

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky



Bakalářská práce

**Zhodnocení metod odepisování dlouhodobého majetku v
ČR**

Julie Rousková

© 2024 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Julie Rousková

Podnikání a administrativa

Název práce

Zhodnocení metod odepisování dlouhodobého majetku v ČR

Název anglicky

Evaluation of depreciation methods in the Czech Republic

Cíle práce

Cílem bakalářské práce je zhodnotit metody odepisování dlouhodobého majetku z hlediska podnikového a makroekonomického. Dílčím cílem je popis účetních a daňových odpisů v podnikové sféře a jejich vliv na výsledek hospodaření.

Metodika

Práce bude rozdělena na část teoretickou a analytickou. Teoretická část bude obsahovat základní ekonomické pojmy a kategorie z oblasti odepisování dlouhodobého majetku z hlediska daňových a účetních odpisů. Relevantní zdroje dat budou čerpány především ze zákona o účetnictví a zákona o dani z příjmu. V teoretické části závěrečné práce bude využita metoda sekundárního sběru dat, deskripce a komparace.

V analytické části budou zhodnoceny metody odepisování dlouhodobého majetku na konkrétních praktických příkladech. V závěru práce budou shrnuty poznatky z teoretické a analytické části a jejich využití při volbě odpisových metod a určení daňových efektů. V analytické části BP bude využita metoda analýzy dokumentu a konkrétní odpisové metody pro daňové a účetní odepisování dlouhodobého majetku v ČR.

Doporučený rozsah práce

30-40 stran textu bez příloh

Klíčová slova

účetní odpisy, daňové odpisy, dlouhodobý majetek, hmotný majetek, nehmotný majetek, metody odepisování

Doporučené zdroje informací

- BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS : vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.
- ČESKO. ZÁKONY ATD. *Účetnictví podnikatelů 2017 : výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2017*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-518-5.
- HRUŠKA, Vladimír. *Účetní případy pro podnikatele 2016*. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5802-2.
- KELBLOVÁ, H. – BENDA, V. *Investiční majetek ve vazbě na zákony o daních z příjmů a DPH*. Praha: Nakladatelství Polygon, 2002. ISBN 80-7273-069-X.
- KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého: aktualizované vydání 2000*. Praha: Nakladatelství Polygon, 2000. ISBN 80-7273-003-7.
- LANDA, Martin. *Jak číst finanční výkazy : [analýza účetních výkazů, hodnocení finanční výkonnosti, měření efektivnosti investic : případové studie, příklady, koncepce podnikového účetního systému]*. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1994-5.
- MÜLLEROVÁ, Libuše; ŠINDELÁŘ, Michal. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5806-0.
- PRUDKÝ, Pavel; LOŠTÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi : komentář, příklady, výklad změn*. Olomouc: ANAG, 2019. ISBN 978-80-7554-219-9.
- SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví 2016*. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-0031-6.
-

Předběžný termín obhajoby

2023/24 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Dobroslava Pletichová

Garantující pracoviště

Katedra ekonomiky

Elektronicky schváleno dne 7. 11. 2023

prof. Ing. Lukáš Čechura, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 27. 11. 2023

doc. Ing. Tomáš Šubrt, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 10. 01. 2024

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Zhodnocení metod odepisování dlouhodobého majetku v ČR" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 15. 3. 2024

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala své vedoucí práce Ing. Dobroslavě Pletichové za poskytnutý čas, odborné rady a cenné připomínky, kterými pomohla a přispěla k vypracování bakalářské práce.

Zhodnocení metod odepisování dlouhodobého majetku v ČR

Abstrakt

Cílem bakalářské práce je zhodnocení metod odepisování dlouhodobého majetku z účetního a daňového hlediska.

V teoretické části jsou definovány pojmy, které souvisejí s dlouhodobým majetkem a používané metody odepisování.

V analytické části jsou využity poznatky z teoretické části a na konkrétních případech z podnikatelské sféry je řešen problém volby nejvhodnější metody účetních a daňových odpisů. U každého případu je uvedena analýza dopadu vybraných metod odepisování, jejich vyhodnocení, zdůvodnění a doporučení pro použití konkrétní metody.

V závěru jsou shrnuty poznatky z teoretické a analytické části a popsány dopady na hospodaření účetních jednotek a stanovení daňového základu.

Klíčová slova: daňové odpisy, dlouhodobý majetek, hmotný majetek, metody odepisování, nehmotný majetek, účetní odpisy, vstupní cena

Evaluation of methods for depreciating long-term assets in the Czech Republic

Abstract

The aim of the bachelor's thesis is to evaluate the methods of depreciation of long-term assets from the accounting and tax point of view.

In the theoretical part, terms related to long-term assets and depreciation methods are defined.

In the analytical part, knowledge from the theoretical part is used and the problem of choosing the most suitable method of accounting and tax depreciation is solved on specific cases from the business sphere. For each case, an analysis of the impact of the selected methods, their evaluation, justification and recommendations for the use of a particular method is given.

In the conclusion, findings from the theoretical and analytical part are summarized and the effects on the management of accounting units and the determination of the tax base are described.

