetku po ukončení nájemní smlouvy nebo smlouvy o finančním leasingu s následnou koupí najatého hmotného majetku dodrženy podmínky uvedené v § 24 odst. 4 nebo odst. 5, lze do vstupní ceny zahrnout veškeré nájemné a úplatu u finančního leasingu, které byly uhrazeny do data ukončení smlouvy a nebyly výdajem (nákladem) podle § 24; přitom u poplatníka, který nevede účetnictví, lze do vstupní ceny zahrnout i zálohy na nájemné nebo zálohy na úplatu u finančního leasingu uhrazené do data ukončení smlouvy. U nemovitého majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době delší než 5 let před jeho vložení do obchodního majetku nebo v době delší než 5 let před zahájením nájmu, cena podle písmene d). U nemovitého majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době kratší než 5 let před jejich vložení do obchodního majetku nebo v době kratší než 5 let před zahájením pronájmu, se pořizovací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení. U movitého majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době delší než 1 rok před vložení do obchodního majetku, je vstupní cenou cena podle písmene d) s výjimkou majetku nabytého formou finančního leasingu,

b) vlastní náklady³¹⁾, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii. Toto ustanovení se použije i u poplatníků, kteří nevedou účetnictví. U nemovitých věcí, které poplatník uvedený v § 2 pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii v době delší než 5 let před jejich vložení do obchodního majetku nebo v době delší než 5 let před zahájením nájmu, cena podle písmene d). U

⁶ VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. Sedmé vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7. str. 25

nemovitých věcí, které poplatník uvedený v § 2 pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii v době kratší než 5 let před jejich vložením do obchodního majetku nebo v době kratší než 5 let před zahájením nájmu, se vlastní náklady zvyšují o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení,

c) hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva^{29c)}, a to u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele,

d) reprodukční pořizovací cena v ostatních případech určena podle zvláštního právního předpisu^{1a)}; přitom u nemovité kulturní památky se reprodukční pořizovací cena stanoví jako cena stavby určena podle zvláštního právního předpisu^{31b)} bez přihlednutí ke kategorii kulturní památky, historickému stáří kulturní památky a k ceně uměleckých a uměleckořemeslných děl, která jsou součástí stavby. U poplatníka, který má příjmy z nájmu podle § 9, je třeba reprodukční pořizovací cenu stanovit již při zahájení nájmu, e) při nabytí majetku bezúplatně cena určena podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku^{1a)} ke dni nabytí, s výjimkou majetku odpisovaného podle § 30 odst. 10 písm. a), pokud u poplatníků uvedených v § 2 neuplynula od nabytí doba delší než 5 let, zvýšená u nemovitých věcí o náklady vynaložené na opravy a technické zhodnocení; je-li doba od nabytí delší než 5 let, rozumí se u poplatníků uvedených v § 2 vstupní cenou cena podle písmene d),

f) hodnota technického zhodnocení podle § 33 odst. 1 dokončeného počínaje 1. lednem 2001 na hmotném majetku, jehož účetní odpisy jsou výdajem (nákladem) podle § 24 odst. 2 písm. v) bodu 1, zvýšená o ocenění tohoto odpisovaného hmotného majetku; přitom odpisy pro účely tohoto zákona lze uplatnit jen do výše vstupní ceny snížené o dosud uplatněné účetní odpisy hmotného majetku podle § 24 odst. 2 písm. v) bodu 1,

g) přepočtená zahraniční cena (§ 23 odst. 17).⁷

3.2. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se účetně odepisuje na základě odpisového plánu přímo prostřednictvím účetních odpisů, které si stanoví daňový subjekt sám s ohledem na opotřebení majetku odpovídajícímu běžným podmínkám užívání. Sazby účetních odpisů lze

⁷Zákon o daních z příjmu č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1.1.2014

stanovit z hlediska času, doby upotřebitelnosti nebo ve vztahu k výkonům. Pokud jsou účetní odpisy stanoveny tak, aby zobrazovaly skutečný stav majetku, vzniká v řadě případů rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. S tímto postupem se setkáváme u poplatníků, kteří jsou povinni vést účetnictví. V daňové evidenci lze promítnout do výdajů daňové odpisy přímo. V účetnictví je třeba nejprve vyhodnotit, kolik činí souhrn účetních odpisů a kolik souhrn daňových odpisů. Jsou-li uplatněné účetní odpisy menší než daňové, je třeba pro výpočet základu daně zvýšit daňové výdaje a základ daně se tím sníží – hovoříme o položce snižující základ daně. V opačném případě, kdy jsou daňové odpisy menší než odpisy účetní, je třeba základ daně o příslušný rozdíl zvýšit – jde o položku zvyšující základ daně. Tyto operace se provádějí neúčetně až při sestavování daňového přiznání. Kromě toho, lze ještě v této fázi výši daňových odpisů „optimalizovat“ s využitím zákona o přerušení odpisování.

Opotřebením odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku, který je evidovaný na účtech účtové skupiny 02 představuje trvalé snižování účetní hodnoty majetku a vyjadřuje se formou odpisů, a to nepřímo prostřednictvím oprávek čili účetních odpisů vykazovaných na účtech účtové skupiny 08, souvztažně s provozními náklady běžného účetního období v rámci účtové skupiny 55. Účetní odpis představuje v podstatě rozpuštění nákladů na pořízení odpisovaného dlouhodobého majetku v jeho historickém původním ocenění, které se nemění v nákladech jednotlivých účetních období. Musí být zachována zásada věcné a časové souvislosti s dosaženými výnosy daného roku.

U majetku v podílovém spoluvlastnictví si vypočítává každý spoluvlastník odpisy ze svého vlastnického podílu. Odpisy se počítají z cen, ve kterých je majetek oceněn v účetnictví a lze ho přirozeně odepisovat jen do výše jeho ocenění v účetnictví.

Účetní odpisy musí být zaúčtovány a vypočteny do nákladů nejpozději při účetní závěrce. Metody a postupy odpisování nesmí být měněny v průběhu účetního období. Pokud bude zaznamenáno značné fyzické nebo morální opotřebením oproti předpokladu, je možné zaúčtovat mimořádný odpis a lze adekvátně upravit dobu odpisování a metodiku výpočtu odpisu pro následující účetní období.

3.2.1. Metody odpisování

1. metoda časová
2. metoda výkonová
3. metoda komponentního odpisování

Metoda časová

Při uplatňování časové metody účetního odpisování dochází k účetnímu odpisování dlouhodobého majetku především v závislosti na délce jeho používání.

Z časových metod využíváme tři základní varianty odpisování

- a) rovnoměrné účetní odpisy
- b) zrychlené účetní odpisy
- c) zpomalené účetní odpisy

3.2.1.1. Rovnoměrné (lineární) účetní odpisy

Při rovnoměrném opotřebovávání dlouhodobého majetku lze použít rovnoměrných účetních odpisů. Při rovnoměrném odpisování je v každém roce odepsána a do účetních nákladů přenesena stejná výše vstupní ceny daného majetku. Výpočet ročního odpisu má následující vzorec:

$$O = \frac{VC - ZH}{t}$$

kde: VC = vstupní cena majetku

ZH= zbytková hodnota aktiva

t = doba odpisování

Zbytková hodnota

Od roku 2009 byl do českého účetnictví zaveden princip zbytkové hodnoty. Přinášející možnost zrovnomenění účetního výsledku hospodaření odpisováním z částky, která je snížena o významnou předpokládanou zbytkovou hodnotu. Touto hodnotou se v souladu s § 56 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, rozumí účetní jednotkou zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících.

