

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Vyhodnocení účetních a daňových odpisů ve vybrané
účetní jednotce**

Aneta Jarošová

© 2019 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Aneta Jarošová

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Vyhodnocení účetních a daňových odpisů ve vybrané účetní jednotce

Název anglicky

Assesing of Accounting and Tax Depreciation in the Selected Accounting Unit

Cíle práce

Hlavním cílem bakalářské práce je, na základě rozboru a charakteristiky účetních a daňových odpisů, vyhodnocení jejich vlivu na výsledek hospodaření ve vybrané účetní jednotce. Součástí práce je posouzení jejich vlivu na daňový základ a možnosti jeho ovlivnění v rámci daňové optimalizace.

Metodika

Teoretická část bude zpracována na základě kompilace informací z odborné literatury a platných právních předpisů.

V praktické části budou provedeny modelové výpočty daňových a účetních odpisů na konkrétních příkladech dlouhodobého majetku ve vybrané účetní jednotce. Bude posouzen jejich vliv na daňový základ a navrženy způsoby optimalizace. Pro posouzení optimalizace bude zvolena metoda analýzy a komparace s právními předpisy a provedenými modelovými výpočty.

Vyhodnocení aktuální situace zvolené účetní jednotky bude provedeno na základě syntézy získaných dat z provedených výpočtů a budou navrženy varianty možného využití.

Doporučený rozsah práce

30-40 stran

Klíčová slova

dlouhodobý hmotný majetek, účetní odpisy, daňový základ, metody odpisování, daňové odpisy

Doporučené zdroje informací

- CHALUPA, R. a J. KADLEC, J. PILÁTOVÁ, et al. Abeceda účetnictví pro podnikatele. 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-121-5.
- MACKENZIE, B. and D. COETSEE, T. NJIKIZANA, et al. International Financial Reporting Standards (IFRS) 2013: The Official Standards Approved by the European Union. 2. Auflage. Weinheim: Wiley-VCH, 2013. ISBN 978-1-118-41979-3.
- MARKOVÁ, H. Daňové zákony: Úplná znění platná k 1. 1. 2018. 28. vydání. Praha: GRADA, 2018. ISBN 978-80-271-0766-7.
- PRUDKÝ, P. a M. LOŠŤÁK. Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn. 17. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-063-8.
- RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2018. 18. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-116-1.
- VALOUCH, P. Účetní a daňové odpisy 2012. 7. aktualizované vydání. Praha: GRADA, 2012. ISBN 978-80-247-4114-7.

Předběžný termín obhajoby

2018/19 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Jitka Šišková, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 11. 2. 2019

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 20. 2. 2019

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 14. 03. 2019

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Vyhodnocení účetních a daňových odpisů ve vybrané účetní jednotce" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucí 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 autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 14.03.2019

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Jitce Šiškové, Ph.D. za cenné rady a připomínky, které zásadně přispěly k vypracování této bakalářské práce.

Vyhodnocení účetních a daňových odpisů ve vybrané účetní jednotce

Abstrakt

Bakalářská práce se zaměřuje na problematiku odpisování dlouhodobého majetku v širším pohledu, kdy za pomoci teoretických východisek a modelových výpočtů poskytuje komplexní přehled o daném tématu.

Teoretická část vymezuje základní poznatky, které s danou problematikou souvisí. Charakterizuje dlouhodobý majetek, poukazuje na dělení tohoto majetku a jeho položky. Upozorňuje na různé metody výpočtu odpisů, jak z účetního, tak z daňového hlediska. Veškeré informace jsou v souladu s platnými právními předpisy.

V praktické části jsou aplikovány výstupy z části teoretické, kde jsou na konkrétních příkladech předvedeny vybrané metody výpočtu odpisů. Pro tyto účely je použit specifický dlouhodobý hmotný majetek, konkrétně nákladní automobil. Na základě výpočtů jednotlivých metod účetních a daňových odpisů, je posouzen vliv na výsledek hospodaření, respektive daňový základ.

Klíčová slova: daňové odpisy, účetní odpisy, výsledek hospodaření, dlouhodobý majetek, optimalizace základu daně, nákladní automobil, odpisový plán, výkaz zisku a ztráty

Assesing of Accounting and Tax Depreciation in the Selected Accounting Unit

Abstract

The bachelor thesis focuses on the issue of depreciation of long-term assets in a broader perspective, where it provides a comprehensive overview of the given topic with the help of theoretical background and model calculations.

The theoretical part defines the basic knowledge related to the given issue. It characterizes long-term assets, points to the division of this assets and its items. It points to various methods of calculating depreciation, both from the accounting and tax point of view. All information is in compliance with valid legal regulations.

In the practical part the outputs from the theoretical part are applied, where selected depreciation methods are presented on concrete examples. For this purpose, specific tangible fixed assets, namely a lorry, are used. Based on calculations of individual methods of accounting and tax depreciation, the effect on the profit or loss is assessed.

Keywords: tax depreciation, accounting depreciation, profit, long-term assets, optimization of the tax base, lorry, depreciation plan, profit and loss account

Obsah

1 Úvod.....	10
2 Cíl práce a metodika	11
3 Teoretická východiska	12
3.1 Charakteristika majetku	12
3.2 Dlouhodobý majetek	12
3.3 Pořizování dlouhodobého majetku.....	15
3.4 Odpisování majetku	18
3.4.1 Účetní odpisy	19
3.4.2 Daňové odpisy	23
3.5 Vliv odpisů na výsledek hospodaření	31
4 Vlastní práce	33
4.1 Charakteristika účetní jednotky.....	33
4.2 Vstupní podmínky pro modelové výpočty	34
4.3 Daňové a účetní odpisy DHM.....	36
4.3.1 Daňové odpisy	36
4.3.2 Účetní odpisy	37
4.4 Vliv odpisů na výsledek hospodaření	40
5 Výsledky a diskuze	45
6 Závěr.....	48
7 Seznam použitých zdrojů	49

Seznam vzorců

(1) Rovnoměrný účetní odpis	20
(2) Zrychlený účetní odpis	21
(3) Zpomalený účetní odpis	21
(4) Odpisový koeficient – výkonová metoda účetního odpisování	22
(5) Roční odpis – výkonová metoda účetního odpisování.....	22
(6) Rovnoměrný daňový odpis	26
(7) Rovnoměrný daňový odpis ze zvýšené vstupní ceny.....	26
(8) Zrychlený daňový odpis v 1. roce	27
(9) Zrychlený daňový odpis v dalších letech	27
(10) Zrychlený daňový odpis v roce zvýšení zůstatkové ceny	28
(11) Zrychlený daňový odpis v dalších letech po zvýšení zůstatkové ceny	28

Seznam tabulek

Tabulka 1 - Pořízení majetku koupí za hotové	17
Tabulka 2 - Pořízení majetku na fakturu	17

Tabulka 3 - Pořízení majetku ve vlastní režii	18
Tabulka 4 - Pořízení majetku darem	18
Tabulka 5 - Předkontace účetních odpisů	23
Tabulka 6 - Odpisové skupiny	24
Tabulka 7 - Roční odpisové sazby	25
Tabulka 8 - Koeficienty pro zrychlené odpisování	27
Tabulka 9 - Doba odpisování u nehmotného majetku	30
Tabulka 10 - Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	32

Seznam grafů

Graf 1 - Srovnání účetních a daňových odpisů nákladního automobilu (Kč)	45
Graf 2 - Vliv odpisů na výsledek hospodaření (Kč)	46

1 Úvod

Dlouhodobý majetek zaujímá ve směrné účtové osnově třídu s číslem 0 a jedná se o podstatnou část aktiv účetní jednotky. Už podle názvu lze soudit, že se jedná o majetek, kde se použitelnost předpokládá v nějakém delším časovém úseku, zpravidla více jak 1 rok. Z hlediska charakteru se rozděluje na hmotný, nehmotný a finanční majetek, z hlediska odpisování na odpisovaný a neodpisovaný. Vzhledem k zaměření této bakalářské práce se pozornost věnuje dlouhodobému odpisovanému majetku.

Při pořízení dlouhodobého majetku účetní jednotka vynaloží náklady na jeho pořízení, ovšem do provozních nákladů si je může zahrnout postupně, právě prostřednictvím odpisů. Odpisy představují trvalé snížení hodnoty majetku vlivem fyzického opotřebení, ale i morálního opotřebení. Možnost uplatňování odpisů není možný u veškerého dlouhodobého majetku, ale pouze u toho, u kterého to zákon stanoví. Z účetního pohledu by odpisy měly co nejpřesněji vyjádřit opotřebení majetku a rozložit pořizovací cenu majetku do nákladů během doby jeho životnosti. Oproti tomu daňové odpisy spočívají ve stanovení daňového základu a řídí se Zákonem o daních z příjmů. Jde o maximální částky odpisů, které jsou přípustné pro stanovení daňového základu, tedy ne vždy musí souhlasit s obrazem věrného zachycení opotřebení daného majetku. Lze konstatovat, že do účetních nákladů firmy vstupují pouze odpisy účetní, které ovlivňují výsledek hospodaření, kdežto daňové odpisy slouží pro účely zjištění daňového základu.

Při výpočtech účetních a daňových odpisů často dochází k situaci, kdy výsledky budou rozdílné. V tomto případě se základ daně upraví právě o tento rozdíl.

2 Cíl práce a metodika

Cíl práce

Hlavním cílem bakalářské práce je, na základě rozboru a charakteristiky účetních a daňových odpisů, vyhodnocení jejich vlivu na výsledek hospodaření, respektive daňový základ vybrané účetní jednotky. Součástí práce je podání přehledu o různých metodách odpisování, posouzení jejich vlivu na daňový základ a možnosti jeho ovlivnění.

Metodika

Teoretická část byla zpracována na základě kompilace informací z odborné literatury a platných právních předpisů.

V praktické části byly provedeny modelové výpočty daňových a účetních odpisů na konkrétních příkladech dlouhodobého majetku ve vybrané účetní jednotce. Pro tyto účely byl dlouhodobým majetkem zvolen nákladní automobil. Dále byly stanoveny vstupní podmínky pro modelové výpočty, z kterých se při výpočtech jednotlivých metod odpisování vycházelo. Bylo navrženo 6 modelových příkladů, které kombinují vybrané účetní a daňové metody odpisování. V případě účetního odpisování byla použita metoda časová (rovnoměrná, zrychlená) a metoda výkonová. Z daňového hlediska se při výpočtech uplatnila metoda rovnoměrná a zrychlená.

Získané výsledky byly následně vyhodnoceny. Díky komparaci těchto výsledků s právními předpisy byl posouzen jejich vliv na daňový základ. Nakonec bylo provedeno obecné vyhodnocení vlivu účetních odpisů na výsledek hospodaření účetní jednotky, prostřednictvím syntézy získaných dat.