Keywords: tax depreciation, long-term assets, tangible assets, depreciation methods, intangible assets, accounting depreciation, entry price

Obsah

1 Úvod.....	11
2 Cíl práce a metodika	12
2.1 Cíl práce	12
2.2 Metodika	12
3 Teoretická východiska	16
3.1 Vymezení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	16
3.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	17
3.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	18
3.1.3 Dlouhodobý finanční majetek.....	19
3.2 Oceňování dlouhodobého majetku.....	20
3.3 Způsoby oceňování dlouhodobého majetku při jeho pořízení	20
3.3.1 Oceňování majetku pořizovací cenou.....	20
3.3.2 Oceňování majetku reprodukční cenou	21
3.3.3 Oceňování vlastními náklady.....	21
3.3.4 Oceňování ke konci rozvahového dne	21
3.4 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku	22
3.5 Pořízení a evidence dlouhodobého majetku.....	23
3.6 Inventarizace dlouhodobého majetku	24
3.7 Vyřazení dlouhodobého majetku	25
3.8 Význam odepisování majetku	25
3.9 Nositelé odpisů.....	26
3.10 Účetní odpisy	27
3.10.1 Odpisový plán.....	28
3.10.2 Metody účetního odepisování	28
3.11 Daňové odpisy.....	30
3.11.1 Rovnoměrné odepisování	31
3.11.2 Zrychlené odepisování	32
3.11.3 Mimořádné odpisy	34
3.12 Oprávky	34
4 Vlastní práce.....	35
4.1 Metody odepisování dlouhodobého hmotného majetku	37
4.2 Metody odepisování dlouhodobého nehmotného majetku	55
4.3 Funkce odpisů z makroekonomického hlediska	58
5 Výsledky a diskuse	61
6 Závěr.....	63
7 Seznam použitých zdrojů	64

8	Seznam obrázků, tabulek, grafů	66
8.1	Seznam tabulek.....	66
8.2	Seznam grafů.....	66

1 Úvod

Téma bakalářské práce bylo stanoveno, protože problematika účetnictví autorku dlouhodobě zajímá. Kromě teorie v podobě zákonů a vyhlášek má účetnictví svoji vnitřní logiku. Je zajímavé vidět praktické dopady na konkrétních případech. Práce na téma dlouhodobého majetku a jeho odepisování umožnila aplikovat různé metody odepisování v podobě kalkulací, práce s čísly, tabulkami a grafy na vybraných typech majetku. Dlouhodobý majetek může tvořit v řadě společností významnou část aktiv společnosti v závislosti na charakteru podnikání. U společností jejichž podnikání vyžaduje vybavení předměty dlouhodobého používání (výrobní celky, stavby, stroje) má otázka správného ocenění, inventarizace, sledování úrovně opotřebení (fyzické i morální), zvolení vhodných účetních metod odepisování velmi důležitou roli z hlediska dopadu na hospodářský výsledek. Vhodně zvolené daňové odpisy ovlivňují daňové povinnosti a finanční situaci podniku. Bakalářská práce vychází z účetních a daňových předpisů, které tuto problematiku upravují. V práci je čerpáno z dalších zdrojů, které rozvádí a interpretují tyto základní předpisy.

Teoretická část se věnuje základním pojmům a definicím, které se vztahují k tomuto tématu. Tato část je strukturovaná z pohledu časové posloupnosti využívání dlouhodobého majetku (pořízení, oceňování, evidence, inventarizace, vyjádření opotřebení formou odpisů, případně i opravných položek až po vyřazení majetku). Jsou zde popsána teoretická východiska jednotlivých metod účetních a daňových odpisů včetně jejich definic.

Analytická část se zaměřuje na konkrétní případy jednotlivých druhů majetku a metod jejich odepisování. Na praktických příkladech jsou demonstrovány finanční dopady zvolených metod odepisování, vyhodnocována jejich účinnost, jak pro účetní, tak i daňové odpisy. Tato část se také věnuje posledním změnám v oblasti odepisování.

Závěrečná část shrnuje poznatky z teoretické a analytické části, jejich využití při volbě odpisových metod, dopady na hospodářský výsledek a dopady na daňové odvody.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem bakalářské práce je zhodnotit metody odepisování dlouhodobého majetku z hlediska podnikového a makroekonomického. Dílčím cílem je popis účetních a daňových odpisů v podnikové sféře a jejich vliv na výsledek hospodaření.

2.2 Metodika

Práce bude rozdělena na část teoretickou a analytickou. Teoretická část bude obsahovat základní ekonomické pojmy a kategorie z oblasti odepisování dlouhodobého majetku z hlediska daňových a účetních odpisů. Relevantní zdroje dat budou čerpány především ze zákona o účetnictví, navazujících účetních předpisů a zákona o daních z příjmů. V teoretické části závěrečné práce bude využita metoda sekundárního sběru dat, deskripce a komparace.

V analytické části budou zhodnoceny metody odepisování dlouhodobého majetku na konkrétních praktických příkladech.

V závěru práce budou shrnuty poznatky z teoretické a analytické části a jejich využití při volbě odpisových metod a určení daňových efektů. V analytické části BP bude využita metoda analýzy dokumentu a konkrétní odpisové metody pro daňové a účetní odepisování dlouhodobého majetku v ČR.