3.2.1.2. Zrychlené (degresivní) účetní odpisy

Lze doporučit použít u takového majetku, který ztrácí hodnotu především v prvních letech odpisování – morálně zaostává (příklad výpočetní technika). Při zrychleném odpisování je v následujícím roce vždy odepsáno méně než v předešlém roce. Největší odpis je tedy v prvním roce a nejmenší v posledním roce odpisování. Pro výpočet použijeme následující vzorec:

$$O = \frac{2xVCx(t + 1 - i)}{tx(t + 1)}$$

kde: VC = vstupní cena

t = doba odpisování

i = rok odpisování

3.2.1.3. Zpomalené (progresivní) účetní odpisy

Používají se v situaci, kdy bude zřejmé, že majetek bude ztrácet hodnotu na konci své životnosti a v prvních letech bude jeho opotřebení minimální (např. budovy). Při zpomaleném odpisování platí, že v každém následujícím roce bude odepsaná větší částka než v předešlém roce. Pro výpočet použijeme vzorec:

$$O = \frac{2xVCxi}{t(t + 1)}$$

kde: VC = vstupní cen,

t = doba odpisování

i = rok odpisování

3.2.1.4. Výkonová metoda odpisování

Odpisování majetku vychází z určitých kvantitativních ukazatelů charakteristických pro určitý majetek, u něhož je míra opotřebení závislá na míře skutečného využití majetku. Typickým

příkladem jsou výrobní stroje. Pro výpočet odpisu se použije odpisový koeficient (množství produkce, počet hodin).

3.2.1.5. Metoda komponentního odpisování

Metoda komponentního odpisování se řídí § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb. Používá se zejména pro stavby, samostatné movité věci, byty a nebytové prostory. Podstatou metody komponentního odpisování je možnost rozdělit dlouhodobý hmotný majetek (budovu nebo movitý majetek) na části – komponenty, které mají různou dobu životnosti a významně se liší od doby použitelnosti celého majetku nebo souboru majetku. V případě, že se účetní jednotka rozhodne uplatnit metodu komponentního odpisování, musí vymezit druh majetku, u kterého použije tuto metodu, průběh používání (dobu použitelnosti) a způsob určení komponenty vč. jejího ocenění a doloží průkazným účetním záznamem. *„Hlavním důvodem pro použití komponentního odpisování je rovnoměrnější dopad do výsledku hospodaření. Odpadá jednorázové účtování nákladů na opravy vč. náhradních dílů a dalších souvisejících položek na vrub provozních nákladů, jedná se o investiční výdaj, který bude odepisován v souladu s odpisovým plánem.“*⁸

3.3. Daňové odpisy

Při uplatňování daňových odpisů postupujeme zejména podle §§ 26 – 33 ZDP. Účetní jednotky mají za povinnost vedení účetních odpisů dle účetních předpisů, uplatňování daňových odpisů jako položky snižující základ daně z příjmu je pouze právem poplatníků daně. Rozhodnutí, zda se budou daňové odpisy uplatňovat závisí pouze na podnikatelském subjektu. Daňové odepisování je možné kdykoliv přerušit. Využívá se převšim v situaci, kdy se poplatník ocitl ve ztátě a uplatněním daňových odpisů by ztrátu ještě prohloubil. Dle § 26 odst 8. ZDP.

Pro zahájení daňového odpisování majetku, nestačí majetek „pořídít“, ale také musí být

⁸ www.bvmaudit.cz [online]. 30.11.2012 [16.12.2013]. Dostupné z [www: <http://www.bvmaudit.cz/?q=cs/node/68>](http://www.bvmaudit.cz/?q=cs/node/68)

uveden „do užívání“. Musí být splněny jeho technické funkce a podmínky stanovené právními předpisy viz § 26 odst 5 ZDP

Nedokončený majetek nelze odepisovat.

3.3.1. Neodepisovaný majetek

Dle ustanovení § 27 ZDP je z odepisování vyloučen tento majetek

„Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je

- a) bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevyšší 40 000 Kč,*
- b) pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří,*
- c) hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,*
- d) umělecké dílo³⁰⁾, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy,*
- e) movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,*
- f) hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů²⁶⁾,*
- g) inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,*
- h) hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění dluhu převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto dluhu a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní odpisovatel, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce,*
- ch) zrušeno*
- i) hmotný majetek, u něhož odpisy nebo zahraniční položky obdobného charakteru jako odpisy uplatňuje jiná osoba než odpisovatel podle tohoto zákona, jde-li o*
 - 1. pronajatý hmotný majetek*
 - 2. hmotný majetek, který je předmětem finančního leasingu,*
- j) hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo od daně z příjmu osvobozeno nebo nebylo předmětem daně, s výjimkou hmotného majetku fyzické osoby nabytého*
 - 1. dědictvím*
 - 2. odkazem*

3. obmyšleným, pokud se jedná o hmotný majetek, který byl do svěřenského fondu vyčleněn pořizováním pro případ smrti nebo

4. obmyšleným, pokud se jedná o hmotný majetek, který zvýšil majetek svěřeneckého fondu pořizováním pro případ smrti .⁹

3.3.2. Způsoby odepisování hmotného majetku

V prvním roce odepisování zařídí poplatník majetek do odepisových skupin dle § 30 ZDP dle přílohy č. 1

Tabulka č. 1 Doba odpisu § 30 ZDP

Odpisová skupina	Doba odepisování	Příklady
1	3 roky	Počítače, skot chovný
2	5 let	Motorová vozidla, nábytek
3	10 let	Výtahy, lodě
4	20 let	Vedení telekom. a elektrická
5	30 let	Budovy, dálnice
6	50 let	Budovy obchodních domů

Zdroj: Zákon o daních z příjmu č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1.1.2014

Pro vlastní výpočet daňových odpisů hmotného majetku lze využít

1. rovnoměrné daňové odpisy (dle § 31 ZDP)
2. zrychlené daňové odpisy (dle § 32 ZDP)

3.3.2.1. Rovnoměrné daňové odpisy

Postupujeme v souladu s § 31 ZDP. Rovnoměrné daňové odpisy se počítají ze vstupní ceny pomocí ročních odepisových sazeb v tabulkách v § 31 z ZDP.

- a) Roční odepisová sazba pro hmotný majetek neodepisovaný podle písmen b) až d)

⁹ Zákon o daních z příjmu č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1.1.2014

Tabulka č.: 2 Odpisová sazba u rovnoměrných odpisů dle § 31

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: *Zákon o daních z příjmu č. 586/1992 Sb.*, v úplném znění k 1. 1. 2014

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

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

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

Zdroj: *Zákon o daních z příjmu č. 586/1992 Sb.*, v úplném znění k 1. 1. 2014

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

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

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

Zdroj: *Zákon o daních z příjmu č. 586/1992 Sb.*, v úplném znění k 1.1.2014

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

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

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

Zdroj: *Zákon o daních z příjmu č. 586/1992 Sb.*, v úplném znění k 1. 1. 2014

Vzorec pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů lze zapsat takto:

$$\text{Rovnoměrné odpisy} = \frac{VC \times ROS}{100}$$

Kde: VC = vstupní cena

ROS = roční odpisová sazba v příslušném roce odpisování

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů ze zvýšení vstupní ceny hmotného majetku (zejména po provedení technického zhodnocení) se řídí ustanovením § 31 ods. 8 ZDP.

Vzoreček pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů ze zvýšené vstupní ceny je:

$$\text{Rovnoměrné odpisy} = \frac{ZVC \times ROSPZVC}{100}$$

Kde: ZVC = zvýšená vstupní cena,

ROSPZVC = roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu.

Vypočtené odpisy vždy zaokrouhlujeme na celé koruny nahoru, a to dle § 31 ods. 9 ZDP.