3 Teoretická východiska

Tato část obsahuje základní poznatky ke zvolenému tématu, přehled a rozbor odborné literatury a platných právních předpisů.

3.1 Charakteristika majetku

Každá účetní jednotka potřebuje k plnění své činnosti různé prostředky (budovy, stroje, dopravní prostředky, zásoby, peněžní prostředky apod.). S těmito prostředky hospodáří (vyrábí, prodává, poskytuje služby), proto se jim říká hospodářské prostředky. Souhrn těchto prostředků účetní jednotky se označuje jako **obchodní majetek**. Obchodním majetkem je tedy veškerý majetek, který účetní jednotka vlastní a využívá jej ke svému podnikání. (Štohl, 2016, str. 25)

Majetek účetní jednotky se člení na:

- **Oběžný majetek**
- **Dlouhodobý majetek**

Rozvaha je výkazem, který uvádí aktiva, závazky a vlastní kapitál účetní jednotky v určitém časovém **okamžiku**. Ovšem v průběhu 19. a 20. století byla legislativa zaměřena téměř výlučně na prohlášení o finanční situaci, kdy bylo požadováno stále více informací o provozní výkonnosti, což vedlo k prezentaci stále více komplexního Výkazu zisku a ztráty. Ten vyjadřuje finanční výkonnost prostřednictvím nákladů a výnosů a jejich rozdílů za určitý časový **interval**. (Mackenzie a kol., 2013, str. 81-82)

3.2 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek je podstatnou a důležitou součástí aktiv společnosti, které dále zahrnují mj. peněžní prostředky, pohledávky, zásoby atd. Dlouhodobým majetkem se zpravidla rozumí takový majetek, kde je doba použitelnosti **delší než jeden rok**. Jedná se o stálá aktiva, která předávají svou hodnotu do hodnoty vyráběné produkce postupně. Tento majetek se nespotřebovává najednou, ale opotřebovává se postupně během doby své životnosti a tím pádem poskytuje ekonomický prospěch dlouhodobě. (Bulla, 2007)

Dle § 19 odst. 7. zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, platí, že se majetek účetních jednotek člení na majetek dlouhodobý a krátkodobý. **Dlouhodobý majetek** z účetního hlediska je dále přesněji vymezen v návaznosti na výše uvedenou obecnou úpravu

uvedenou v zákonu o účetnictví vyhláškou Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., v platném znění.

Dle těchto ustanovení se dlouhodobý majetek z účetního hlediska člení na 3 skupiny:

- 1) **Dlouhodobý hmotný majetek**
- 2) **Dlouhodobý nehmotný majetek**
- 3) **Dlouhodobý finanční majetek**

Daňový pohled na dlouhodobý majetek **není** úplně **totožný** s pohledem účetním. Zákon o daních z příjmů nedefinuje přímo pojem „dlouhodobý majetek“, nýbrž hovoří pouze o „hmotném majetku“ a „nehmotném majetku“. Z definice těchto pojmů však lze odvodit, že se jedná o majetek dlouhodobý. (Valouch, 2012, str. 10,15)

Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobým hmotným majetkem vymezeným účetními předpisy jsou níže uvedené majetkové složky, jejichž společným znakem je **doba** jejich **použitelnosti** (s výjimkou pozemků a staveb) činící minimálně 1 rok. Pro zařazení majetku mezi dlouhodobý hmotný je u vybraných položek rozhodující i výše jeho ocenění. (Chalupa a kol., 2018, str. 62)

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí:

a) bez ohledu na jejich ocenění a dobu použitelnosti

- nemovité věci v členění na:
 - *pozemky*: za předpokladu, že nejsou pořízeny účetní jednotkou, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí,
 - *stavby*: v rámci této položky sem zařazujeme stavby (ve smyslu stavebního zákona), právo stavby, byty a nebytové prostory, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace,
- ložiska nevyhrazeného nerostu,
- umělecká díla,
- předměty z drahých kovů,

b) hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technickoekonomickým určením, s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Při stanovení výše tohoto ocenění je účetní jednotka povinna dbát povinností vymezených účetními předpisy, zejména princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

c) **pěstitelské celky trvalých porostů** kterými jsou:

- ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na 1 ha,
- trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí,

d) **dospělá zvířata a jejich skupiny** (např. stáda či hejna) s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou,

e) **jiný dlouhodobý hmotný majetek**, např. technické zhodnocení DHM, nedokončený DHM, oceňovací rozdíl k nabytému majetku, poskytnuté zálohy a závadvky na pořízení DHM. (Ryneš, 2018, str. 101-103)

Při stanovení výše ocenění majetku je účetní jednotka povinna dbát povinností vymezených účetními předpisy, zejména pak respektovat principy významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Částka **40 000 Kč** stanovená Zákonem o daních z příjmů není pro účely vymezení účetní kategorie DHM závaznou. Určení limitu rozhodného pro vznik této majetkové kategorie je ponecháno plně v kompetenci účetní jednotky. (Chalupa a kol., 2018, str. 62)

Dlouhodobý nehmotný majetek

Za dlouhodobý nehmotný majetek jsou považovány níže vyjmenované položky s dobou použitelnosti delší než 1 rok v ocenění stanoveném účetní jednotkou:

- **Nehmotné výsledky vývoje** jsou za DNM považovány, pokud byly nabyty od jiných osob, či pokud byly vytvořeny vlastní činností. V případě vytvoření vlastní činností jsou za DNM pouze tehdy, pokud byly vytvořeny za účelem obchodování s nimi,
- **Software** nabytý od jiných osob nebo vytvořený vlastní činností za účelem obchodování s ním,
- **Ocenitelná práva**, kterými jsou zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů, za obdobných podmínek jako u bodu 1,
- **Goodwill**, kterým je kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem, koupí či vkladem, bez ohledu na výši jeho ocenění,

- **Povolenky na emise**, kterými jsou povolenky na emise skleníkových plynů, povolenky na emise způsobené letectvím atd. Povolenky jsou DNM vždy bez ohledu na výši jejich ocenění,
- **Preferenční limity** zejména individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv, vždy bez ohledu na výši jejich ocenění.

V rámci svého interního rozhodnutí si účetní jednotka formou vnitropodnikové směrnice, stanoví hodnotový limit, od kterého bude možné o majetku účtovat jako o DHM. Hodnotová hranice **60 000 Kč** daná ZDP jako limitní hodnota ocenění nehmotného majetku není z hlediska účetního závaznou. (Chalupa a kol., 2018, str. 58-59)

Dlouhodobý finanční majetek

DFM zahrnuje majetek se splatností delší než 1 rok. Obsahuje nakoupené dluhopisy, akcie, vkladové listy, termínované vklady aj. Důležité je si uvědomit, že se tento majetek **neodepisuje**. Důvodem je skutečnost, že časem nedochází k opotřebení, jako je tomu například u budov či strojů. Z tohoto důvodu dlouhodobému finančnímu majetku dále nebude věnována pozornost. (Knápková, 2017, str. 30)

3.3 Pořizování dlouhodobého majetku

Proces pořizování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se zachycuje na účtech skupiny **04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek** (účty *041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek* a účtu *042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek*). Tyto účty mají charakter kalkulačních účtů a sledují se na nich jednotlivé složky pořizovacích cen do doby převedení dokončených investic do užívání. (Ryneš, 2018, str. 127)

Formy pořizování majetku

Dlouhodobý majetek je pořizován zejména:

- a) koupí,
- b) vytvořením vlastní činností,
- c) nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti,
- d) bezúplatnou formou (zdeděním, darováním),
- e) vkladem přijatým od jiné osoby,

- f) převodem podle zvláštních právních předpisů,
- g) přeřazením z osobního užívání do podnikání (pouze v případě fyzických osob)

Správné určení **formy pořízení** dlouhodobého majetku je rozhodující mj. i pro jeho správné ocenění a techniku účtování. (Chalupa a kol., 2018, str. 66)

Oceňování majetku

Problematiku oceňování majetku z účetního hlediska upravují především § 24–27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a tato ustanovení pro dlouhodobý majetek rozvádí dále § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Z § 25 zákona o účetnictví vyplývá, že k ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku lze použít tyto základní typy cen:

- a) **Pořizovací cenu** – touto cenou se ocení DHM a DNM za úplatu,
- b) **Vlastní náklady** – tímto způsobem ocení DHM a DNM pořizovaný vlastní činností,
- c) **Reprodukční pořizovací cenu** – touto cenou se ocení DHM a DNM pořizovaný bezúplatně (dary, inventarizační přebytky) nebo majetek v případech, kdy nelze zjistit vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností. (Valouch, 2012, str. 21)

Pořizovací cenou se podle tohoto ustanovení rozumí **cena**, za kterou byl majetek a technické zhodnocení pořízený **včetně vedlejších pořizovacích nákladů**. Do vedlejších pořizovacích nákladů neboli nákladů spojených s pořízením majetku a s jeho uvedením do stavu způsobilého k užívání mj. patří:

- **clo, montáž, doprava, instalace,**
- **náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku** (např. projektová dokumentace, odměny za poradenské služby, provize, správní poplatky atd.)

Vlastními náklady u hmotného a nehmotného majetku jsou přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě. **Reprodukční pořizovací cenou** je potom cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. (Ryneš, 2018, str. 121)

Účtování o pořízení DHM a DNM

Účtování o dlouhodobém majetku je komplexním systémem, který lze představit v následujících 4 krocích:

- pořízení dlouhodobého majetku
- zařazení na příslušný majetkový účet
- opotřebení majetku
- vyřazení majetku (Kandlerová, 2014)

Při pořízení dlouhodobého majetku, se v účetnictví používá tzv. **pořizovací cena**. Do pořizovací ceny se zahrnují fakturační ceny koupeného DM a vedlejší pořizovací náklady. V každém případě se náklady spojené s tímto pořízením soustřeďují na účtech *041 – Pořízení DNM a 042 – Pořízení DHM*. Pokud účetní jednotka rozhodla o nákupu DM za hotové, pak se o takovém majetku účtuje podle Tabulky 1 – Pořízení majetku koupí za hotové.

Tabulka 1 - Pořízení majetku koupí za hotové

Účetní operace	MD	D
Nákup DNM (DHM)	041 (042)	211
Zařazení do užívání	01x (02x)	041 (042)

Zdroj: Vlastní zpracování dle Prudký a kol., 2017, str. 52

V Tabulce 2 – Pořízení majetku na fakturu je uvedeno, jak taková situace vypadá v případě, že DM je pořízen dodavatelsky na fakturu.