Použité metody výpočtů

1. Rovnoměrné účetní odpisy podle Valoucha (2012)

$$\text{odpis} = \frac{VC}{t} \cdot \text{počet měsíců odepisování v daném roce}$$

VC vstupní cena

t doba odepisování v měsících

2. Zrychlené účetní odpisy podle Valoucha (2012)

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

VC vstupní cena

t doba odepisování

i rok odepisování

3. Zpomalené účetní odpisy podle Valoucha (2012)

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

VC vstupní cena

t doba odepisování

i rok odepisování

4. Výkonové účetní odpisy podle Valoucha (2012)

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

VC vstupní cena

PKVDV počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem

5. Rovnoměrné daňové odpisy podle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

➤ Roční odpis v prvním roce odepisování

$$RO = \frac{VC}{100} * ROS \text{ v 1.roce odepisování}$$

RO roční odpis

VC vstupní cena

ROS roční odpisová sazba v 1. roce odepisování

➤ **Roční odpisy v dalších letech odepisování**

$$RO = \frac{VC}{100} * ROS \text{ v dalších letech odepisování}$$

RO roční odpis

VC vstupní cena

ROS roční odpisová sazba v dalších letech odepisování

6. Zrychlené daňové odpisy podle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

➤ **Roční odpis v prvním roce odepisování**

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

RO roční odpis

VC vstupní cena

K1 koeficient v 1. roce odepisování

➤ **Roční odpis v dalších letech odepisování**

$$RO = \frac{2 * ZC}{KD - PLO}$$

RO roční odpis

ZC zůstatková cena

KD koeficient v dalších letech odepisování

PLO dosavadní počet let odepisování

7. Rovnoměrné daňové odpisy pro zvýšenou vstupní cenu podle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

$$RO = \frac{VC}{100} * ROS \text{ pro zvýšenou vstupní cenu}$$

RO roční odpis

VC vstupní cena

ROS roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu

8. Zrychlené daňové odpisy pro zvýšenou zůstatkovou cenu podle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

$$RO = \frac{VC}{100} * \textit{koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu}$$

RO roční odpis

VC vstupní cena

3 Teoretická východiska

3.1 Vymezení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Z hlediska hospodářské činnosti je dlouhodobý majetek součástí aktiv společnosti, která lze podle Kovanicové (2000, s. 7) popsat jako „*vložené prostředky, které jsou výsledkem minulých událostí a u nichž se očekává, že přinesou podniku budoucí ekonomický prospěch, budoucí užitek.*“

Podle Účetnictví podnikatelů (2017) se obecně popisuje dlouhodobý majetek jako trvalejší aktiva, která postupně předávají svou hodnotu do výrobního procesu. Tento majetek se tedy nespotřebovává najednou, ale postupně se zužitkovává během své životnosti, přinášející ekonomický prospěch dlouhodobě.

V Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů se dlouhodobý majetek terminologicky liší z hlediska účetních a daňových předpisů. Podle účetních předpisů se rozumí dlouhodobým majetkem majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a ve vazbě na finanční limity stanovené účetní jednotkou, pokud stanovení limitů předpisy vyžadují.

Mezi dlouhodobý majetek řadíme položky, které jsou v českých statutárních výkazech vykazovány v oddíle B. Stálá aktiva:

- dlouhodobý nehmotný majetek;
- dlouhodobý hmotný majetek;
- dlouhodobý finanční majetek.

Majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok, který se nevykazuje mezi výše uvedené kategorie definuje Vyhláška č.500/2002 Sb. jako drobný hmotný majetek v § 7 a drobný nehmotný majetek v § 6 (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Základní postupy účtování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku stanovuje Český účetní standard č. 013.

Podle Lamačové (2021) používají daňové předpisy kategorii hmotný majetek. S účinností od 1.1.2021 byla novelou vypuštěna ze zákona o daních z příjmů ustanovení o nehmotném majetku a jeho odpisech (platí pro nehmotný majetek pořízený po tomto datu, pro nehmotný majetek pořízený před tímto datem platí předpisy v původním znění před změnou).

3.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Vyhláška č. 500/2002 Sb. vymezuje v § 7 dlouhodobý hmotný majetek jako takový majetek, který se vyznačuje hmotnou podstatou a spotřebovává se postupně.

Z účetního hlediska se dlouhodobý hmotný majetek člení na:

- pozemky – pozemky se do majetku zařazují bez ohledu na výši ocenění;
- stavby – stavby se stejně jako pozemky zařazují do dlouhodobého hmotného majetku bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti. Položkou stavby se rozumí budovy, právo stavby, otvírky nových lomů nebo také technické rekultivace;
- hmotné movité věci a jejich soubory – položky s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou. Položky nevykázané v hmotných movitých věcech a jejich souborech se považují za drobný hmotný majetek, účtuje se o něm jako o zásobách;
- pěstitelské celky trvalých porostů – mezi pěstitelské celky trvalých porostů se řadí zejména ovocné stromy nebo ovocné keře, které jsou vysázené na pozemku o minimální výměře 0,25 hektaru a v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar;
- dospělá zvířata a jejich skupiny – v této kategorii majetku jsou zahrnuta například stáda a hejna, která mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou;
- jiný dlouhodobý hmotný majetek – tato skupina majetku zahrnuje umělecká díla, movité kulturní památky nebo také věčná břemena k pozemkům a stavbám, a to bez ohledu na výši ocenění;
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek;
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek;
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Podle Štohla (2019) lze do dlouhodobého hmotného majetku také zařadit technické zhodnocení majetku, který účetní jednotka, jež není jeho vlastníkem, úplatně nebo bezúplatně užívá nebo na drobném hmotném majetku, pokud jeho ocenění přesáhne výši stanoveného účetní jednotkou pro stanovení dlouhodobého hmotného majetku.