3.3.2.2. Zrychlené daňové odpisy

Řídí se § 32 ZDP. Umožňují v prvních letech odpisování vyšší částky než u odpisů rovnoměrných. Při výpočtu se používají tzv. koeficienty pro zrychlené odpisování, které jsou vymezeny v § 32 odst. 1 ZDP

Tabulka č.: 6 Koeficient pro zrychlené daňové odpisy dle § 32

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

Zdroj: *Zákon o daních z příjmu č. 586/1992 Sb.*, v úplném znění k 1.1.2014

V prvním roce počítáme zrychlený daňový odpis dle vzorečku

$$\text{Zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování} = \frac{VC}{K}$$

Kde: VC = vstupní cena

K = koeficient pro zrychlené odpisování pro první rok odpisování

4 Praktická část

Praktická část bakalářské práce se zabývá využitím odpisů při optimalizaci základu daně z příjmu. Na konkrétních příkladech majetku ze společností ABC s.r.o. budou aplikovány jednotlivé možnosti odpisování a jejich dopad na daň z příjmu.

4.1. Možnosti využití daňových odpisů při optimalizaci daně z příjmu

Zvolením vhodné metody daňových odpisů lze korigovat základ daně a následnou daňovou povinnost. Důležité je brát na zřetel optimalizaci po celé zdaňovací období. „ *Protože odpisy jsou většinou fixními náklady, je nezbytné, aby podnik měl právě tolik tohoto majetku, kolik je nezbytně nutné, a aby tento majetek dostatečně využíval.*¹⁰“

Rovnoměrné daňové odpisy

Jsou nejčastěji používanou metodou odpisování. Dle § 26 odst. 6 ZDP platí, že lze rovnoměrné odpisy uplatnit i pokud je majetek u poplatníka evidovaný ke konci příslušného zdaňovacího období, až na výjimku dle § 26 odst. 7 písm. b) d) ZDP. Při použití lineárních odpisů ovlivníme rovnoměrně daňovou povinnost ve všech letech stejnou mírou.

Rovnoměrné daňové odpisy při využití nižších než maximálních ročních odpisových sazeb

Tato metoda se využívá v situaci, kdy daňový subjekt má základ daně z příjmu kladný, ale využitím maximálně přípustných odpisu by se dostal do daňové ztráty. Výjimka, kdy nelze nižších sazeb využít stanovuje § 31 odst. 7 ZDP.

Zrychlené daňové odpisy

Při použití zrychleného odpisování si v prvních letech odepíše vyšší částka než u rovnoměrných odpisů, ale v dalších letech se bude postupně zvyšovat. Tato metoda je výhodná, když subjekt potřebuje v prvních letech odpisování zvýšit náklady a snížit si daňovou povinnost. V následujících letech, ale daňová povinnost poroste.

¹⁰ SYNEK, Miloslav a kol. *Manažerská ekonomie*. 5. vyd. Praha. Grada Publishing, 2011. 480 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Zpomalené daňové odpisy

U majetku, který má vysoké pořizovací náklady a s jeho stářím se zvyšují nároky na opravy a údržbu, jako jsou např. budovy nebo ložiska přírodních surovin, je výhodné použít metodu zpomalených odpisů. Na začátku odpisování odepisujeme méně a postupem času se nám odpisy zvyšují.

Vyšší odpisové sazby pro prvního vlastníka

Lze použít i metody vyšších odpisových sazeb pro prvního vlastníka. Těchto sazeb však nemůže využít každý subjekt a nelze je použít na veškerý majetek. Tato metoda se týká majetku, který je zařazen do 1 - 3 odpisové skupiny, kromě výjimek uvedených v § 31 ZDP. Například u osobního automobilu Ford Focus, který má v majetku analyzovaná firma ABC s.r.o., se nemůže využít rovnoměrný odpis zvýšený v prvním roce o 10%, protože zákon v ustanovení § 31 odst. 5 uvádí, že takto odepisovat nelze „*u motocyklů a osobních automobilech, pokud nejsou využívány provozovateli taxislužby na základě vydané koncese a provozovateli autoškol nebo pokud se nejedná o osobní automobily v provedení speciální vozidlo podskupiny sanitní a pohřební podle zvláštního právního předpisu*¹¹“.

Přerušení daňových odpisů a neuplatnění daňových odpisů

Může nastat i situace, kdy daňový subjekt potřebuje nesnižovat daňový základ, aby mohl např. využít daňové zvýhodnění nebo slevy na dani nebo se nechce dostat do daňové ztráty. V tomto případě může neuplatnit daňové odpisy. Daňové odpisy může subjekt neuplatnit či přerušit což u účetních odpisů nelze. V případě, že využije možnost neuplatnění daňových odpisů, daňové odpisy vypočte a zaeviduje na evidenčních kartách majetku, ale při výpočtu daně je nepoužije.

Některé z výše uvedených možností budou praktikovány na příkladech společnosti ABC s.r.o.

¹¹ Zákon o daních z příjmu č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1.1.2014

4.2. Společnost ABC s.r.o.

Společnost ABC s r.o. je právnickou osobou povinnou vést účetnictví dle § 1 odst. 2. zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Výsledek hospodaření společnosti je ovlivněn mimo jiné odpisy. Vlivem těchto odpisů na základ daně z příjmu bude věnována následující část práce.

Společnost ABC s.r.o. vznikla v roce 2010. Předmětem podnikání společnosti je poskytování služeb v oblasti prodeje a servisu v oboru výpočetní, kancelářské a telekomunikační techniky. Nabízí komplexní IT řešení, které využijí hlavně malé a střední podniky, kterým se nevyplácí zaměstnávat vlastní IT zaměstnance.

Společnost ABC s.r.o. poskytuje správu IT menším firmám ve svém okolí. Což je hlavním zdrojem příjmu této společnosti. Mezi nejdůležitější klienty společnosti patří příspěvkové organizace v místě působnosti firmy, hlavně školy a školky, kterým poskytuje správu kancelářské a výpočetní techniky. Firma vykazuje roční zisk ve výši Kč 820.000,-.

Účetní jednotka se rozhodla, že za dlouhodobý hmotný majetek bude považovat hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a ve výši ocenění nad 40.000,-Kč a dlouhodobý nehmotný majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a výši ocenění nad 60.000,-Kč. Daňové odpisy se řídí ZDP č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Společnost ABC s.r.o. je zaměřena na obor služeb, proto nedisponuje velkým množstvím dlouhodobého majetku. Prvním majetkem v evidenci je automobil Ford Focus pořízený za částku Kč 320.000,- v roce 2011. Automobil byl zařazen do druhé odpisové skupiny. Společnost má v majetku i nemovitost, ve které má i provozovnu. Budova byla zařazena do 5. odpisové skupiny a pořízena za částku Kč 850.000,-. V evidenci dlouhodobého majetku má ještě kameru pořízenou v roce 2013 a zařazenou dle standardní klasifikace do 2. odpisové skupiny. Posledním majetkem je software pořízený v roce 2010 za cenu Kč 63.000,-

Tabulka č.7 Rozdělení majetku firmy ABC

Druh majetku	Cena pořízení	Datum pořízení	Datum zařazení
Automobil Ford Focus	320.000	2.6.2011	1.7.2011
Budova	850.000	4.7.2010	1.8.2010
Kamera	45.000	2.1.2013	1.2.2013
Multifunkční zařízení	60.000	2.1.2010	1.2.2010
Software	63.000	2.1.2010	1.2.2010

Zdroj: Práce autora

Ke každému majetku musí být vyhotoven odpisový plán dle § 4 *odst. 8 písm. g)* ZU, který má společnost stanoven ve vnitropodnikové směrnici na Odpisování dlouhodobého majetku.