Tabulka 2 - Pořízení majetku na fakturu

Účetní operace	MD	D
Faktura přijatá za DNM (DHM)	041 (042)	321
Úhrada faktury z BÚ	321	221
Zařazení do užívání	01x (02x)	041 (042)

Zdroj: Vlastní zpracování dle Prudký a kol., 2017, str. 52

Pořízení majetku ve vlastní režii je problematictější než předchozí způsoby pořízení. V průběhu účetního období se vlastní náklady zachycují do nákladů **5xx** analyticky. Patří sem např. spotřební materiál, spotřeba energie, mzdové náklady, sociální a zdravotní pojištění a další podle potřeby. Tyto náklady se musí prokazovat. Na konci účetního období se ale nesmí o tyto náklady snížit hospodářský výsledek, jelikož se do

nákladů započítají **až formou odpisů**. Proto se při zpracování účetní uzávěrky provede tzv. **aktivace**. Situace je zobrazena v Tabulce 3 – Pořízení majetku ve vlastní režii. Takto se postupuje až do okamžiku, kdy se všechny práce na pořízení DM dokončí. Následně se dokončený majetek převede do užívání.

Tabulka 3 - Pořízení majetku ve vlastní režii

Účetní operace	MD	D
Různé náklady spojené s pořízením DM	5xx	xxx
Aktivace vlastních nákladů vynaložených na pořízení DNM (DHM)	041 (042)	587 (588)
Zařazení do užívání	01x (02x)	041 (042)

Zdroj: Vlastní zpracování dle Prudký a kol., 2017, str. 53

Při pořízení majetku darem se jedná o tzv. **reprodukční pořizovací cenu**. Z hlediska účetnictví obvykle stačí pro stanovení této ceny odborný odhad, avšak daňové předpisy často požadují znalecký odhad. Pořízení DM darováním se účtuje **na účet 413**, na který se účtují vklady, které nezvyšují základní jmění. Postup účtování viz. Tabulka 4 – Pořízení majetku darem.

Tabulka 4 - Pořízení majetku darem

Účetní operace	MD	D
Pořízení DNM (DHM) darem	041 (042)	413
Zařazení do užívání	01x (02x)	041 (042)

Zdroj: Vlastní zpracování dle Prudký a kol., 2017, str. 54

3.4 Odpisování majetku

Opotřebením dlouhodobého majetku se v účetnictví vyjadřuje pomocí odpisů, které v podstatě vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku. Ke snižování hodnoty majetku může docházet jeho používáním, morálním zastaráváním atd. **Odpisy** jsou nástrojem, který umožňuje zahrnout hodnotu dlouhodobého majetku do nákladů. Jinými slovy – odpisování znamená postupné zahrnování pořizovací ceny do nákladů, a to v souladu s odpisovým plánem. Úhrn odpisů za celou dobu užívání dlouhodobého majetku představuje **oprávky** k DM. Odečtením opravek od pořizovací ceny majetku, je vypočtena **zůstatková cena**. (Kočová, 2006)

Velkou pozornost je třeba věnovat výpočtu odpisů, protože částka odpisů ovlivňuje jednak náklady (a tím i výsledek hospodaření účetní jednotky) a jednak ovlivňuje výši (ocenění) majetku. Odpisy se rozdělují na **účetní a daňové**, rozdíly mezi nimi jsou podrobněji probrány níže. (Štohl, 2016, str. 117)

3.4.1 Účetní odpisy

Povinnost účetních jednotek odpisovat dlouhodobý hmotný a nehmotný (odpisovatelný) majetek vyplývá z ustanovení § 25 odst. 3 zákona o účetnictví, podle něhož je nutno, aby účetní jednotka ke konci rozvahového dne brala mj. v úvahu všechna snížení hodnoty majetku, a to bez ohledu na skutečnost, zda **výsledkem hospodaření** účetního období bude zisk nebo ztráta.

Účelem účetních odpisů je vyjádření trvalého snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Toto vyjádření musí odpovídat **skutečné míře** opotřebovanosti majetku. (Valouch, 2012, str. 39)

Dlouhodobý majetek se účetně odpisuje nepřímým způsobem formou oprávek na základě **odpisového plánu**, který je účetní jednotka povinna sestavit. Odpisový plán je vnitropodnikovou (interní) směrnicí stanovující způsob výpočtu a účtování odpisů. Obsahuje jak soupis odpisovaného majetku pro příslušné účetní období, tak i konkrétní zvolené metody účetního odpisování, sazby odpisů či způsob jejich stanovení. (Chalupa a kol., 2018, str. 78). Zvolený postup a sazby při odpisování v účetnictví musí být popsány na **inventární kartě** dlouhodobého majetku společně s daňovými odpisy a ostatními identifikačními údaji, jako je název a popis předmětu, způsob ocenění, datum zařazení do užívání, datum zatížení zástavním právem a způsob vyřazení. (Ryneš, 2018, str. 130). Odpisy se zaokrouhlují na **celé koruny nahoru**. Dlouhodobý majetek se odpisuje vždy pouze do výše jeho ocenění v účetnictví. (Chalupa a kol., 2018, str. 79)

Z hlediska metod odpisování v zásadě přicházejí v úvahu tři základní metody:

1) Časová metoda

- Rovnoměrné účetní odpisy
- Zrychlené účetní odpisy
- Zpomalené účetní odpisy

2) Výkonová metoda

3) Metoda komponentního odepisování

Při uplatňování **časové metody** dochází k účetnímu odpisování dlouhodobého majetku především v závislosti na délce jeho používání. U **výkonové metody** dochází k účetnímu odpisování především v závislosti na výkonech (např. počtu výrobků), kterých bylo pomocí uvedeného majetku skutečně dosaženo. **Metoda komponentního odpisování** se řídí § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb., přičemž tuto metodu lze použít pouze pro stavby, byty, nebytové prostory, hmotné movité věci a soubory movitých věcí. (Valouch, 2012, str. 54). Tato metoda umožňuje, aby ty části majetku (jeho „**komponenty**“), které se svou dobou použitelnosti významně liší od jeho ostatních složek a hodnotově tvoří jeho významnou část, byly odpisovány samostatně. Cílem této techniky je dosáhnout rovnoměrnějšího rozložení nákladů při výměně komponentů.

Časová metoda účetního odpisování

Metoda časového odpisování je postavena na předpokladu snižování hodnoty majetku v závislosti na délce jeho používání. V rámci této metody může účetní jednotka provádět výpočty odpisů těmito způsoby:

- **Rovnoměrně**

Uplatňování rovnoměrných účetních odpisů lze doporučit u majetku, k jehož opotřebovávání dochází **rovnoměrně po celou dobu užívání**. *Příkladem může být osobní automobil, který účetní jednotka plánuje používat k výkonu své podnikatelské činnosti po dobu 3 let, přičemž každý rok bude najet přibližně stejný počet kilometrů.* K výpočtu ročního odpisu lze využít vzorce 1.

$$RO = \frac{VC}{t} \quad (1)$$

kde: RO – roční odpis

VC – vstupní cena

t – doba odpisování

Zdroj: Vlastní zpracování dle Valouch, 2012, str. 45

Pozn. V případě, že majetek bude pořízen v průběhu účetního období, bude nutno spočítat příslušnou část odpisu týkající se daného účetního období. (Valouch, 2012, str. 45)

- **Zrychleně (degresivně)**

Při zrychleném odpisování dochází k uplatnění odpisů po dobu **odpisování majetku nerovnoměrně**. Větší část hodnoty majetku je do nákladů promítnuta v průběhu prvních let odpisování, v dalších letech se výše uplatňovaných odpisů snižuje. Využití zrychlených účetních odpisů lze doporučit především u takového majetku, který ztrácí hodnotu (morálně zastarává) především v prvních letech odpisování. Pro výpočet zrychlených účetních odpisů může účetní jednotka využít vzorec 2.

$$RO = \frac{2 \times VC \times (t + 1 - i)}{t \times (t + 1)} \quad (2)$$

kde: VC – vstupní cena

t – doba odpisování

i – rok odpisování

Zdroj: Vlastní zpracování dle Valouch, 2012, str. 47

- **Zpomaleně (progresivně)**

Zpomalené účetní odpisy je vhodné použít v situaci, kdy bude zřejmé, že majetek bude **ztrácet hodnotu především na konci své životnosti** a v prvních letech používání bude jeho opotřebování minimální. Příkladem, kdy se tento způsob odpisování použije, může být budova, v níž účetní jednotka plánuje provádět výrobu, která bude negativně působit na fyzický stav uvedené budovy. Z toho plyne, že v budoucích účetních obdobích, bude budova více ztrácet na hodnotě. Při uplatnění těchto odpisů platí, že z hodnoty dlouhodobého majetku je v každém následujícím roce odpisování odepsána **vyšší částka** než v roce předchozím. Pro výpočet zpomalených účetních odpisů může být využit např. vzorec 3.

$$RO = \frac{2 \times VC \times i}{t \times (t + 1)} \quad (3)$$

kde: VC – vstupní cena

t – doba odpisování

i – rok odpisování

Zdroj: Vlastní zpracování dle Valouch, 2012, str. 49

Výkonová metoda účetního odpisování

Tuto metodu odpisování je vhodné používat především u takového majetku, u nějž je míra opotřebování zcela jednoznačně závislá na míře skutečného využití majetku. Typickým příkladem majetku, u nějž je možno tuto metodu využít, jsou **výrobní stroje**. Při uplatnění této metody jde v podstatě o výpočet **odpisového koeficientu** (např. s využitím počtu hodin, množství produkce atd.) Pro výpočet odpisového koeficientu, je možné použít vzorec 4.

$$\text{odpisový koeficient} = \frac{VC}{\text{výkon}} \quad (4)$$

kde: VC – vstupní cena

výkon – např. deklarovaný počet výrobků

Zdroj: Vlastní zpracování dle Valouch, 2012, str. 51

Následně, díky tomuto koeficientu a míře využití majetku se vypočte hodnota odpisů v jednotlivých letech viz. vzorec 5.

$$RO = \text{odpisový koeficient} \times \text{skutečný počet výrobků v daném roce} \quad (5)$$

Zdroj: Vlastní zpracování dle Valouch, 2012, str. 51

Metoda komponentního účetního odpisování

Hlavní motivy pro nasazení metody komponentního odpisování jsou dva:

- **věrnější zobrazení** finanční situace – obnova investice bude kryta v převážné míře jejími odpisy
- **rovnoměrnější zatěžování výsledku hospodaření** účetními náklady, hlavní náhradní díly totiž nebudou účtovány jako jednorázový provozní náklad, ale budou samostatně odpisovanou komponentou

Tuto metodu znázorňuje Příklad 1.