Z daňového hlediska je hmotný majetek definován v § 26 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

- Samostatné hmotné věci, které splňují zákonem stanovené podmínky-vstupní cena nad 80 000 Kč a provozně technické funkce delší než 1 rok. Za samostatné hmotné movité věci lze považovat i výrobní zařízení;
- budovy, domy a jednotky;
- stavby s uvedenými výjimkami;
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky;
- dospělá zvířata a jejich skupiny se vstupní cenou nad 80 000 Kč;
- jiný majetek
 - technické zhodnocení
 - technické rekultivace
 - výdaje hrazené uživatelem (finanční leasing s hodnotou nad 80 000 Kč).

3.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Podle Müllerové (2016) je dlouhodobý nehmotný majetek část majetku podniku, která nemá hmotnou podobu. Dlouhodobý nehmotný majetek je podle účetních předpisů charakterizován jako majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou, při splnění dalších podmínek stanovených účetními předpisy. Doba použitelnosti je definována jako období, během něhož je majetek vhodný k aktuálnímu využití nebo je možné jej zachovat pro budoucí činnost. Může také sloužit jako podklad nebo součást pro zdokonalené nebo jiné postupy řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků. Ocenění pro začlenění do dlouhodobého nehmotného majetku, které si účetní jednotka určí svým vnitřním předpisem, musí respektovat především princip významnosti a přesného a poctivého zobrazení hodnoty majetku.

Podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. zahrnuje dlouhodobý nehmotný majetek zejména:

- nehmotné výsledky vývoje- jsou to takové výsledky, které jsou vytvořeny vlastní činností s účelem obchodování nebo získány od jiných osob;
- software-jedná se o programové vybavení, které splňuje podmínku finančního limitu;
- ocenitelná práva-ocenitelnými právy se rozumí zejména předměty průmyslového a obchodního vlastnictví, výsledky duševní činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů;

- goodwill-představuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu. Goodwill se odepisuje rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců od nabytí obchodního závodu do nákladů. Záporný goodwill je odpisován rovnoměrně do 60 měsíců od nabytí, avšak tato částka je začleněna do výnosů;
- jiný dlouhodobý nehmotný majetek-lze získat buď vytvořením vlastní činností nebo získáním od jiných osob, například nákupem či darem;
- ostatní dlouhodobý majetek-povolenky a emise;
- nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek;
- za dlouhodobý nehmotný majetek se také považuje zhodnocení nehmotného dlouhodobého majetku.

Dlouhodobý nehmotný majetek nezahrnuje znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje a návrhy propagačních a reklamních akcí (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Podle Běhounka (2021) došlo z daňového pohledu ke zrušení kategorie nehmotného majetku k datu 31. 12. 2020. Pro nehmotný majetek pořízený do tohoto data poplatníci, kteří vedou účetnictví, nadále uplatňují daňové odpisy. Nehmotný majetek pořízený po tomto datu a způsoby jeho odepisování daňový zákon již nespécifikuje a pro daňové účely uznává účetní odpisy.

3.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Müllerová (2016) uvádí, že dlouhodobý finanční majetek představuje majetek, který je účetní jednotkou získáván s úmyslem dlouhodobého držení. Tyto aktiva obvykle nejsou určena k prodeji a slouží k dosažení dlouhodobého růstu kapitálu. Z účetních předpisů pro obchodní korporace ho vymezuje Vyhláška č. 500/2002 Sb. věnující se dlouhodobému finančnímu majetku a Český účetní standard č. 013. Daňové předpisy nedefinují dlouhodobý finanční majetek, protože na něj není aplikován odpis. Avšak tyto předpisy regulují daňové důsledky transakcí spojených s účtováním dlouhodobého finančního majetku.

Podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. patří mezi dlouhodobý finanční majetek zejména:

- akcie;
- podíly;
- dluhové cenné papíry-dluhový cenný papír zahrnuje cenný papír s úvěrovým charakterem, jako je například dluhopis s pevnou úrokovou sazbou nebo

dluhopis, kde je úrokový výnos stanoven jako rozdíl mezi jmenovitou hodnotou a jeho nižším emisním kursem, a rovněž směnka;

- investiční fondy;
- jiný dlouhodobý finanční majetek – zahrnuje zejména drahé kovy a kameny nebo také předměty z drahých kovů a kamenů;
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek.

Podle Müllerové (2016) lze dlouhodobý finanční majetek pořídit především koupí, darem nebo jiným bezúplatným vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby. Mezi další způsoby pořízení patří poskytnutí zápůjčky nebo také převod finančních prostředků na dlouhodobé vklady.

3.2 Oceňování dlouhodobého majetku

V odborné literatuře lze najít definici oceňování v účetnictví jako „*přiřazování peněžní hodnoty jednotlivým účetním položkám*“ (Účetnictví podnikatelů, 2017, s. 34). Müllerová (2016) uvádí, že oceňování je jedním z klíčových metodických prvků účetnictví. Správné ocenění aktiv a závazků, které jsou vykázány v rozvaze má významný vliv na finanční situaci účetní jednotky vykázanou v účetní závěrce. S ohledem na důležitost dlouhodobého majetku mají transakce spojené s ním také významné daňové důsledky, které jsou spojeny s jeho oceňováním.