4.3. Vnitropodniková směrnice – Odpisování dlouhodobého majetku

Účetní jednotka ABC s.r.o., Nová 1, Praha 1, IČ 44444444 DIČ CZ 44444444, vytvořila dne 1. 1. 2010 vnitropodnikovou směrnici „Dlouhodobý majetek a jeho odpisování“. Tímto dnem nabývá směrnice platnosti a účinnosti.

Odepisování dlouhodobého majetku bude prováděno v souladu s ustanoveními ZÚ č. 563/1991 Sb., vyhláškou č. 500/2002 Sb., Českým účetním standardem pro podnikatele a zákonem č. 586/1992 Sb., ZDP.

Za nákup dlouhodobého majetku je zodpovědný statutární orgán - jednatel. Za správnou evidenci, zařazení majetku do odpisových skupin, vyřazení majetku a výpočet odpisů, jak účetních tak daňových je zodpovědná účetní, dále nese zodpovědnost za aktualizace směrnice dle platné legislativy. Společnost z hlediska opatrnosti vylučuje variantu, kdy účetní odpisy jsou shodné s daňovými kromě odpisu softwaru a to z hlediska nevýznamnosti.

4.4. Účetní odpisování

Účetní odpisy jsou vyčíslovány a účtovány jednou měsíčně. Účetně se začne odepisovat měsícem následujícím po měsíci, kdy byl majetek zařazen do užívání. Poslední odpis bude počítán také za měsíc, ve kterém byl majetek vyřazen.

Účetní jednotka se rozhodla, že za dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek bude považovat pro účetní účely hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok ve výši ocenění od 40.000,-Kč resp. 60.000,-Kč. Majetek, jehož pořizovací cena je menší než tato hranice bude považován za drobný hmotný majetek, účtovaný na účty 501 resp. 518.

Pro účely třídění majetku v účetnictví je dlouhodobý majetek společnosti zařazen do následujících odpisových skupin, kde je účetní jednotkou zohledněn odhad životnosti, který se může lišit od odpisování daňového:

Tabulka č.8 Rozdělení majetku do odpisových skupin

Odpisová skupina	Název majetku	Účetní doba odpisování	Účetní odpisové procento
1*	Software	3	33,33
1	Multifunkční zařízení,	3	33,33
2	Automobil, kamera	5	20%
5	Budova	60	1,66%

Zdroj: Práce autora

Pozn.: skupiny 3,4 a 6 zatím v tabulce chybí, v případě pořízení takového druhu majetku by byl Odpisový plán aktualizován

4.5. Daňové odpisování

Daňové odpisy budou vyčísleny na konci zdaňovacího období a jejich evidence bude provedena neúčtetně záznamem na evidenční kartě majetku s výjimkou softwaru, kde budou vyčísleny odpisy měsíčně.

Společnost používá u dlouhodobého hmotného majetku rovnoměrný i zrychlený typ odpisování. Také využila možnosti mimořádného odpisu dle § 30a ZDP (v tabulce č. 9) a možnosti zvýšeného odpisu v prvním roce. U dlouhodobého nehmotného majetku se řídí ustanovením § 32a odst. 6 ZDP.

Doba odpisování u dlouhodobého hmotného majetku společnosti činí dle § 30 a § 30a ZDP **minimálně**:

Tabulka č. 9 Doba odpisování dle odpisových skupin

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
5	30 let

Zdroj: Práce autora

Odpisovým skupinám u dlouhodobého majetku společnosti jsou přiřazeny dle § 31 ZDP tyto maximální roční odpisové sazby.

Tabulka č. 10 Stanovená procenta odpisů

Odpisová skupina	v 1. roce	v dalších letech	Při technickém zhodnocení (pro zvýšenou vstupní cenu)
1M	100		Nezvyšovala by se vstupní cena, jednalo by se o nový majetek
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
5	1,4	3,4	3,4

Zdroj: Práce autora

4.6. Odpisový plán

Ke každému majetku musí být vyhotoven odpisový plán dle § 4 odst. 8 písm. g) ZU, který má společnost stanoven ve vnitropodnikové směrnici na odpisování dlouhodobého majetku.

Nyní si ukážeme odpisové plány u níže uvedených majetků, které byly pořízeny úplatně a účetní jednotka k nim má vlastnické právo k užívání. Jako první si znázorníme

Odpisový plán pro Automobil Ford Focus

Automobil Ford Focus byl pořízen dne 25. 6. 2011 a zařazen do užívání dne 1. 7. 2011. Pro účetní odpisy byl zvolen rovnoměrný odpis po dobu 4 let, jelikož firma počítá s prodejem auta po 4 letech a s obnovením vozového parku. Automobil byl zařazen do 2. odpisové skupiny a je odpisován daňově po dobu 5 let rovnoměrně.

Tabulka č.11 Odpisový plán automobilu Ford Focus

Rok	Účetní odpis		Daňový odpis		Daňový – účetní odpis
	Výpočet	Odpis	Výpočet	Odpis	
2011	320.000/60 * 6	40.000	320.000 * 11/100	35.200	-4.800
2012	320.000/60 * 12	80.000	320.000 * 22,25/100	71200	-8800
2013	320.000/60 * 12	80.000	320.000 * 22,25/100	71200	-8800
2014	320.000/60 * 12	80.000	320.000 * 22,25/100	71200	-8800
2015	320.000/60 * 6	40.000	320.000 * 22,25/100	71.200	31200
Celkem		320.000		320.000	0

Zdroj: Práce autora

Výpočet účetních odpisů probíhá dle vzorce: $RO = \frac{(VC)}{t} * n$

kde: RO – roční odpis, ZH – zbytková hodnota, VC - vstupní cena, t – doba odpisování v měsících a n – počet měsíců

Výpočet daňových odpisů vychází z §31 ZDP a probíhá dle vzorce:

$$rovnoměrné\ odpisy = \frac{VC \times ROS}{100}$$

kde: VC = vstupní cena a ROS = roční odpisová sazba

Odpisový plán pro kameru

Kamera byla pořízena úplatně dne 2. 1. 2013 a zařazena do užívání dne 1. 2. 2013. Pro účetní odpisy byl zvolen rovnoměrný odpis po dobu 5 let. Kamera byla zařazena do 2. odpisové skupiny a se daňově odpisuje 5 let rovnoměrně.

Tabulka č. 12 Odpisový plán pro kameru

Rok	Účetní odpis		Daňový odpis		Daňový – účetní odpis
	Výpočet	Odpis	Výpočet	Odpis	
2 – 12/2013	$(45.000/60)*11$	8.250	$(45.000*11)/100$	4.950	-3300
1 -12/2014	$(45.000/60)*12$	9.000	$(45.000*22,25)/100$	10.013	1013
1-12/2015	$(45.000/60)*12$	9.000	$(45.000*22,25)/100$	10.013	1013
1-12/2016	$(45.000/60)*12$	9.000	$(45.000*22,25)/100$	10.013	1013
1-12/2017	$(45.000/60)*12$	9.000	$(45.000*22,25)/100$	10.011	1011
1/2016	45.000-8.250- 9000-9000-9000- 9000	750			-750
Celkem		45.000		45.000	0

Zdroj: Práce autora

Výpočet odpisů byl dle vzorečků pro výpočet odpisů u automobilu Ford Focus

Odpisový plán pro Multifunkční zařízení

Multifunkční zařízení bylo pořízeno úplatně dne 2. 1. 2010 a zařazeno do užívání dne 1. 2. 2010. Pro účetní odpisy byl zvolen rovnoměrný odpis po dobu 3 let. Multifunkční zařízení bylo zařazeno do 1 odpisové skupiny a při daňovém odpisu, byla využita možnost mimořádného odpisu, která byla zavedena v rámci tzv. protikrizového balíčku.