Příklad 1: *Výrobní účetní jednotka postavila montážní halu za 10 mil. Kč, jejíž předpokládaná použitelnost je 20 let. Nejvíce namáhanou součástí této stavby je jeřábová dráha, jejíž pořizovací cena je 1 mil. Kč a reálná použitelnost jen 5 let. Jako náhradní díl pro případ náhlé výměny sjeté části jeřábové dráhy byly pořízeny kolejnice za 400 tis. Kč.*

Účetní jednotka vypočte roční odpisy následovně:

- roční odpis **jeřábové dráhy** (komponenty) = $1\,000\,000 / 5 \text{ let} = 200\,000 \text{ Kč}$,
- roční odpis **zbývající části haly** = $9\,000\,000 / 20 \text{ let} = 450\,000 \text{ Kč}$.

Po prvních pěti letech nastane čas pro výměnu jeřábové dráhy, přičemž v té době budou účetní odpisy:

- jeřábové dráhy = $5 * 200\,000 = 1 \text{ mil. Kč}$ (odpovídají tedy její pořizovací ceně)
- zbývající části haly = $5 * 450\,000 = 2\,250\,000 \text{ Kč}$,
- celkové oprávky předmětné stavby za 5 let tak činí = $1\,000\,000 + 2\,250\,000 = 3\,250\,000 \text{ Kč}$ (Děrgel, 2010)

Předkontace účetních odpisů

Dlouhodobý majetek se opotřebovává. **Odpis** je částka, která vyjadřuje opotřebení majetku za určité období. Protože odpis představuje snížení ekonomického prospěchu (ve formě poklesu aktiv), jedná se o náklad. Jak se účtuje o odpisech shrnuje Tabulka 5.

Tabulka 5 - Předkontace účetních odpisů

Účetní operace	MD	D
Účetní odpisy DNM/DHM	551	07x / 08x

Zdroj: Vlastní zpracování dle Chalupa a kol., 2018, str. 81

3.4.2 Daňové odpisy

Úprava daňových odpisů je striktně vymezena Zákonem o daních z příjmů. Zatímco účetní odpisy musí vést účetní jednotky povinně podle účetních předpisů, uplatnění daňových odpisů **není povinností**. Uplatňování daňových odpisů jako položky snižující základ daně z příjmů tedy není povinností, nýbrž pouze právem poplatníků daně z příjmů. To, zda budou daňové odpisy skutečně uplatňovány, tedy závisí čistě na rozhodnutí podnikatelských subjektů.

Z hlediska zahájení daňového odpisování nestačí majetek pouze „pořídít“, ale je nutno, aby byl také uveden „do užívání“, tj. aby byl majetek dokončen a dále aby byly splněny jeho technické funkce a podmínky stanovené právními předpisy. Teprve tímto

okamžikem je možno zahájit daňové odpisování. Nedokončený majetek tedy odpisovat nelze.

V zásadě platí, že daňově lze odpisovat hmotný i nehmotný majetek, který není podle ZDP z daňového odpisování vyloučen, resp. u nějž ze ZDP nevyplývá, že by odpisován být nemohl. (Valouch, 2012, str. 57-58)

Způsoby odpisování hmotného majetku

Techniku odpisování pro každý nově pořízený hmotný majetek stanoví subjekt, který je oprávněn majetek odpisovat. Výjimku představují případy, kdy je poplatník povinen pokračovat v odpisování započatém původním odpisovatelem. Dle § 30 odst. 1 ZDP zatřídí poplatník **hmotný** majetek v prvním roce odpisování do příslušné odpisové skupiny dle přílohy č. 1 ZDP. Tento zákon stanovuje celkem 6 odpisových skupin znázorněných v Tabulce 6:

Tabulka 6 - Odpisové skupiny

Odpisová skupina	Doba odpisování	Příklady majetků
1	3 roky	Psací a kancelářské potřeby
2	5 let	Dvoustopé automobily
3	10 let	Trezory, klimatizace
4	20 let	Budovy ze dřeva a plastů
5	30 let	Budovy, silnice, nádrže
6	50 let	Hotely, administrativní budovy

Zdroj: Vlastní zpracování dle Marková, 2018, str. 45

V případě, že nelze některý hmotný majetek zařadit do jedné z výše uvedených skupin přímo dle přílohy č. 1 k ZDP, platí, že majetek zatříděný podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané ČSÚ se zařadí do **odpisové skupiny 5** a ostatní hmotný majetek zatříděný podle Standardní klasifikace produkce se zařadí do **odpisové skupiny 2**. Z hlediska členění hmotného majetku do jednotlivých odpisových skupin v zásadě platí, že v odpisových skupinách 1-3 je zařazen hmotný **movitý** majetek a v odpisových skupinách 4-6 hmotný **nemovitý** majetek. (Valouch, 2012, str. 62)

Doba odepisování přiřazená jednotlivým odpisovým skupinám je **minimální**. To znamená, že majetek lze daňově odepisovat i déle (tj. neuplatněním celého odpisu v daném

roce se doba odepisování prodlouží) anebo dokonce není nutné daňový odpis uplatnit vůbec. Odepisování je možné tedy přerušit a opět v něm pokračovat způsobem, jako by odepisování přerušeno nebylo. (Kadlec, 2013)

Pro vlastní výpočet daňových odpisů hmotného majetku lze využít 2 základní metody:

- 1) **Rovnoměrné daňové odpisy** (dle § 31 ZDP)
- 2) **Zrychlené daňové odpisy** (dle § 32 ZDP)

To, zda bude nově pořízený hmotný majetek odepisován rovnoměrně, nebo zrychleně, se stanovuje na počátku odepisování. Jakmile však je **způsob odepisování** jednou zvolen a započat, **nelze** jej již v **průběhu odepisování měnit**. Stejně jako v případě účetních odpisů, tak i v případě daňových odpisů platí, že majetek lze odepsat nejvýše do výše vstupní ceny (příp. zvýšené vstupní ceny). I v případě daňových odpisů platí, že se zaokrouhluje na celé koruny nahoru. (Valouch, 2012, str. 62-63)

Rovnoměrné daňové odpisy

Při uplatnění **rovnoměrného způsobu** odepisování je základ daně poplatníka zatížen odpisovými náklady majetku ve stále stejné výši prakticky po celou dobu odepisování. Výjimku představují odpisy majetku za zdaňovací období, ve kterém je majetek odepisování poprvé. Při rovnoměrných odpisech jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny **maximální roční** odpisové sazby viz. Tabulka 7.

Tabulka 7 - Roční odpisové sazby

Roční odpisová sazba			
Odpisová skupina	V prvním roce odepisování	V dalších letech odepisování	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: Vlastní zpracování dle Marková, 2018, str. 46

Až do konce roku 2004 obsahoval § 31 ZDP vždy pouze jedinou tabulku s ročními odpisovými sazbami. Při jednotlivých novelách ZDP se v zásadě vždy měnila pouze výše jednotlivých odpisových sazeb, příp. se objevovaly nové odpisové skupiny. Od počátku zdaňovacího období roku 2005 však lze v § 31 ZDP nalézt celkem **čtyři tabulky** s rozdílnou výší ročních odpisových sazeb u odpisových skupin **1,2 a 3** (tedy u movitého majetku), a nikoliv tedy u odpisových skupin 4-6 (u nemovitého majetku).

Při výpočtu odpisů se vychází ze vstupní ceny hmotného majetku, či z jeho zvýšené vstupní ceny, byl-li majetek během odpisování technicky zhodnocen. Vzorec pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů lze zapsat např. pomocí vzorce 6.

$$\text{rovnoměrné odpisy} = \frac{VC \times ROS}{100} \quad (6)$$

kde: VC – vstupní cena

ROS – roční odpisová sazba v příslušném roce odpisování

Zdroj: Valouch, 2012, str. 69

Z hlediska výpočtu rovnoměrných daňových odpisů majetku, na němž bylo provedeno **technické zhodnocení** v průběhu odpisování majetku, se pak postupuje tak, že se od zdaňovacího období, v němž bylo provedeno a do užívání uvedeno technické zhodnocení, se **zvýší vstupní cena** majetku a výpočet daňových odpisů proběhne z této zvýšené vstupní ceny s použitím roční odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu pro příslušnou odpisovou skupinu. Vzorec pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů ze zvýšené vstupní ceny znázorňuje vzorec 7.

$$\text{rovnoměrné odpisy ze zvýšené vstupní ceny} = \frac{ZVC \times ROSZ}{100} \quad (7)$$

kde: ZVC – zvýšená vstupní cena

ROSZ – roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu

Zdroj: Valouch, 2012, str. 65-69

Zrychlené daňové odpisy

Při zrychleném odpisování dochází k uplatnění odpisů po dobu odpisování majetku nerovnoměrně. Větší část hodnoty majetku je do nákladů promítnuta v průběhu prvních let odpisování, v dalších letech se výše uplatňovaných odpisů snižuje. Při výpočtu zrychlených daňových odpisů se nepoužívají roční odpisové sazby, nýbrž tzv. koeficienty pro zrychlené odpisování, které vymezuje § 32 odst. 1 ZDP uvedené v Tabulce 8.

Tabulka 8 - Koeficienty pro zrychlené odpisování

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

Zdroj: Vlastní zpracování dle Chalupa a kol., 2018, str. 89

Základnou pro výpočet zrychlených odpisů **v 1. roce** je **vstupní cena** hmotného majetku, **v dalších letech** pak jeho **zůstatková cena**, resp. jeho zvýšená zůstatková cena, pokud byl majetek během odpisování technicky zhodnocen. (Chalupa a kol., 2018, str. 89)

V prvním roce odpisování se vypočte zrychlený daňový odpis jako podíl jeho vstupní ceny a přiřazeného **koeficientu** pro zrychlené odpisování platného v prvním roce odpisování. Matematicky tedy lze vyjádřit výpočet zrychleného daňového odpisu v prvním roce odpisování dle vzorce 8.

$$\text{zrychlený daňový odpis v 1. roce} = \frac{VC}{K_1} \quad (8)$$

kde: VC – vstupní cena

K_1 – koeficient pro zrychlené odpisování pro 1. rok odpisování

Zdroj: Valouch, 2012, str. 83

V dalších letech odpisování se potom zrychlené daňové odpisy vypočtou jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování pro další roky a počtem let, po které byl již odpisován. Matematicky se výpočet zrychlených odpisů v dalších letech vyjádří dle vzorce 9.

$$\text{zrychlený daňové odpisy v následujících letech} = \frac{2 \times ZC}{K_2 - n} \quad (9)$$

kde: ZC – zůstatková cena majetku

K_2 – koeficient pro zrychlené odpisování pro následující roky odpisování

n – počet let, po které již byl majetek odpisován

Zdroj: Valouch, 2012, str. 84

V případě zrychlených daňových odpisů pochopitelně **nelze použít nižší koeficienty** pro zrychlené odpisování, než jaké jsou uvedeny v § 32 odst. 1 ZDP, neboť jejich snížením by došlo ke zvýšení ročního daňového odpisu na částku přípustnou ZDP. Zároveň však nelze použít ani vyšší koeficienty, neboť v případě zrychlených daňových odpisů ZDP nehovoří o uvedených koeficientech jako o maximálních, nýbrž je v jednoznačné výši přiřazuje jednotlivým odpisovým skupinám.