3.3 Způsoby oceňování dlouhodobého majetku při jeho pořízení

Způsoby oceňování a stanovení vstupní ceny (termín se kterým pracuje Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) je popsáno v účetních i daňových postupech v zásadě velice podobně. Z toho důvodu není specifikováno, zda se jedná o pohled účetní nebo daňový.

3.3.1 Oceňování majetku pořizovací cenou

Pořizovací cena představuje částku, za niž byl majetek pořízen včetně nákladů spojených s jeho pořízením. Tato cena se používá při úplatném nabytí. Do pořizovací ceny jsou zahrnuty výdaje spojené s dopravou, montáž, clo nebo také průzkumné projektové práce. „*Výdaje, které zvyšují cenu dlouhodobého majetku nelze jednorázově uplatnit do*

nákladů, ale v nákladech budou zahrnuty až ve formě odpisů“ (Štohl, 2019, s. 52). Naopak opravy a údržba, náklady nájemce, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a náklady za stavební pozemek se do pořizovací ceny nezahrnují (Skálová, 2016).

3.3.2 Oceňování majetku reprodukční cenou

Jak popsala Skálová (2016) ve své publikaci, reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za niž byl majetek pořízen v okamžiku, kdy se o něm účtuje. Tato cena se používá k ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, který byl získán bezúplatným nabytím a také k ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku nově zjištěného, který nebyl dosud zaznamenán v účetnictví.

3.3.3 Oceňování vlastními náklady

Podle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví se za vlastní náklady pořizuje majetek, který je pořízen nebo vyroben ve vlastní režii. Do těchto nákladů se zahrnují veškeré přímé náklady a nepřímé náklady, které lze přiřadit k pořizovanému majetku.

3.3.4 Oceňování ke konci rozvahového dne

Kovanicová (2000) uvádí, že k rozvahovému dni musí účetní jednotka zohlednit všechna snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku se vyjadřuje odpisy majetku, přechodné snížení hodnoty opravnými položkami. Tyto položky jsou vytvářeny v situacích, kdy hodnota majetku zjištěná při inventarizaci výrazně poklesne ve srovnání s jeho oceněním v účetnictví. Pokud se jedná o jednorázové snížení hodnoty majetku s trvalejším charakterem, provede se mimořádný odpis a upraví se odpisový plán.

3.4 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. § 47 je technické zhodnocení definováno jako zásahy do majetku, který je v užívání. Rozumí se tím výdaje na:

- přístavby;
- přestavby;
- rekonstrukce-zahrnuje zásah do nemovitosti, která vede ke změně jejího účelu;
- modernizace-vztahuje se k úpravě nemovitosti s cílem rozšířit její vybavení nebo k vyšší použitelnosti majetku, může se jednat například o vybavení vozidla klimatizací.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. dále stanovuje podmínku, že vynaložené náklady musí přesáhnout finanční limity stanovených účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého nehmotného majetku nebo hmotné movité věci a jejich soubory. Přesáhnutím finančních limitů se myslí suma nákladů za všechny zásahy do jednotlivého dlouhodobého majetku za účetní období. V opačném případě se tyto výdaje mohou uplatnit jako jednorázový náklad. „*Výjimkou jsou stavby, u nichž je rozhodující nikoli konkrétní hodnota vynaloženého výdaje, ale princip významnosti*“ (Štohl 2019, s. 54).

Skálová (2016) uvádí, že daňové předpisy používají pro definici technického zhodnocení podobné znění, pouze u finančních limitů aktuálně stanovuje částku v úhrnu nad 80 000 Kč. Technické zhodnocení provedené v 1. roce zařazení majetku do užívání se stává součástí vstupní ceny. Pokud je provedeno v dalších letech, zvyšuje vstupní cenu (zvýšená vstupní cena). Pokud se technické zhodnocení neodepisuje samostatně, zvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou hodnotu příslušného majetku. Z hlediska vlastnictví majetku se rozlišuje technické zhodnocení provedené na vlastním majetku a provedené nájemcem na najatém majetku.

Podle Štohla (2019, s. 55) „*v praxi často dochází k záměně pojmů technické zhodnocení a oprava či údržba. Taková záměna ovlivní nejen účetní výsledek hospodaření, ale také základ daně. Zatímco opravy a udržování se účtují do nákladů jednorázově, takže jejich hodnota plně ovlivní výsledek hospodaření v okamžiku, kde se o úpravě účtuje, technické zhodnocení se do nákladů zúčtovává postupně prostřednictvím odpisů*“.

3.5 Pořízení a evidence dlouhodobého majetku

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek může účetní jednotka pořídit několika způsoby. Podle Kovanicové (2000) patří mezi hlavní způsoby:

- nákup od dodavatele;
- vytvořením vlastní činností ve vlastní režii;
- bezúplatné nabytí (darování);
- vkladem společníka;
- směnnou smlouvou;
- přeražením z osobního užívání do podnikání.

Podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. (s. 43) „*se dlouhodobým majetkem stává pořizovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání. Způsobilost k užívání se rozumí dokončení pořizovaného majetku, splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro užívání. Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení*“.

Pořízení dlouhodobého majetku může být financováno například z finančních prostředků, které má podnik v pokladně nebo na bankovním účtu, z poskytnutého úvěru nebo z poskytnuté zálohy dodavateli (Štohl, 2019).