Tabulka č. 13 Odpisový plán pro multifunkční zařízení

Rok	Účetní odpis		Daňový odpis		Daňový – účetní odpis
	Výpočet	Odpis	Výpočet	Odpis	
2 – 12/2010	$(60.000/36)*11$	18.334	$(60.000/1)$	60.000	41.646
1 -12/2011	$(60.000/36)*12$	20.000			-20.000
1-12/2012	$(60.000/36)*12$	20.000			-20.000
1/2013	$60.000-18.334-20.000-20.000$	1.666			-1.666
Celkem		60.000			0

Zdroj: Práce autora

Výpočet účetních odpisů viz vzorečky použité pro výpočet odpisů u automobilu Ford Focus.
Pro výpočet daňových odpisů byl použit vzoreček pro mimořádné odpisy

$$\text{mimořádné odpisy} = \frac{VC}{1}$$

kde: VC = vstupní cena a ROS = roční odpisová sazba

V našem případě tedy odepíšeme v roce 2010 - 60 000.

Odpisový plán pro software

U softwaru pořízeného 21. 1. 2010 si znázorníme plán účetních a daňových odpisů.

Vzoreček pro výpočet účetních odpisů: $RO = \frac{VC}{t} * n$

Kde: RO – roční odpis, VC - vstupní cena, t – doba odpisování v měsících a n – počet měsíců

Tabulka č. 14 Odpisový plán pro software

Měsíc / rok	Roční odpis	Výpočet	Zůstatková cena
2 – 12 / 2010	19 250	$(63\,000 / 36) * 11$ měsíců	43 750
1 – 12 / 2011	21 000	$(63\,000 / 36) * 12$ měsíců	22 750
1 – 12 / 2012	21 000	$(63\,000 / 36) * 12$ měsíců	1 750
1 / 2013	1 750	$(63\,000 / 36) * 1$ měsíc	0
CELKEM – 36 měsíců			

Zdroj: Práce autora

U nehmotného dlouhodobého majetku je požadováno daňové odpisování po měsících, což je výjimka. Lze tedy aplikovat tabulku účetních odpisů.

Odpisový plán pro budovu

Budova byla pořízena úplatně dne 2. 1. 2010 a zařazena do užívání dne 1. 2. 2010. Pro účetní odpisy byl zvolen rovnoměrný odpis po dobu 30 let. Budova byla zařazena do 5 odpisové skupiny a je odpisována daňově po dobu 30 let rovnoměrně.

Tabulka č. 15 Odpisový plán pro budovu

Rok	Účetní odpis		Daňový odpis		Daňový – účetní odpis
	Výpočet	Odpis	Výpočet	Odpis	
2010	850.000/360 * 6	14.167	850.000 * 1,4/100	11.900	-2.267
2011	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2012	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2013	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2014	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2015	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2016	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2017	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2018	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2019	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2020	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2021	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2022	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2023	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2024	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2025	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2026	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2027	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2028	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2029	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2030	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2031	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2032	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2033	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2034	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2035	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2036	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2037	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2038	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2039	850.000/360 * 12	28.334	850.000*3,4/100	28.900	566
2040	850.000/360*6	14.147			-14147

Zdroj: Práce autora

4.7. Jiné možnosti odpisování u vybraných majetků

Na následujících příkladech si ukážeme jiné možnosti odpisování a navrhneme možné změny odpisování. Jako první si vybereme automobil. Společnost využije při účetním odpisování novinku z roku 2009 tzv. princip zbytkové hodnoty (§ 56 odst. 3 Vyhlášky 500/2002 Sb.), a to vzhledem k uvažovanému prodeji automobilu při ukončení odpisování v roce 2015. Jako zůstatkovou cenu si účetní jednotka určila Kč 50.000,-.

$$\text{Výpočet probíhá dle vzorce: } RO = \frac{(VC-ZH)}{t} * n$$

kde: RO – roční odpis, ZH – zbytková hodnota, VC - vstupní cena, t – doba odpisování v měsících a n – počet měsíců

Tabulka č. 16 Výpočet účetních odpisů pro automobil s využitím zbytkové hodnoty

Měsíc / rok	Roční odpis	Výpočet	Zůstatková cena	Zbytková hodnota
7 – 12 / 2011	33750	$(320\,000 - 50\,000) / 48 * 6$ měsíců	286250	
1 – 12 / 2012	67500	$(320\,000 - 80\,000) / 48 * 12$ měsíců	218750	
1 – 12 / 2013	67500	$(320\,000 - 80\,000) / 48 * 12$ měsíců	151250	
1 – 12 / 2014	67500	$(320\,000 - 80\,000) / 48 * 12$ měsíců	83750	
1 – 6 / 2015	33750	$(320\,000 - 50\,000) / 48 * 6$ měsíců	50 000	
CELKEM – 60 měsíců	270 000			50000

Zdroj: Práce autora

Na tomto příkladu bude znázorněno účtování od pořízení automobilu v roce 2011 po prodej automobilu v roce 2015 za zůstatkovou cenu.

položka	Účetní operace	Částka	MD	D
Rok 2011				
1.	Nákup automobilu	320.000,-	042	321
2.	Převod automobilu do užívání	320.000,-	022	042
3.	Odpis v roce 2010	33750,-	551	082
Rok 2012				
4.	Odpis v roce 2011	67500,-	551	082
Rok 2013				
5.	Odpis v roce 2012	67500,-	551	082
Rok 2014				
6.	Odpis v roce 2013	67500,-	551	082
Rok 2015				
8.	Odpis v roce 2015	33750,-	551	082
9.	Vyřazení majetku z evidence	320.000,-	082	022
10.	Odpis zůstatkové ceny v důsledku prodeje	50.000,-	541	082
11.	Vystavená faktura na prodej majetku	50.000,-	221	641

Zdroj: Práce autora

Daňové odpisy

Společnost by mohla využít zrychlený odpis (následující tabulka). Tím by v prvních letech odpisování zvýšila daňové odpisy. U automobilu nemůže společnost využít rovnoměrný

odpis zvýšení o 10% ani zrychlený rovnoměrný odpis zvýšený o 10 % v prvním roce dle § 31 odst. 4 a 5 ZDP.

Výpočet zrychlených odpisů

$$\text{Zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování} = \frac{VC}{K}$$

Kde: VC = vstupní cena

K= koeficient pro zrychlené odpisování pro první rok odpisování

$$\text{zrychlené daňové odpisy v následujících letech} = \frac{2 * ZC}{K - n}$$

Kde: ZC – zůstatková cena

K – koeficient pro zrychlené odpisování

n - počet let, po které již byl majetek odpisován

Tabulka č. 17 Výpočet zrychlených daňových odpisů u automobilu

Rok	Roční odpis pro zrychlené odpisování	Výpočet	Zůstatková cena
2011	64.000	(320 000/5)	256000
2012	102.400	(2 * 256000 /6-1)	153600
2013	76.800	(2 * 153600 /6-2)	76.800
2014	51.200	(2 * 76.800 /6-3)	25.600
2015	25.600	(2 * 25.600/6-4)	0
CELKEM	320.000		

Zdroj: Práce autora

Z níže uvedené tabulky je zřejmé, že při použití zrychlených odpisů v prvních letech budou daňové odpisy vyšší, ale v dalších letech odpisování se budou daňové odpisy snižovat a budou i nižší než při použití rovnoměrných odpisů. Vždy záleží na rozhodnutí firmy, které odpisy použijí, každá metoda má své plusy i minusy.