Technické zhodnocení při zrychleném daňovém odpisování

Technické zhodnocení ve smyslu § 33 ZDP zvyšuje v případě zrychleného daňového odpisování majetku, na němž je toto technické zhodnocení provedeno, jeho zůstatkovou cenu, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání. (Valouch, 2012, str. 86)

Daňové odpisy se při zrychleném odpisování majetku zvýšeného o jeho technické zhodnocení stanoví:

- a) **V roce provedení technického zhodnocení**, tj. v roce zvýšení zůstatkové ceny dle vzorce 10:

$$\text{zrychlený odpis v roce zvýšení zůstatkové ceny} = \frac{2 \times ZZC}{K_3} \quad (10)$$

kde: ZZC – zvýšená zůstatková cena

K_3 – koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu

Zdroj: Valouch, 2012, str. 86

- b) **V dalších zdaňovacích obdobích** podle vzorce 11:

$$\text{zrychlený odpis v dalších letech po zvýšení zůstatkové ceny} = \frac{2 \times ZZC}{K_3 - n} \quad (11)$$

kde: ZZC – zvýšená zůstatková cena

K_3 – koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu

n – počet let, po které již bylo odpisováno ze zvýšené zůstatkové ceny

Zdroj: Valouch, 2012, str. 87

Odpisy v plné či v poloviční výši

Odpisy rovnoměrné nebo zrychlené, jsou poplatníci **oprávněni uplatnit**, pokud předmětný odpisovaný majetek evidují ke konci příslušného zdaňovacího období (s výjimkami uvedenými dále).

V případě, kdy tento majetek není poplatníkem ke konci zdaňovacího období evidován, lze uvažovat pouze o možnosti uplatnění odpisů **ve výši poloviční** (ve výši jedné poloviny ročních odpisů). Tyto „poloviční“ odpisy tak přicházejí do úvahy, pokud poplatník evidoval hmotný majetek na počátku příslušného zdaňovacího období a v jeho průběhu majetek vyřadil či převedl na jinou osobu, popř. v jeho průběhu ukončil činnost.

K uplatnění odpisů pouze v poloviční výši může ovšem dojít i tehdy, kdy sice poplatník hmotný majetek ke konci příslušného zdaňovacího období eviduje, ale ZDP pro daný případ z možnosti uplatnění odpisů v plné výši stanoví specifickou výjimku. (Chalupa a kol., 2018, str. 91)

Daňové odpisy nehmotného majetku

Daňové odpisování nehmotného majetku se v současnosti řídí zejména ustanovením § 32a ZDP. V 1. odstavci tohoto zákona je definován **nehmotný majetek**, který lze daňově odpisovat. Tímto majetkem se rozumí nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený účetními předpisy. (Valouch, 2012, str. 131)

Odpis nehmotného majetku vychází z ocenění jednotlivého předmětu tohoto druhu majetku a **doby odpisování** stanovené zákonem výše uvedeným. Z těchto údajů se zjistí měsíční výše odpisů – sazby, která slouží k promítání hodnoty majetku do nákladů. Jedná se v podstatě o rovnoměrný odpis. Odpisování lze zahájit počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Při zahájení (ukončení) odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období v závislosti na počtu měsíců užívání podle předchozí věty. (Prudký a kol., 2017, str. 140)

Dobu odpisování pro jednotlivé druhy nehmotného majetku znázorňuje Tabulka 9.

Tabulka 9 - Doba odpisování u nehmotného majetku

Druh majetku	Doba odpisování
Audiovizuální dílo	18 měsíců
Software	36 měsíců
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců

Zdroj: Vlastní zpracování dle Prudký a kol., 2017, str. 140

3.5 Vliv odpisů na výsledek hospodaření

Náklady a výnosy se účtují v zásadě do období, s nímž časově a věcně souvisejí. Výsledek hospodaření za účetní jednotku jako celek (po zdanění) se zjistí jako rozdíl mezi účtovanými výnosy v účtové třídě **6 – Výnosy a účtovanými náklady v účtové třídě 5 – Náklady**. Výsledkem může být **zisk** anebo **ztráta**.

Výsledek hospodaření za účetní jednotku se pro účely vykazování člení na:

- a) **Provozní výsledek hospodaření** – rozdíl mezi výnosy účtovanými na účtech účtových skupin 60 až 64, a náklady účtovanými na účtech účtových skupin 50 až 55 a 58,
- b) **Finanční výsledek hospodaření** – rozdíl mezi výnosy účtovanými na účtech účtové skupiny 66, a náklady účtovanými na účtech účtových skupin 56 a 57,
- c) **Výsledek hospodaření před zdaněním** – součet provozního a finančního výsledku hospodaření,
- d) **Daň z příjmů** (splatná a odložená),
- e) **Výsledek hospodaření po zdanění**,
- f) **Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)**
- g) **Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)** (Ryneš, 2018, str. 197)

V průběhu účetního období se výsledek hospodaření neúčtuje na žádný konkrétní účet. Výsledek hospodaření běžného účetního období se zúčtovává až při uzavírání účetních knih. Směrná účtová osnova platná od ledna 2003 uvádí v rámci účtové třídy 7 účet **710 – Účet zisku a ztrát**.

Účetní odpisy si účetní jednotka stanoví sama na základě odpisového plánu. Odpisy se účtují na účet **551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku** a je patrné, že se jedná o náklad, který v průběhu účetního období navyšuje náklady účetní jednotce neboli ve výsledku snižuje výsledek hospodaření.

Daňové odpisy se vykazují v Přiznání k dani z příjmů. Vzhledem k rozdílným způsobům výpočtu daňových a účetních odpisů, může dojít k **rozdílu mezi účetními a daňovými** odpisy. Z toho důvodu se musí upravit základ daně z příjmů o tento rozdíl. Daňové odpisy jsou jakousi maximální částkou, kterou je možno uplatnit. Daňové odpisy tedy určují daňovou znatelnost odpisů. Při výpočtu daňového základu k dani z příjmů se zjistí rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy.

Daňové odpisy jsou součástí výdajů uváděných na řádku 102 Přílohy č. 1 k daňovému priznání k příjmů **fyzických osob** a jejich výše je též uvedena na této příloze ve 2. oddílu – doplňující údaje o uplatněných odpisech. V případě **právnícké osoby** je situace složitější. Na řádku 10 daňového priznání k dani z příjmů právnických osob se uvádí výsledek hospodaření, tak jak je zaznamenaný v účetnictví – tedy s částkou účetních odpisů. **Rozdíl** účetních a daňových odpisů se uvádí na řádky 50 nebo 150 priznání.

Pokud účetní odpisy převyšují odpisy daňové, rozdíl se uvede na **řádku 50**. Pokud nastane opačná situace, kdy daňové odpisy jsou větší než účetní odpisy, jejich rozdíl se uvede na **řádku 150** priznání. Částka daňových odpisů se potom uvede i do přílohy č. 1 II. oddílu, a to v členění podle jednotlivých odpisových skupin. (Kadlec, 2013)

Jak se postupuje v případě rozdílných účetních a daňových odpisů, je popsáno v Tabulce 10.

Tabulka 10 - Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	
Účetní odpisy = Daňové odpisy	Daňový základ není třeba upravit
Účetní odpisy > Daňové odpisy	Daňový základ navýšíme o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (+ rozdíl)
Účetní odpisy < Daňové odpisy	Daňový základ snížíme o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (- rozdíl)

Zdroj: Vlastní zpracování

4 Vlastní práce

V praktické části jsou provedeny modelové výpočty daňových a účetních odpisů s ohledem na teoretická východiska. Zdroje pro zpracování praktické části byla získána prostřednictvím nejmenované účetní jednotky. Veškeré hodnoty a údaje s kterými se v praktické části operuje jsou fiktivní.

4.1 Charakteristika účetní jednotky

Vybranou účetní jednotkou je fyzická osoba, podnikající dle živnostenského zákona nezapsaná v obchodním rejstříku, založená v roce 1992. Jedná se o koncesovaný druh živnosti. Předmětem podnikání je **silniční motorová doprava** – nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti přesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí. Subjekt provozuje vnitrostátní i mezinárodní dopravu.

Dlouhodobý majetek účetní jednotky

Účetní jednotka eviduje na svých majetkových účtech pouze dlouhodobý hmotný majetek, jejichž hodnoty zachycuje Tabulka č. 11.

Tabulka 11 - Dlouhodobý majetek účetní jednotky

Aktiva k 31. 12. 2016 (tis. Kč)	Běžné účetní období			Minulé účetní období
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
Dlouhodobý hmotný majetek	1 884	- 1 165	719	180
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	0
Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Pořízení a ocenění dlouhodobého majetku

Do dlouhodobého majetku řadí účetní jednotka majetek, jehož pořizovací cena je vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok. Do pořizovací ceny se započítává cena pořízení a vedlejší náklady související s pořízením. Pořízení DHM účetní jednotka zachycuje na účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

Účtování o pořízení majetku na fakturu

Účetní jednotka pořídila nákladní automobil (modelový dlouhodobý majetek) na fakturu. O jeho pořízení se účtuje podle Tabulky č. 12. Zařazení DHM bylo zaúčtováno na majetkový účet 022 – Hmotné movité věci a jejich soubory.

Tabulka 12 - Účtování o pořízení nákladního automobilu

Účetní operace	MD	D
FAP za DHM	042	321
Úhrada FAP z BÚ	321	221
Zařazení DHM do užívání	022	042

Zdroj: Vlastní zpracování

Odpisování dlouhodobého majetku

Odpisový plán účetních odpisů dlouhodobého hmotného majetku byl účetní jednotkou sestaven v interním předpisu tak, aby výše účetních odpisů odpovídala opotřebení majetku v běžných podmínkách. Odpisování majetku je zahájeno měsícem následujícím po měsíci, kdy došlo k zařazení majetku do užívání. Při výpočtu účetních i daňových odpisů se zaokrouhluje na koruny nahoru.