Pořizovaný nový dlouhodobý majetek se v průběhu pořizování sleduje na účtech určených pro pořizování tohoto majetku a poté co je plně funkční a připravený k užívání (způsobilý k provozu) se převede na příslušné analytické účty (Kovanicová, 2000).

Po zařazení dlouhodobého majetku do užívání je potřeba vést analytickou evidenci. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví uvádí, jak má účetní jednotka vést analytickou evidenci jednotlivých složek dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a jaké má sledovat informace k identifikaci každé složky tohoto majetku.

Analytická evidence dlouhodobého majetku se vede:

- podle jeho jednotlivých složek;
- podle účelu stanoveného právními předpisy;
- podle požadavků vlastního řízení.

V praxi „*se evidence v praxi vede na inventárních kartách a základní evidenční jednotkou dlouhodobého majetku je inventární předmět*“ (Štohl, 2019, s. 75).

3.6 Inventarizace dlouhodobého majetku

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví uvádí, že proces inventarizace dlouhodobého majetku slouží k zjišťování skutečného stavu majetku a závazků a k ověřování, zda skutečný stav odpovídá stavu majetku v účetnictví. Tyto stavy se zaznamenávají v inventurních soupisech a zjišťují se fyzickou nebo dokladovou inventurou. Inventarizací podléhá veškerý dlouhodobý majetek. Účetní jednotky mají povinnost dokázat provedení inventarizace majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení. Inventarizace se provádí k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka jako řádná nebo mimořádná.

Podle Haas Kubátové (2021) je v případě dlouhodobého majetku inventura prováděna fyzicky u dlouhodobého hmotného majetku a pokud je to možné i u dlouhodobého nehmotného majetku. Při fyzických inventurách zjišťujeme skutečné stavy účtů přepočítáváním, převážením, měřením. Při dokladových inventurách ověřujeme zůstatky převážně u položek nehmotné povahy, jedná se o závazky, pohledávky, časové rozlišení nebo rezervy. Výsledky z inventarizací jsou tzv. inventurní soupisy na které zaznamenává inventurní komise stavy majetku, které jsou poté srovnávány se stavy účetními. Inventurní soupisy musí obsahovat podpisy odpovědných osob, způsoby zjištění skutečných stavů, datum zahájení a ukončení inventarizace a den k němuž je sestavena účetní závěrka podniku.

Účetnictví podnikatelů (2017) uvádí, že pokud je při inventarizaci zjištěna neshoda mezi účetním a skutečným stavem majetku, jedná se o inventarizační rozdíl. Inventarizační rozdíl může být situace, kdy je skutečný stav nižší než stav v účetnictví, tím se rozumí manko. Opačným případem může být přebytek, kdy je skutečný stav vyšší než v účetnictví. Účetní jednotky vyúčtují tyto rozdíly do účetního období, za které inventarizace provádí.

3.7 Vyřazení dlouhodobého majetku

Podle Účetnictví podnikatelů (2017) se dlouhodobý majetek vyřazuje zejména prodejem, z důvodu likvidace, bezúplatného převodu, jiným bezúplatným převodem nebo také přeřazením z osobního užívání do podnikání. U vyřazení se zjišťuje, zda byl majetek plně odepsán.

Müllerová (2016) uvádí, že vyřazení dlouhodobého majetku může mít daňové dopady, zejména pokud má majetek, který se má vyřadit, neúplně odepsanou účetní nebo daňovou hodnotu. V případě neúplného odpisu majetku je nutné jednorázově odepisovat zůstatkovou cenu do nákladů.

Kovanicová (2000) tvrdí, že je potřeba, aby byl majetek vždy vyřazen z evidence, to platí pro jeho pořizovací cenu i pro oprávky. Jestliže se u odpisovaného majetku objeví zůstatková cena, je potřeba provést jednorázový odpis z účtu opravek. Pokud se na majetek neuplatňují odpisy, zúčtuje se jeho vyřazení v pořizovací ceně.

3.8 Význam odepisování majetku

Podle Müllerové (2016) se náklady na pořízení dlouhodobého majetku přenášejí prostřednictvím jeho odepisování do výsledku hospodaření (účetní odpisy) a do základu daně z příjmů (daňové odpisy). Problematiku účetního odepisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku řeší Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 28, § 56 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. a Český účetní standard č. 013. Vzhledem k tomu, že se dlouhodobý majetek postupným užíváním fyzicky i morálně (zastarávání aktiv v důsledku technického pokroku) opotřebovává, musí se toto opotřebení vypočítat a zohlednit v účetnictví. Do účetnictví se zahrnují vždy jen účetní odpisy z důvodu dodržení věrného a poctivého zobrazení finanční situace účetní jednotky.

Podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. mají účetní odpisy odpovídat reálnému opotřebení majetku, a proto způsob jejich výpočtu je v pravomoci podniku. Odpisovaný nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek nebo jeho části se odepisuje z ocenění stanoveného v §47, §61, §61a a v §25 a §27 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví postupně v průběhu jeho používání. Průběh používání může být vyjádřen i jinak než ve vazbě na čas, například na výkony. Pro odepisování lze použít metodu stanovenou v §56a.

Problematiku daňových odpisů řeší Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v §26-32. Daňové odpisy nepřihlízejí ke specifickým podmínkám podniku. Daňové odpisy se zjišťují mimo soustavu účetních zápisů.