Tabulka č.18 Porovnání daňových odpisů – rovnoměrných a zrychlených

Rok	Roční odpis pro rovnoměrné odpisování	Roční odpis pro zrychlené odpisování	Zrychlené – rovnoměrné odpisování
2011	35.200	64.000	28.800
2012	71200	102.400	31.200
2013	71200	76.800	5.600
2014	71200	51.200	-20.000
2015	71.200	25.600	- 45.600
CELKEM	320.000	320.000	0

Zdroj: Práce autora

KAMERA

U kamery pořízené 2. 1. 2013 budou znázorněny všechny možné metody odpisování. Jako první použijeme metodu zrychlených odpisů DDB (double declining balance). Tato metoda vychází z konstantního procenta odpisování (tzv. procenta DDB) a klesajícího základu. Rovnoměrný způsob odpisování máme vypočten v tabulce č. 12.

Výpočet probíhá dle vzorců: $\%DDB = \frac{100\%}{n} * 2$ a vzorce odpisu: $ZC * \%DDB$

$$\%DDB = \frac{100\%}{5} * 2 = 40\%$$

kde: RO – roční odpis, ZC - zůstatková cena, n – počet let

Tabulka č. 19 Výpočet účetních odpisů u kamery metodou DDB

Měsíc / rok	Roční odpis	Výpočet	Zůstatková cena
2– 12 / 2013	16.500	45.000 * 0,40 (11/12)	28.500
1 – 12 / 2014	11.400	28500 * 0,4	17.100
1 – 12 / 2015	6.840	17.100 * 0,4	10.260
1 – 12 / 2016	4.104	10.260 * 0,4	6.156
1 – 12 / 2017	2.463	6.156 * 0,4	3.693
1/2018	3.693		0
CELKEM – 60 měsíců	45.000		

Zdroj: Práce autora

Metoda SYD (Sum Of The Year Digits) je založena na klesající odpisové sazbě při konstantní základně.

$$\text{Výpočet probíhá dle vzorce: } \text{odpis} = PC * \frac{n^*}{\sum n_i}$$

kde: PC – pořizovací cena, n* - počet let po které se bude odpisovat, $\sum n$ – výpočet sumy let v našem případě je $\sum n = 1+2+3+4+5 = 15$

Tabulka č. 20 Výpočet účetních odpisu u kamery metodou SYD

Měsíc / rok	Roční odpis	Výpočet	Zůstatková cena
2– 12 / 2013	13750	45.000 * 5/15 (11/12)	31.250
1 – 12 / 2014	12.000	45.000 * 4/15	19.250
1 – 12 / 2015	9.000	45.000 * 3/15	10.250
1 – 12 / 2016	6.000	45.000 * 2/15	4.250
1 – 12 / 2017	3.000	45.000 * 1/15	1.250
1/2018	1.250		0
CELKEM – 60 měsíců	45.000		0

Zdroj: Práce autora

Zpomalené odpisování

Spočívá v tom, že během doby životnosti odpisy stoupají. Používají se především u budov a ložisek přírodních surovin. Nejmenší odpis je na začátku odpisování a největší na konci odpisování. Zpomalenou metodou odpisů lze docílit relativně vysokých hodnot majetku v rozvaze, což může být výhodné např. při získávání úvěrů.

$$\text{Výpočet probíhá dle vzorců: } \text{odpis} = \frac{2 \cdot PC \cdot i}{n \cdot (n+1)}$$

kde: PC – pořizovací cena, n - počet let, po které se bude odpisovat, i – rok odpisu

Tabulka č. 21 Výpočet účetních zpomalených odpisů z kamery

Měsíc / rok	Roční odpis	Výpočet	Zůstatková cena
2– 12 / 2013	2750	$\frac{2 \cdot 45.000 \cdot 1}{(5 \cdot (5+1)) \cdot 11/12}$	42.250
1 – 12 / 2014	6.050	$\frac{2 \cdot 45.000 \cdot 2}{(5 \cdot (5+1)) + 50}$	36.200
1 – 12 / 2015	9.050	$\frac{2 \cdot 45.000}{3 \cdot (5 \cdot (5+1)) + 50}$	27.150
1 – 12 / 2016	12.050	$\frac{2 \cdot 45.000}{4 \cdot (5 \cdot (5+1)) + 50}$	15.100
1 – 12 / 2017	15.050	$\frac{2 \cdot 45.000}{5 \cdot (5 \cdot (5+1)) + 50}$	50
1/2018	50		0
CELKEM – 60 měsíců	45.000		0

Zdroj: Práce autora

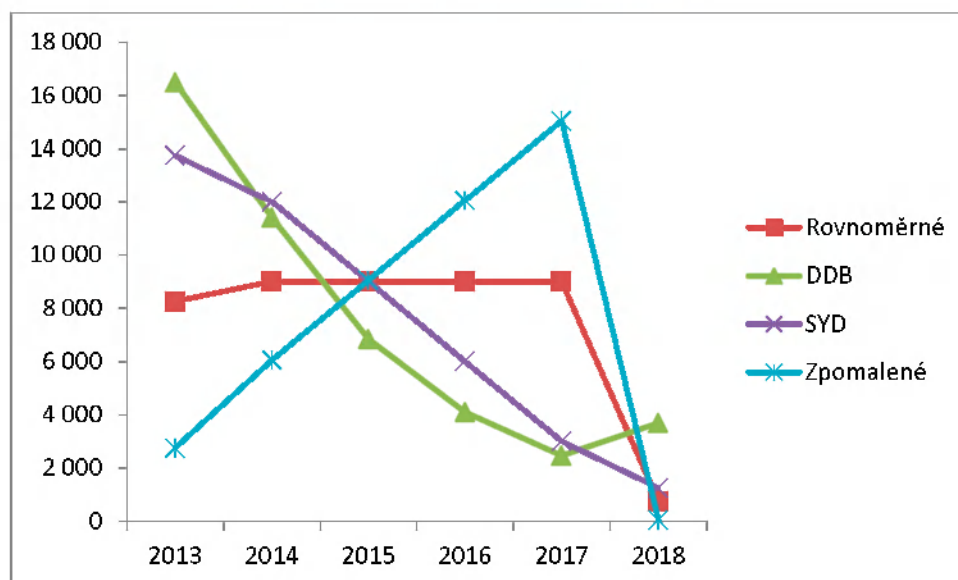
V níže uvedené tabulce a grafu porovnáváme jednotlivé druhy výše uvedených odpisů

Tabulka č. 22 Porovnání jednotlivých druhů účetních odpisů u kamery

Rok	Rovnoměrné	DDB	SYD	Zpomalené
2013	8 250	16 500	13 750	2 750
2014	9 000	11 400	12 000	6 050
2015	9 000	6 840	9 000	9 050
2016	9 000	4 104	2 463	12 050
2017	9 000	2 463	3 000	15 050
2018	750	3 693	1 250	50

Zdroj: Práce autora

Graf č. 1 - Porovnání možností odpisů u kamery



Zdroj: Práce autora

Z této tabulky vyplývá, že v roce 2013 jsou nejvyšší odpisy u metody DDB, což je následkem dvojnásobného zrychlení, které je charakteristické pro tuto metodu. Viz příložený graf.