Účtování o odpisech DHM

V případě nákladního automobilu se o účetních odpisech se účtuje **na stranu MD 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku** a **na stranu D 082 – Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům**.

4.2 Vstupní podmínky pro modelové výpočty

Pro výpočet modelových příkladů, je vycházeno z těchto předpokladů.

- Majetek: **Nákladní automobil – tahač MAN**
- Pořizovací cena: **873 500 Kč**
- Zařazení do užívání: **15. 12. 2016**
- Odpisová skupina: **2**

Na zvoleném dlouhodobém majetku bude vyhodnocen vliv jednotlivých variant na základ daně. Bylo zvoleno 6 variant výpočtů, kde každá varianta obsahuje výpočty účetních a daňových odpisů a jejich rozdílů, které ovlivňují základ daně účetní jednotky.

Varianta 1

Rovnoměrné účetní odpisy – doba odpisování je účetní jednotkou stanovena na 8 let, metoda účetního odpisování je zvolena časová, konkrétně rovnoměrná.

Rovnoměrné daňové odpisy – dle ZDP je zvolený majetek zařazen do 2. odpisové skupiny, která stanovuje dobu odpisování na 5 let. Způsob odpisování byl určen jako rovnoměrný.

Varianta 2

Zrychlené účetní odpisy – doba odpisování je účetní jednotkou stanovena na 8 let, metoda účetního odpisování je zvolena časová, konkrétně zrychlená.

Rovnoměrné daňové odpisy – dle ZDP je zvolený majetek zařazen do 2. odpisové skupiny, která stanovuje dobu odpisování na 5 let. Způsob odpisování byl určen jako rovnoměrný.

Varianta 3

Výkonové účetní odpisy – doba odpisování je účetní jednotkou stanovena na 10 let, metoda účetního odpisování je zvolena výkonová.

Rovnoměrné daňové odpisy – dle ZDP je zvolený majetek zařazen do 2. odpisové skupiny, která stanovuje dobu odpisování na 5 let. Způsob odpisování byl určen jako rovnoměrný.

Varianta 4

Rovnoměrné účetní odpisy – doba odpisování je účetní jednotkou stanovena na 8 let, metoda účetního odpisování je zvolena časová, konkrétně rovnoměrná.

Zrychlené daňové odpisy – dle ZDP je zvolený majetek zařazen do 2. odpisové skupiny, která stanovuje dobu odpisování na 5 let. Způsob odpisování byl určen jako zrychlený.

Varianta 5

Zrychlené účetní odpisy – doba odpisování je účetní jednotkou stanovena na 8 let, metoda účetního odpisování je zvolena časová, konkrétně zrychlená.

Zrychlené daňové odpisy – dle ZDP je zvolený majetek zařazen do 2. odpisové skupiny, která stanovuje dobu odpisování na 5 let. Způsob odpisování byl určen jako zrychlený.

Varianta 6

Výkonové účetní odpisy – doba odpisování je účetní jednotkou stanovena na 10 let, metoda účetního odpisování je zvolena výkonová.

Zrychlené daňové odpisy – dle ZDP je zvolený majetek zařazen do 2. odpisové skupiny, která stanovuje dobu odpisování na 5 let. Způsob odpisování byl určen jako zrychlený.

4.3 Daňové a účetní odpisy DHM

Tato kapitola se zaměřuje na výpočet daňových a účetních odpisů na zvoleném modelovém příkladě.

4.3.1 Daňové odpisy

Pro účely výpočtu modelového příkladu, byl využit **nákladní automobil**, který se řadí do 2. odpisové skupiny dle Zákona o daních z příjmů. Jelikož byl automobil zařazen do užívání 15. 12. 2016, bude se každý rok odpisovat 12 měsíců.

Rovnoměrné daňové odpisy

Při rovnoměrných daňových odpisech se použije tzv. roční odpisové sazby, které u 2. odpisové skupiny činí v 1. roce 11 % a v dalších letech 22,25 %. Minimální doba odpisování je zde stanovena na 5 let. Tabulka 13 zobrazuje odpisy za jednotlivé roky, výpočty jsou provedeny za pomoci vzorce č. 6.

Roční odpis v 1. roce = $873\,500 \cdot 11 / 100 = \mathbf{96\,085\,Kč}$

Roční odpis v dalších letech = $873\,500 \cdot 22,25 / 100 = \mathbf{194\,354\,Kč}$

Tabulka 13 - Rovnoměrné daňové odpisy

Rok	Odpisy (Kč)	Oprávký (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2017	96 085	96 085	777 415
2018	194 354	290 439	583 061
2019	194 354	484 793	388 707
2020	194 354	679 147	194 353
2021	194 353	873 500	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Zrychlené daňové odpisy

V případě zrychlených daňových odpisů se používají tzv. koeficienty, které u 2. odpisové skupiny činí v 1. roce 5 a v dalších letech 6. Minimální doba odpisování je zde stanovena na 5 let. Jednotlivé odpisy jsou zobrazeny v Tabulce 14, pro výpočet jsou využity vzorce č. 8 a 9.

Roční odpis v 1. roce = $873\,500 / 5 = 174\,700$ Kč

Roční odpis v dalších letech (pro rok 2018) = $2 * 698\,800 / (6-1) = 279\,520$ Kč

Tabulka 14 - Zrychlené daňové odpisy

Rok	Odpisy (Kč)	Oprávký (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2017	174 700	174 700	698 800
2018	279 520	454 220	419 280
2019	209 640	663 860	209 640
2020	139 760	803 620	69 880
2021	69 880	873 500	0

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3.2 Účetní odpisy

Účetní jednotka si stanovila v odpisovém plánu předpokládanou dobu životnosti nákladního automobilu na **8 let (96 měsíců)**. Jelikož byl automobil zařazen do užívání 15. 12. 2016, bude se každý rok odpisovat 12 měsíců. Účetní jednotka má na výběr 3 způsoby odpisování – rovnoměrný, zrychlený, výkonový.

Rovnoměrné účetní odpisy

Doba odpisování byla účetní jednotkou stanovena na 8 let. Rovnoměrné účetní odpisy lze vypočítat jednoduchým způsobem, kdy se vstupní cena vydělí celkovým počtem měsíců a následně vynásobí počtem měsíců připadající na konkrétní rok. Tento způsob je vyjádřen i pomocí Vzorce č. 1. Jelikož je u každého roku doba odpisování 12 měsíců, odpisy jsou stále konstantní, jak znázorňuje Tabulka 15.

$$\text{Roční odpis} = 873\,500 / 96 = 9099 \text{ Kč/měsíc} * 12 \text{ měsíců} = \mathbf{109\,188 \text{ Kč}}$$

Tabulka 15 - Rovnoměrné účetní odpisy

Rok	Odpisy (Kč)	Oprávky (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2017	109 188	109 188	764 312
2018	109 188	218 376	655 124
2019	109 188	327 564	545 936
2020	109 188	436 752	436 748
2021	109 188	545 940	327 560
2022	109 188	655 128	218 372
2023	109 188	764 316	109 184
2024	109 184	873 500	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Zrychlené účetní odpisy

Účetní jednotka stanovila dobu odpisování na 8 let. Zrychlené (degresivní) účetní odpisy jsou vypočteny na základě Vzorce č. 2, kde se využívá vstupní cena, doba odpisování a rok odpisování. V každém roce se odepisuje stejný počet měsíců (12 měsíců), proto změna doby odepisování (i) koresponduje se změnou účetního období. Odpisy pro jednotlivé roky zobrazuje Tabulka 16.

$$\text{Roční odpis (pro rok 2017)} = ((2 * 873\,500 * (8 + 1 - 1)) / 8 * (8 + 1)) = \mathbf{194\,112 \text{ Kč}}$$

$$\text{Roční odpis (pro rok 2018)} = ((2 * 873\,500 * (8 + 1 - 2)) / 8 * (8 + 1)) = \mathbf{169\,848 \text{ Kč}}$$

Tabulka 16 - Zrychlené účetní odpisy

Rok	Odpisy (Kč)	Oprávky (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2017	194 112	194 112	679 388
2018	169 848	363 960	509 540
2019	145 584	509 544	363 956
2020	121 320	630 864	242 636
2021	97 056	727 920	145 580
2022	72 792	800 712	72 788
2023	48 528	849 240	24 260
2024	24 260	873 500	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Výkonové účetní odpisy

Vychází se z předpokladu, že doba odpisování je 10 let (120 měsíců). Tato metoda účetního odpisování je založena na principu **skutečného využití** majetku. V případě nákladního automobilu se vychází z počtu najetých kilometrů a výkon, který je představován životností nákladního automobilu v kilometrech. Životnost je výrobcem stanovena na 1 milion kilometrů. Nejprve dojde k vypočtení tzv. **odpisového koeficientu**, podle Vzorce č. 4. Následně prostřednictvím Vzorce č. 5 se vypočte hodnota jednotlivých ročních odpisů, které jsou znázorněny v Tabulce č. 17.

Tabulka 17 - Výkonové účetní odpisy

Rok	Počet najetých km	Odpisy (Kč)	Oprávky (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2017	100 000	87 350	87 350	786 150
2018	100 000	87 350	174 700	698 800
2019	100 000	87 350	262 050	611 450
2020	100 000	87 350	349 400	524 100
2021	100 000	87 350	436 750	436 750
2022	100 000	87 350	524 100	349 400
2023	100 000	87 350	611 450	262 050
2024	100 000	87 350	698 800	174 700
2025	100 000	87 350	786 150	87 350
2026	100 000	87 350	873 500	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Roční odpis se vypočte jako počet skutečně najetých kilometrů v daném roce vynásobeným odpisovým koeficientem. *Poznámka: Počty najetých kilometrů byly zprůměrovány podle hodnot ze Záznamu o provozu nákladního automobilu. Byla využita data nákladních automobilů, které jezdí stejné trasy jako zvolený modelový dlouhodobý majetek.*

Odpisový koeficient = $873\,500 / 1\,000\,000 = 0,8735$

Roční odpis (pro rok 2017) = $100\,000 \text{ km} * 0,8735 = 87\,350 \text{ Kč}$

4.4 Vliv odpisů na výsledek hospodaření

Varianta 1 – rovnoměrné účetní odpisy (8 let), rovnoměrné daňové odpisy (5 let)

Porovnání rovnoměrných účetních i daňových odpisů a jejich rozdíl lze vidět v Tabulce č. 18. V prvním roce je patrné, v porovnání s jinými roky, mírné zvýšení výsledku hospodaření. To je způsobeno vyšší hodnotou účetních odpisů oproti daňovým. V letech 2018-2021 dochází ke snížení VH, kde příčinou byly nižší hodnoty účetních odpisů oproti daňovým. Roky 2022-2024 se vyznačují zvýšením VH v důsledku vzniku pouze účetních odpisů. Účetní odpisy jsou konstantní, tedy i náklady jsou každý rok ve stejné výši.