Podle Kelblové (2002) se výše účetních a daňových odpisů bude málokdy shodovat v důsledku následujících rozdílů v pojetí daňových a účetních odpisů:

- daňové odpisy nejsou obligatorním (povinným) výdajem, poplatník není povinen daňově odpisovat nebo může zahájit odepisování později nebo lze odepisování přerušit na libovolnou dobu;
- z důvodu dodržení věrného obrazu skutečnosti lze říci, že účetní odpisy jsou povinné
- daňový zákon stanovuje konkrétní sazby či koeficienty, kdežto účetní předpisy stanovení sazeb nechávají na účetní jednotce;
- účetně se začíná odepisovat od měsíce následujícího po uvedení odepisovaného majetku do provozu, kdežto daňové odpisy stanovují odpis pro první rok (rok pořízení) bez ohledu na konkrétní měsíc pořízení.

3.9 Nositelé odpisů

Podle účetního pohledu uvedeného v §28 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví odepisují dlouhodobý majetek účetní jednotky, které o něm účtují a odpisují v souladu s účetními metodami, pokud není stanoveno jinak, a zároveň mají

- vlastnické právo nebo jiné právo k majetku;
- hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samospráv.

Uvedený majetek je odepisován účetní jednotkou, která ho úplatně nebo bezúplatně poskytuje jiné osobě k užívání, zejména na základě smlouvy o nájmu nebo smlouvy o výpůjčce a odpisy se provádějí jen do výše, která odpovídá jeho ocenění v účetnictví.

Z hlediska daně z příjmů má právo odepisovat hmotný majetek pouze subjekt, který má vlastnické právo k majetku. Dále organizace, které mohou hospodařit s majetkem státu, obce, podílové a svěřenské fondy. V případě technického zhodnocení pronajatého majetku hrazené nájemcem, může odepisovat na základě smlouvy nájemce.

3.10 Účetní odpisy

Prudký (2019) tvrdí, že se dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek účetně odepisuje na základě odpisového plánu, které jsou účetní jednotky povinny sestavovat a na jehož podkladě provádějí odepisování majetku v průběhu jeho používání. Sazby účetních odpisů si stanovuje účetní jednotka sama s ohledem na opotřebení majetku. Nejčastěji se stanovují z hlediska času, kdy se vypočítávají podle předpokládané doby použitelnosti majetku nebo se vychází z předem stanovené výše výkonů pomocí metody výkonových odpisů.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. definuje způsob účetního odepisování. V § 56 se upravují různé způsoby odepisování, které mohou být vyjádřeny jinak než ve vazbě na čas, například na výkony (praktickým příkladem může být počet výrobků u výrobního stroje na základě celkové výrobní kapacity udávané výrobcem). Dále se zde uvádí, že s ohledem na významnost a věrný poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace může účetní jednotka při odepisování majetku zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu. Je to odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících. Odpisovou cenou je pak pořizovací cena dlouhodobého majetku snižená o tuto zbytkovou hodnotu. Podle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví §28 lze odepisovat:

- dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání nebo používání, majetek odepisuje též oprávněná osoba, pokud o majetku účtuje;
- technické zhodnocení u účetní jednotky, která dlouhodobý odepisovaný majetek úplatně nebo bezúplatně užívá a provedla na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet;
- soubor hmotných movitých věcí se samostatným technickoekonomickým zhodnocením určením jako jeden celek.

Podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. se mezi majetek, který se neodepisuje řadí zejména pozemky, umělecká díla, nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a technické zhodnocení, finanční majetek, zásoby nebo také pohledávky.

Kovanicová (2000) uvádí, že další možností, kterou nabízí účetní předpisy při odepisování dlouhodobého majetku, je použití tzv. metody komponentního odepisování. V tom případě se majetek rozdělí na části, u nichž se významně liší doba použitelnosti. Každá komponenta se pak odepisuje v průběhu používání samostatně. Při výměně komponenty se ocenění majetku sníží o vyšší ocenění vyřazované komponenty a zvýší o vyšší ocenění nově zařazované komponenty.

3.10.1 Odpisový plán

Každá účetní jednotka je podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. povinna stanovit pro veškerý dlouhodobý majetek odpisový plán. Přesné vymezení pojmu a obsahu odpisového plánu v zákoně nenalezneme. Odpisový plán může zahrnovat specifickou část, kde jsou detailně popsány jednotlivé kategorie majetku a jejich rozdělení a metodickou část, ve které se stanoví metody, sazby a doby pro účetní odpisy. Tento plán musí být pravidelně aktualizován v souladu s užíváním majetku a s případnými změnami v průběhu jeho užívání. S ohledem na důležitost vytváření přesného obrazu účetní jednotky a finanční situace, má možnost zahrnout předpokládanou zbytkovou hodnotu při odepisování majetku. Předpokládaná zbytková hodnota je definována jako kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v době plánovaného vyřazení majetku, například prostřednictvím prodeje, po odečtení očekávaných nákladů.

3.10.2 Metody účetního odepisování

➤ Časová metoda odepisování

Používají se tři základní varianty odepisování:

1. Rovnoměrné účetní odpisy

Podle Valoucha (2012) je varianta rovnoměrných účetních odpisů vhodná pro majetek, který se opotřebovává lineárně po celou dobu používání a tím dochází k pravidelnému snižování hodnoty. Při výpočtu ročního odpisu je nutno zohlednit počet odepisovaných měsíců v roce. Datum uvedení majetku do užívání bude totiž ovlivňovat výši odpisu v prvním a posledním roce odepisování.