Daňový odpis

Výpočet vychází z § 32 ZDP, kde jsme využili možnosti zvýšeného odpisu v prvním roce o 10% a počítáme dle vzorce:

$$\text{zrychlené odpisy 1. rok} = \frac{VC}{k} + 10\% \text{ z VC}$$

$$\text{zrychlené odpisy další roky} = \frac{2 \times ZC}{k^{*-1}} + 10\% \text{ z VC}$$

V dalších letech se do doby odpisování vždy ve jmenovateli odečítá od k^* počet let odpisování ze vstupní ceny, v našem případě v dalších letech použijeme jmenovatel k^*-1 , k^*-2 , k^*-3 a k^*-4 .

kde: VC = vstupní cena, ZC = zůstatková cena, k = koeficient, k^* - koeficient v dalších letech a k = počet let odepisování

Tabulka č. 23 Výpočet zvýšeného daňového odpisu zvýšeného v prvním roce o 10 %

Rok	Roční odpis	Výpočet	Zůstatková cena
2013	13.500	$(45\ 000/5) + 4\ 500$	31.500
2014	12.600	$(2 \times 31.500)/(6-1)$	18.900
2015	9.450	$(2 \times 18.900)/(6-2)$	9.450
2016	6.300	$(2 \times 9.450)/(6-3)$	3.150
2017	3.150	$(2 \times 3.150)/(6-4)$	0
CELKEM – 5 let			

Zdroj: Práce autora

Budova

Společnost plánuje v následujících letech investici do budovy a to výměnu oken a vybudování klimatizace.

Výměnu oken má společnost v plánu na následující rok ve výši Kč 150.000,-. Původní okna jsou dřevěná. Pokud budou při výměně oken dodrženy stejné rozměry oken, lze výměnu oken považovat za opravu a to i v případě, že dřevěná okna budou nahrazena plastovými okny. Částka za výměnu oken v tomto případě bude zahrnuta celá do nákladů (jako oprava) a sníží se o tuto částku základ daně v daném roce. V případě, že by při výměně nebyly dodrženy

stejně rozměry oken, např. se zvětšila okna, bude výměna oken považována za technické zhodnocení a zvýšení vstupní cena budovy a se bude odpisovat spolu s budovou. Při investice do opravy nemovitosti je důležité určit, zda se jedná o opravu či o technické zhodnocení. Při opravě lze celou částku zahrnout do nákladů daného roku a snížit si o tuto částku základ daně. Při technickém zhodnocení se nám zvýší vstupní cena pro odpisování a částka za technické zhodnocení bude odpisována postupně.

Vybudování klimatizace je plánováno také na následující rok, předpokládá se investice ve výši Kč 120.000,-. U klimatizace se může využít novinka z roku 2010 a to komponentní odpisování. Definiční této metody odpisování je uvedena v ČÚS 708. *„Komponentní odpisování se liší v tom, že čistě pro účely účetního odpisování se z DHM vyčlení jedna (nebo více) samostatně odpisovaných částí „komponent“ s výraznou odlišností (zpravidla kratší) dobou použitelnosti a také s významnou cenou – které se odpisují odděleně kratší (jinou) dobu než zbyváající část DHM¹²“*

Při sestavování odpisového plánu se zohlední, že se komponenta v našem případě klimatizace účetně odpisuje v průběhu používání samostatně od zbylé části budovy.

Společnost se rozhodne pro účtování klimatizace metodou komponentního odpisování, což uvede do směrnice. Délku účetního odpisování si zvolí na dobu 10 let a odpisy budou rovnoměrné. Předpokládané datum zařazení bude 1. 7. 2014

¹²www.danarionline.cz [online]. 29.3.2011 [17.12.2013]. Dostupné z : < www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33172v42570-ucetni-versus-danove.odpisy.hmotneho.majetku.>

Tabulka č. 24 Odpisy klimatizace

Rok	Roční odpis	Výpočet odpisu	Zůstatková cena
2014	6.000	$(120000/120) * 6$	114.000
2015	12.000	$120.000 / 120 * 12$	102.000
2016	12.000	$120.000 / 120 * 12$	90.000
2017	12.000	$120.000 / 120 * 12$	78.000
2018	12.000	$120.000 / 120 * 12$	66.000
2019	12.000	$120.000 / 120 * 12$	54.000
2020	12.000	$120.000 / 120 * 12$	42.000
2021	12.000	$120.000 / 120 * 12$	30.000
2022	12.000	$120.000 / 120 * 12$	18.000
2023	12.000	$120.000 / 120 * 12$	18.000
2024	6.000	$120.000 / 120 * 6$	

Zdroj:Práce autora

Účetně se tedy bude odepisovat budova a klimatizace zvlášť.

4.8. Odložená daň

Je to účetní nástroj, kterým se v účetnictví zachycují současné pohledávky / závazky k finančnímu úřadu, které zobrazí v budoucích daňových přiznání. Vznik závazků a pohledávek je založen na přechodných rozdílech mezi daňovým a účetním posouzením vybraných položek.

Příčinou účtování o odložené dani je především zadržení zisku, před jeho rozdělením, aby mohl být použit v budoucnu na úhradu daňové povinnosti.

O odložené dani účtují účetní jednotky

sestavující účetní závěrku v plném rozsahu

tvořící konsolidační celek

ostatní dobrovolně.

Odloženou daň se nejčastěji používá u

rozdílu mezi daňovými a účetními zůstatkovými cenami

opravných položek zásobám

rezerv atd.

"Odložená daň představuje součin výsledného rozdílu jednotlivých titulů a sazby daně z příjmů. Při změně sazby je třeba přepočítat kalkulaci novou sazbou. Výsledná odložená daň je účtována proti účtu skupiny 59 daně z příjmů souvztažně s účtem skupiny 48 odložená daň. O odloženém daňovém závazku účetní jednotka účtuje vždy (vytváří si zdroj na budoucí vyšší splatnou daň). O odloženém daňovém pohledávce účetní jednotka účtuje pouze s ohledem na princip opatrnosti např. pokud je odložená daňová pohledávka způsobena daňovými ztrátami. V tomto případě je nutné posoudit, zda účetní jednotka bude v budoucnu realizovat zdanitelný zisk, aby mohla daňové ztráty proti tomuto zisku uplatnit. Odložená daň je při prvním účtování rozdělena do dvou částí. Část, která se vztahuje k předchozím obdobím je zachycena na účtech účtové skupiny 42 - jedná se o opravu chyby a část, která se vztahuje k období běžnému je účtována v účtové skupině 59 (souvztažně s účty účtové skupiny 48). V následujících letech se na účtu účtové skupiny 48 účtuje zvýšení nebo snížení odložené daně meziročně vypočtené ze všech přechodných rozdílů. V případě změny metody se vzniklé rozdíly zaičtují na účtech účtové skupiny 42. Odložená daň se v rozvaze zobrazuje v aktivech, jedná-li se o odloženou daňovou pohledávku nebo v pasivech v případě odloženého daňového závazku. Ve výkazu zisku a ztráty zobrazuje účetní jednotka odděleně odloženou daň z běžné činnosti a odloženou daň z mimořádné činnosti¹³".

Účtování a výpočet odložené daně na příkladu automobilu

¹³www.fucik.cz [online]. 26.6.2012 [16.3.2014]. Dostupné z : < <http://www.fucik.cz/cs/odborne-clanky/odlozena-dan>>

Společnost ABC s.r.o. si zvolila rovnoměrné účetní odpisy a zrychlené daňové odpisy. Nejprve vypočteme odpisy a zůstatkovou cenu u jednotlivých druhů odpisů viz tabulka č. a tabulka č. Vypočítáme výši odložené daně jako součin rozdílu a sazby daně. Určíme, zda jde o závazek či pohledávku a zaúčtujeme. Vycházíme z předpokladu, že účetní jednotka již o dani účtuje. Při výpočtu použijeme rozvahovou metodu.