Tabulka 18 - Vliv Varianty 1 na výsledek hospodaření

Rok	Účetní odpisy (Kč)	Podíl účetních odpisů (%)	Daňové odpisy (Kč)	Podíl daňových odpisů (%)	Rozdíl účetních a daňových odpisů (Kč)	Vliv na výsledek hospodaření
2017	109 188	12,5	96 085	11	13 103	zvýšení
2018	109 188	12,5	194 354	22,25	- 85 166	snížení
2019	109 188	12,5	194 354	22,25	- 85 166	snížení
2020	109 188	12,5	194 354	22,25	- 85 166	snížení
2021	109 188	12,5	194 353	22,25	- 85 165	snížení
2022	109 188	12,5	0	0	109 188	zvýšení
2023	109 188	12,5	0	0	109 188	zvýšení
2024	109 184	12,5	0	0	109 184	zvýšení

Zdroj: Vlastní zpracování

Varianta 2 – zrychlené účetní odpisy (8 let), rovnoměrné daňové odpisy (5 let)

Tato varianta se zabývá porovnáním rovnoměrných daňových odpisů a zrychlených účetních odpisů. Z Tabulky č. 19 je zřejmé, že v prvním roce došlo k poměrně velkému zvýšení výsledku hospodaření, které bylo způsobeno rozdílem účetního odpisu ve výši 22,22 % z hodnoty majetku a daňového odpisu, který byl uplatněn ve výši 11 % z hodnoty majetku. V letech 2018-2021 je zřetelné postupně zvyšující se snižování výsledku hospodaření. To je způsobeno konstantními hodnotami daňových odpisů, které mají vyšší hodnoty než účetní. Zrychlené účetní odpisy, jsou charakteristické vyššími odpisy v prvních letech. Pro roky 2022-2024 je patrné zvýšení VH způsobené vznikem pouze účetních odpisů. K nejvyšším nákladům dojde v prvních letech odpisování.

Tabulka 19 - Vliv Varianty 2 na výsledek hospodaření

Rok	Účetní odpisy (Kč)	Podíl účetních odpisů (%)	Daňové odpisy (Kč)	Podíl daňových odpisů (%)	Rozdíl účetních a daňových odpisů (Kč)	Vliv na výsledek hospodaření
2017	194 112	22,22	96 085	11	98 027	zvýšení
2018	169 848	19,44	194 354	22,25	- 24 506	snížení
2019	145 584	16,67	194 354	22,25	- 48 770	snížení
2020	121 320	13,89	194 354	22,25	- 73 034	snížení
2021	97 056	11,11	194 353	22,25	- 97 297	snížení
2022	72 792	8,33	0	0	72 792	zvýšení
2023	48 528	5,56	0	0	48 528	zvýšení
2024	24 260	2,78	0	0	24 260	zvýšení

Zdroj: Vlastní zpracování

Varianta 3 – výkonové účetní odpisy, rovnoměrné daňové odpisy

U výkonových účetních odpisů, kde bylo roční využití majetku stanoveno na 100 000 km a životnost na 1 milion km, se majetek bude odpisovat 10 let. V tomto případě, se výkonové účetní odpisy podobají rovnoměrným účetním odpisům. Náklady jsou každým rokem ve stejné výši. V případě daňových rovnoměrných odpisů, dochází v prvním roce k 11% odpisu z vstupní ceny majetku, v dalších letech k 22,25%. V letech 2017-2021 lze

zpozorovat snížení VH, způsobené vyššími daňovými odpisy než účetními. Veškeré data jsou znázorněna v Tabulce č. 20.

Tabulka 20 - Vliv Varianty 3 na výsledek hospodaření

Rok	Účetní odpisy (Kč)	Podíl účetních odpisů (%)	Daňové odpisy (Kč)	Podíl daňových odpisů (%)	Rozdíl účetních a daňových odpisů (Kč)	Vliv na výsledek hospodaření
2017	87 350	10	96 085	11	- 8 735	snížení
2018	87 350	10	194 354	22,25	- 107 004	snížení
2019	87 350	10	194 354	22,25	- 107 004	snížení
2020	87 350	10	194 354	22,25	- 107 004	snížení
2021	87 350	10	194 353	22,25	- 107 003	snížení
2022	87 350	10	0	0	87 350	zvýšení
2023	87 350	10	0	0	87 350	zvýšení
2024	87 350	10	0	0	87 350	zvýšení
2025	87 350	10	0	0	87 350	zvýšení
2026	87 350	10	0	0	87 350	zvýšení

Zdroj: Vlastní zpracování

Varianta 4 – rovnoměrné účetní odpisy, zrychlené daňové odpisy

U této varianty dochází v letech 2017-2020 ke snížení výsledku hospodaření, kdy jsou zaznamenány větší daňové odpisy oproti účetním. Náklady jsou po dobu odpisování konstantní. Pro roky 2021-2024 je charakteristické zvýšení VH. V roce 2021 je plně daňově odepsán. Účetně bude majetek odepsán až v roce 2024. Tyto údaje znázorňuje Tabulka č. 21.

Tabulka 21 - Vliv Varianty 4 na výsledek hospodaření

Rok	Účetní odpisy (Kč)	Podíl účetních odpisů (%)	Daňové odpisy (Kč)	Podíl daňových odpisů (%)	Rozdíl účetních a daňových odpisů (Kč)	Vliv na výsledek hospodaření
2017	109 188	12,5	174 700	20	- 65 512	snížení
2018	109 188	12,5	279 520	32	- 170 332	snížení
2019	109 188	12,5	209 640	24	- 100 452	snížení
2020	109 188	12,5	139 760	16	- 30 572	snížení
2021	109 188	12,5	69 880	8	39 308	zvýšení
2022	109 188	12,5	0	0	109 188	zvýšení
2023	109 188	12,5	0	0	109 188	zvýšení
2024	109 184	12,5	0	0	109 184	zvýšení

Zdroj: Vlastní zpracování

Varianta 5 – zrychlené účetní odpisy, zrychlené daňové odpisy

Ve variantě 5 dochází k výpočtu zrychlených účetních odpisů i zrychlených daňových odpisů. V 1. roce dochází k mírnému zvýšení výsledku hospodaření, v letech 2018-2020 ke snížení VH, které je nejvíce patrné v roce 2018. Od roku 2021 do roku 2024 je patrné zvýšení výsledku hospodaření, které je způsobeno vyššími hodnotami účetních odpisů. Náklady jsou v tomto případě nejvyšší v prvních letech odpisování. Tabulka č. 22 tyto vlivy zobrazuje.

Tabulka 22 - Vliv Varianty 5 na výsledek hospodaření

Rok	Účetní odpisy (Kč)	Podíl účetních odpisů (%)	Daňové odpisy (Kč)	Podíl daňových odpisů (%)	Rozdíl účetních a daňových odpisů (Kč)	Vliv na výsledek hospodaření
2017	194 112	22,22	174 700	20	19 412	zvýšení
2018	169 848	19,44	279 520	32	- 109 672	snížení
2019	145 584	16,67	209 640	24	- 64 056	snížení
2020	121 320	13,89	139 760	16	- 18 440	snížení
2021	97 056	11,11	69 880	8	27 176	zvýšení
2022	72 792	8,33	0	0	72 792	zvýšení
2023	48 528	5,56	0	0	48 528	zvýšení
2024	24 260	2,78	0	0	24 260	zvýšení

Zdroj: Vlastní zpracování

Varianta 6 – výkonové účetní odpisy, zrychlené daňové odpisy

Tabulka č. 23 poskytuje přehled o výši účetních odpisů, které jsou v tomto případě každý rok konstantní. U výkonové metody se odpisový plán sestavuje o něco složitěji než v případě jiných metod. Jelikož se předem neví, kolik přesně kilometrů nákladní automobil ujede. Vychází se z určitého průměru, ovšem realita může být více či méně odlišná. Zrychlené daňové odpisy jsou nejvyšší v prvních letech, poté se postupně snižují. Jak je vidno v letech 2017-2020 dochází ke snížení VH a následně od roku 2021 do roku 2026 dochází ke zvýšení výsledku hospodaření. Daňově je majetek odepsán již v roce 2021.

Tabulka 23 - Vliv Varianty 6 na výsledek hospodaření

Rok	Účetní odpisy (Kč)	Podíl účetních odpisů (%)	Daňové odpisy (Kč)	Podíl daňových odpisů (%)	Rozdíl účetních a daňových odpisů (Kč)	Vliv na výsledek hospodaření
2017	87 350	10	174 700	20	- 87 350	snížení
2018	87 350	10	279 520	32	- 192 170	snížení
2019	87 350	10	209 640	24	- 122 290	snížení
2020	87 350	10	139 760	16	- 52 410	snížení
2021	87 350	10	69 880	8	17 470	zvýšení
2022	87 350	10	0	0	87 350	zvýšení
2023	87 350	10	0	0	87 350	zvýšení
2024	87 350	10	0	0	87 350	zvýšení
2025	87 350	10	0	0	87 350	zvýšení
2026	87 350	10	0	0	87 350	zvýšení

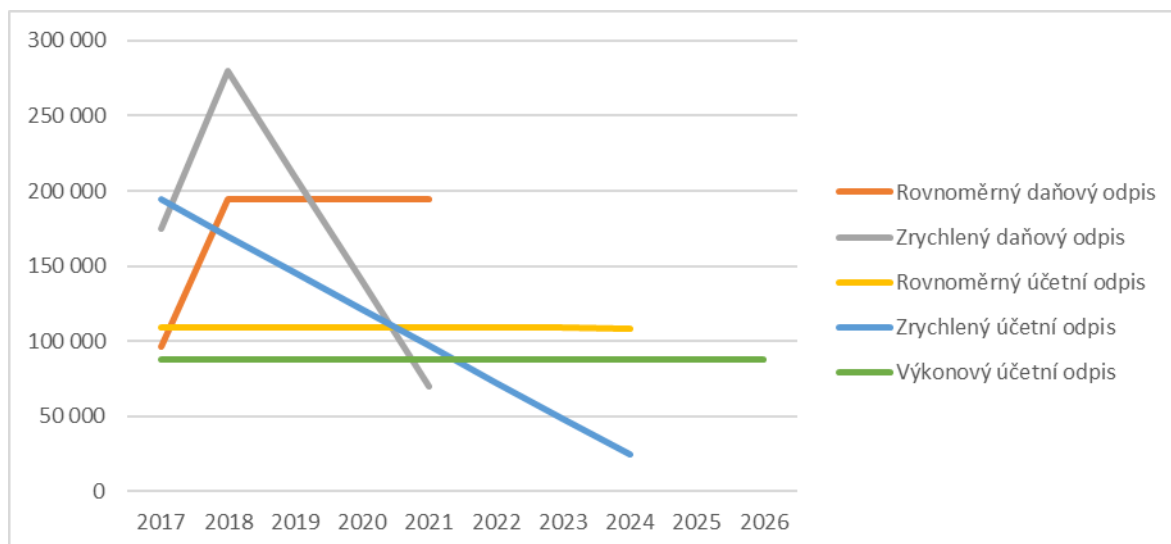
Zdroj: Vlastní zpracování

5 Výsledky a diskuze

Srovnání účetních a daňových odpisů vybraného majetku

Nákladní automobil s pořizovací cenou 873 500 Kč je řazen podle ZDP do 2. odpisové skupiny, která stanovuje dobu odpisování na 5 let. V případě účetního odpisování rovnoměrného a zrychleného byla doba odpisování účetní jednotkou stanovena na 8 let. U výkonové metody byla odpisovým koeficientem vypočtena na zhruba 10 let. Rozdíl v dobách odpisování účetních a daňových odpisů, dává za příčinu i velkému rozdílu ve výši odpisů v jednotlivých letech. Největší rozdíl zaznamenává výkonový účetní odpis a zrychlený daňový odpis neboli Varianta 6. Graf 1 podává přehled o výši odpisů v konkrétním roce vypočtenou konkrétní metodou.