Tabulka č. 25 Výpočet odložené daně u automobilu

Rok	DZC	ÚZC	Rozdíl	Rozdíl x 0,19	Změna stavu oproti min. roku	Částka k účtování	Účetní předpis
2011	256.000	280.000	24.000	4560		4560	592/481
2012	153.600	200.000	46.400	8816	-4560	4256	592/481
2013	76.800	120.000	43.200	8208	-8816	608	481/592
2014	25.600	80.000	54.400	10336	-8208	2128	481/592
2015		40.000	40.000	7600	-6080	1520	481/592
2016					-4560	4560	481/592

Zdroj: Práce autora

DZC - daňová zůstatková cena, ÚZC - účetní zůstatková cena

Ukázka účtování

MD	592	D
4.560		
4.256		
	608	
	2.128	
	1.520	
	4.560	

MD	481	D
	4.560	
	4.256	
608		
2.128		
1.520		
4.560		

4.9. Doporučení

Z výše uvedených analýz, lze společnosti ABC s.r.o. doporučit, aby při stanovení účetních odpisů, brala v potaz např. u automobilu zbytkovou hodnotu v případě, že počítá s prodejem po ukončení odpisování. Čím se dodrží zásada věrného a poctivého obrazu účetnictví. Před výměnou oken u budovy, by bylo vhodné zhodnocení, zda se bude jednat o opravu, v tom případě, lze částku za výměnu oken zahrnout do nákladů daného roku a tím snížit základ daně nebo zda jde o technické zhodnocení, při kterém by se zvýšila vstupní cena budovy o hodnotu za výměnu oken. U vybudování klimatizace lze navrhnout řešení pomocí komponentního odpisování, což má za následek samostatné účetní odpisování budovy po dobu 30. let a samostatné odpisování klimatizace po dobu, jakou si stanoví společnost. Při daňových odpisech by při využití zrychleného daňového odpisování byla v prvních letech odpisování zahrnuta do nákladů větší částka než při rovnoměrných, ale v dalších letech by bylo odpisováno méně. Vždy záleží na situaci ve společnosti, jaká varianta je pro ni výhodnější. Podstatné je vždy přihlížet k celé délce odpisování. Při rozdílech v daňových a účetních odpisech je vhodné použít odloženou daň. Při odpisování dlouhodobého majetku je důležité správné stanovování vstupní ceny, přesné zařazení do odpisové skupiny, u technického zhodnocení stanovení, zda jde o opravu či o technické zhodnocení.

5 Závěr

Daňové odpisy jsou stanoveny zákonem a dávají malou eventualitu výběru odpisové metody. Lze s nimi, ale dobře manipulovat. Jedná se především o možnost zvýšeného daňového odpisu v prvním roce, přerušení odpisování či neuplatnění daňových odpisů. Účetní odpisy si mohou daňové subjekty uzpůsobit svým potřebám, mají zde větší volnost. Ve vnitropodnikové směrnicí si daňové subjekty stanoví vstupní cenu, od které budou majetek odpisovat, způsob odpisování i délku odpisování. Většina firem preferuje sjednocení daňových a účetních odpisů, čímž nedochází k věrnému a pravdivému zobrazení majetku.

Po prostudování dostupné literatury byly v teoretické části bakalářské práce definovány základní pojmy, jako je definice dlouhodobého majetku, rozdělení majetku, vymezení pojmů účetních a daňových odpisů, způsoby odpisování, rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy i seznámení z méně používanými principy, jako je např. komponentní odpisování či použití zbytkové hodnoty.

V praktické části bakalářské práce byly na vzorové společnosti ABC s.r.o. ukázány možnosti daňového a účetního odpisování. Provedeny analýzy jednotlivých druhů odpisování a porovnání jednotlivých metod odpisování. Doporučeny možnosti odpisování, jako např. využití komponentního odpisování u pořízení klimatizace, možnost využití zbytkové hodnoty u automobilu, aby hodnota majetku byla věrně a pravdivě zobrazena v účetnictví. Ke zmírnění rozdílů daňových a účetních odpisů byl využit princip odložené daně. Jde o náklady běžného období, které mají za cíl vyrovnaní rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy.

Při stanovení odpisů je důležité znát strategii firmy a vše dobře zanalyzovat, např. použitím zrychlených daňových odpisů se v prvních letech odpisování sníží daňová povinnost, ale i zpomalené daňové odpisy mají své přednosti např. lze jimi docílit relativně vysoké hodnoty majetku v rozvaze, což je pozitivní při žádostech o úvěr. Přesné určení pořizovací ceny apřičtení do správné odpisové skupiny patří k nejdůležitějším předpokladům pro správný výpočet odpisů.

6 Použité zdroje

Knihy

1. PRUDKÝ, Petr; LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2012*. 14. vyd. Praha: Anag, 2012. 311 s. ISBN 978-80-7263-733-1.
2. VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.
3. SYNEK, Miloslav a kol. *Manažerská ekonomie*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 480 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Legislativa

1. *Zákon o daních z příjmu č. 586/1992 Sb.*, v úplném znění k 1. 1. 2014

Internetové zdroje

1. *www. danarionline.cz* [online]. 29.3.2011 [17.12.2013]. Dostupné z : < www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33172v42570-ucetni-versus-danove.odpisy.hmotneho.majetku.>
2. *www. bvmaudit.cz* [online]. 30.11.2012 [16.12.2013]. Dostupné z : < <http://www.bvmaudit.cz/?q=cs/node/68>>
3. *www. fucik.cz* [online]. 26.6.2012 [16.3.2014]. Dostupné z : < <http://www.fucik.cz/cs/odborne-clanky/odlozena-dan>>

7 Seznam tabulek a grafů

1. Tabulka č.: 1 Doba odpisu § 30 ZDP	21
2. Tabulka č.: 2 Odpisová sazba u rovnoměrných odpisů dle § 31 ZDP	22
3. Tabulka č.: 3 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 20%	22
4. Tabulka č.: 4 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 15%	22
5. Tabulka č.: 5 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 10%	23
6. Tabulka č.: 6 Koefficient pro zrychlené daňové odpisy dle § 32 ZDP	24
7. Tabulka č.: 7 Rozdělení majetku firmy ABC s.r.o.	28
8. Tabulka č.: 8 Rozdělení majetku do odpisových skupin	29
9. Tabulka č.: 9 Doba odpisování dle odpisových skupin	30
10. Tabulka č.: 10 Stanovení procenta odpisů	31
11. Tabulka č.: 11 Odpisový plán automobilu Ford Focus	32
12. Tabulka č.: 12 Odpisový plán pro kameru	33
13. Tabulka č.: 13 Odpisový plán pro multifunkční zařízení	34
14. Tabulka č.: 14 Odpisový plán pro software	35
15. Tabulka č.: 15 Odpisový plán pro budovu	36
16. Tabulka č.: 16 Výpočet účetních odpisů pro automobil s využitím zbytkové hodnoty	37
17. Tabulka č.: 17 Výpočet zrychlených daňových odpisů u automobilu	39
18. Tabulka č.: 18 Porovnání daňových odpisů rovnoměrných a zrychlených	40
19. Tabulka č.: 19 Výpočet účetních odpisů u kamery metodou DDB	41
20. Tabulka č.: 20 Výpočet účetních odpisů u kamery metodou SYD	41
21. Tabulka č.: 21 Výpočet účetních zpomalených odpisů u kamery	42
22. Tabulka č.: 22 Porovnání jednotlivých druhů účetních odpisů u kamery	43

23. Tabulka č.: 23 Výpočet zvýšeného daňového odpisu zvýšeného v prním roce o 10%.	44
24. Tabulka č: 24 Odpisy klimatizace	46
25. Tabulka č.: 25 Výpočet odložené daně u automobilu	48

Seznam grafů

1. Graf č.: 1 Porovnání účetních odpisů u kamery	43
--	----