Graf 1 - Srovnání účetních a daňových odpisů nákladního automobilu (Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Metoda rovnoměrného odpisování rozkládá odpisy rovnoměrně po celou dobu odpisování. V případě daňových rovnoměrných odpisů, je odpis v 1. roce odpisování nižší oproti dalším rokům. Obecně rovnoměrná metoda zajišťuje stabilní ovlivnění nákladů po celou dobu odpisování a je tedy vhodná pro majetek, který se i rovnoměrně opotřebovává.

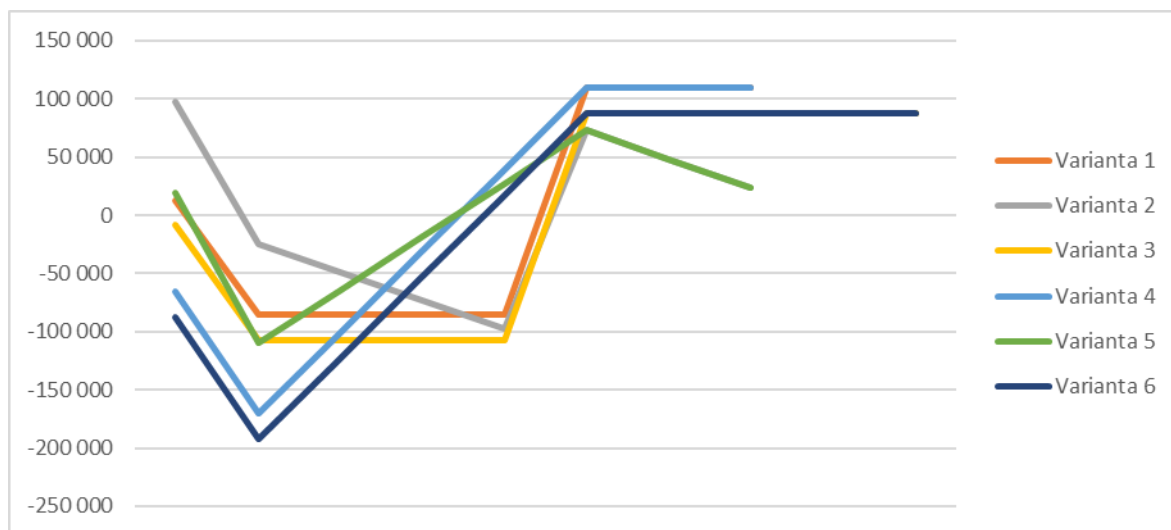
Zrychlená metoda se vyznačuje postupným snižováním výše odpisů v průběhu doby odpisování. V prvních letech používání jsou odpisy vyšší než ty v následujících letech. Náklady účetní jednotky jsou zahrnuty v největší výši v prvních letech, kdy i nejvíce snižuje účetní výsledek hospodaření. Majetek, který vyjadřuje podstatu zrychleného opotřebení může být např. počítač.

Výkonová metoda určuje výši odpisů v závislosti na výkonech, kterých se skutečně dosáhlo prostřednictvím zvoleného majetku. V případě zvoleného majetku (nákladní automobil) se předpokládá každý rok zhruba stejný výkon, ovšem realita může být jiná. Přesto v tomto konkrétním případě lze předpokládat rovnoměrné opotřebení majetku, které odráží i rovnoměrná metoda odpisování. Tato metoda je nejvíce vhodná např. pro výrobní stroje.

Shrnutí a zhodnocení vlivu odpisů na výsledek hospodaření

Na základě provedených výpočtů v praktické části, byla získána data, která podávají informace o tom, jaký vliv mají jednotlivé varianty na výsledek hospodaření vybrané účetní jednotky. Jakým způsobem ovlivňují varianty výsledek hospodaření je vidno na Grafu 2.

Graf 2 - Vliv odpisů na výsledek hospodaření (Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Varianty 1 a 3 jsou téměř totožné, výsledek hospodaření je ovlivněn zpočátku vcelku rovnoměrně, až do roku, kdy je majetek daňově odepsán a uplatňují se pouze účetní odpisy. Od tohoto období se výsledek hospodaření relativně o dost zvýší a v tomto trendu rovnoměrně pokračuje.

Varianty 4 a 6 dosahují minima výsledku hospodaření v 2. roce odpisování, maxima v letech, kdy se uplatňují pouze účetní odpisy. Varianta 6 ovlivňuje (zvyšuje) výsledek hospodaření o 2 roky déle než Varianta 4.

U Varianty 2 nejprve klesající tendenci, svého minima dosáhne opět dosáhne v době daňového odepsání, poté roste a maxima nastává zhruba v polovině životnosti

vybraného majetku. Varianta 5 se svým maximem a minimem patří k variantám, které mají nejmenší rozptyl hodnot, které ovlivňují výsledek hospodaření.

Pokud se účetní jednotka bude rozhodovat mezi jednotlivými metodami, musí brát v úvahu nejen charakter odpisovaného majetku, ale i finanční situaci či podnikatelský záměr. Varianty 1, 2, 3 se vyznačují tím, že v průběhu doby odpisování ovlivňují výsledek hospodaření vcelku rovnoměrně, bez větších extrémních hodnot. Jde o varianty využívající rovnoměrné daňové odpisy. V prvních letech je výsledek hospodaření nižší než v dalších letech. Varianty 4, 5, 6 využívají zrychlené daňové odpisy, které účetní jednotce v prvních letech přinesou výrazné snížení výsledku hospodaření v dalších letech postupně mírné zvýšení výsledku hospodaření.

6 Závěr

V zájmu každé účetní jednotky je mít přehled o výsledku hospodaření s ním souvisejícím daňovým základem a celkově o svých financích. Pokud účetní jednotka eviduje na svých účtech dlouhodobý majetek, musí o jejich opotřebení účtovat prostřednictvím účetních odpisů. Tyto odpisy navyšují náklady účetní jednotce. Při výpočtu účetních a daňových odpisů často dochází k jejich rozdílu. Právě tyto rozdíly ovlivňují daňový základ. Pokud chce mít účetní jednotka o něm přehled a v rámci odpisů jej korigovat, nástrojem mohou být vhodně nastavené metody odpisování.

Z výsledků modelových výpočtů vyplývá:

- U **zrychlené metody** dochází k nejvyšším nákladům v prvních letech odpisování. Odpisy nejvíce snižují výsledek hospodaření se v prvních letech. Tato metoda najde uplatnění u majetku, který ztrácí větší část své hodnoty v prvních letech, např. počítače.
- **Rovnoměrná metoda** patří mezi nejčastěji používanou metodu, díky své jednoduchosti a přesnosti. Výsledek hospodaření ovlivňuje bez větších extrémů, je tedy vhodná pro účetní jednotky, které vyžadují stabilní výsledky hospodaření, např. po zahájení podnikání.
- **Výkonová metoda** určuje výši odpisů v závislosti na výkonech, kterých se skutečně dosáhlo prostřednictvím zvoleného majetku. Stanovení odpisového plánu u této metody není jednoduché. Tato metoda se typicky používá u výrobních strojů a zařízení.

Práce podává přehled o metodách odpisování, které různě ovlivňují výsledek hospodaření. Použití vhodně zvolené metody odpisování může pro účetní jednotku představovat jedno z kritérií při ovlivňování daňového základu a tím vhodně napomáhá při finančním plánování firmy.

7 Seznam použitých zdrojů

Tištěné publikace

CHALUPA, R. a J. KADLEC, J. PILÁTOVÁ, et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-121-5.

MACKENZIE, B. and D. COETSEE, T. NJIKIZANA, et al. *International Financial Reporting Standards (IFRS) 2013: The Official Standards Approved by the European Union*. 2. Auflage. Weinheim: Wiley-VCH, 2013. ISBN 978-1-118-41979-3.

MARKOVÁ, H. *Daňové zákony: Úplná znění platná k 1. 1. 2018*. 28. vydání. Praha: GRADA, 2018. ISBN 978-80-271-0766-7.

PRUDKÝ, P. a M. LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-063-8.

RYNEŠ, P. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2018*. 18. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-116-1.

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

Elektronické zdroje

BULLA, Miroslav. Wolters Kluwer ČR, a.s. – Daňari online. *Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek*. [Online] Poslední revize 2007 [cit. 20-8-2018] Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d1719v1695-uctova-trida-0-dlouhodoby-majetek/>.

KANDLEROVÁ, Kateřina. STORMWARE, s.r.o. *Účtování dlouhodobého majetku*. [Online] Poslední revize 2014 [cit. 24-8-2018] Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/uctovani-dlouhodobeho-majetku/>

KOČOVÁ, Miroslava. Wolters Kluwer ČR, a.s. – Daňari online. *Odpisování dlouhodobého majetku*. [Online] Poslední revize 2006 [cit. 2-7-2018] Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=76796&well=danarionline>

DĚRGEL, Martin. Wolters Kluwer ČR, a.s. – Daňari online. *Komponentní odpisování*. [Online] Poslední revize 2010 [cit. 2-9-2018] Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d9675v12549-komponentni-odpisovani/>

KADLEC, Michal. STORMWARE, s.r.o. *Účetní a daňové odpisy majetku*. [Online] Poslední revize 2013 [cit. 12-8-2018] Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-danove-odpisy-majetku/>