Vzorec pro výpočet je následující:

$$\text{odpis} = \frac{VC}{t} * \text{počet měsíců odepisování v daném roce}$$

VC = vstupní cena

t = doba odepisování v měsících

2. Zrychlené účetní odpisy

Valouch (2012) tvrdí, že způsob zrychlených účetních odpisů je vhodný pro majetek, který ztrácí hodnotu zejména morálním zastaráváním. Ke ztrátě hodnoty dochází nejrychleji v prvních letech odepisování, a proto je největší roční odpis v prvním roce, nejnižší v posledním roce.

Vzorec pro výpočet je následující:

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

VC = vstupní cena

t = doba odepisování

i = rok odepisování

3. Zpomalené účetní odpisy

Podle Valoucha (2012) je metoda zpomalených účetních odpisů vhodná pro majetek, který se znehodnocuje především ke konci svého životního cyklu. S přibývajícím roky využívání takového majetku se odpis zvyšuje.

Vzorec pro výpočet je následující:

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

VC = vstupní cena

t = doba odepisování

i = rok odepisování

➤ Výkonová metoda odepisování

Valouch (2012) uvádí, že výkonová metoda odepisování se uplatní u majetku, jehož doba životnosti je spojena s mírou jeho využívání. Typickým příkladem bývají výrobní stroje s výrobcem normovanou kapacitou.

Vzorec pro výpočet je následující:

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

VC = vstupní cena

PKVDV = počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem

➤ **Komponentní metoda odepisování**

Metodu komponentního odepisování majetku vymezuje Vyhláška č. 500/2002 Sb. Podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. se jedná o specifickou účetní metodu, kterou může účetní jednotka odpisovat stavby, byty a nebytové prostory, hmotné movité věci a soubory. Je důležité, aby byl vymezen druh majetku, u kterého bude použita metoda komponentního odepisování, průběh používání a způsob určení komponenty včetně jejího ocenění. Komponentou se rozumí část majetku, u které je důležité výše ocenění v poměru k výši ocenění celého majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku.

3.11 Daňové odpisy

Zákonné ustanovení týkající se odpisů lze nalézt v §26-§33 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů se hmotným majetkem stávají věci uvedené do provozu. Od tohoto momentu lze zahájit odepisování hmotného majetku a technického zhodnocení. Odepisování je popsáno jako zahrnování odpisů do nákladů k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Prudký (2019) uvádí, že souhrnná výše odpisů uplatněná v jednotlivých letech nesmí převýšit hodnotu majetku vyjádřenou jeho vstupní cenou, případně technickým zhodnocením. Platí rovněž zásada, že náklady na majetek se můžou promítnout do nákladů jen jednou.

Podle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů zatřídí poplatník svůj majetek v prvním roce odepisování do jedné z 6 odpisových skupin, přiřadí mu dobu odepisování a rozhodne se pro způsob odepisování (rovnoměrný, zrychlený nebo případně mimořádný). Způsob odepisování je stanoven pro každý nově pořízený majetek a nemůže být během odepisování měněn. Daňový zákon určí, v jakých případech lze majetek z odepisování

vyložit ve výši ročního odpisu a v jakém případě umožnit jeho odepsání v rozsahu jedné poloviny ročního odpisu.

3.11.1 Rovnoměrné odepisování

Podle Prudkého (2019) je rovnoměrné neboli lineární odepisování nejjednodušší a nejpoužívanější způsob odpisů. Jedná se o daňovou metodu odepisování, při níž se určuje roční odpis hmotného majetku pro dané zdaňovací období na základě přiřazení maximálních ročních odpisových sazeb pro jednotlivé odpisové skupiny. Sazby se liší v závislosti na typu činnosti poplatníka a roku odepisování majetku (případně technického zhodnocení). Odpis se vypočítává jako násobek vstupní ceny a přidělené roční odpisové sazby.

Zákon umožňuje použití nižších sazeb a prodloužení doby odepisování. Tuto možnost nemohou využít všichni poplatníci (například poplatníci uplatňující výdaje paušálem).

Tabulka 1 Maximální roční odpisové sazby při rovnoměrném odepisování (%)

Odpisová skupina	Minimální doba odepisování	Sazba v prvním roce odepisování	Sazba pro další roky odepisování	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	3 roky	20	40	33,3
2	5 let	11	22,25	20
3	10 let	5,5	10,5	10
4	20 let	2,15	5,15	5
5	30 let	1,4	3,4	3,4
6	50 let	1,02	2,02	2

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

Vzorec pro výpočet ročního odpisu v prvním roce:

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{100} * \text{roční odpisová sazba v prvním roce}$$

Vzorec pro výpočet ročního odpisu v dalších letech:

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{100} * \text{roční odpisová sazba v dalších letech}$$

Vzorec pro výpočet ročního odpisu pro zvýšenou vstupní cenu:

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{100} * \text{roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu}$$

3.11.2 Zrychlené odepisování

Prudký (2019) uvádí, že daňová metoda zrychleného odepisování má degresivní průběh a odráží skutečnosti, že hodnota majetku klesá nejvíce v prvních letech jeho užívání, zatímco v dalších letech hodnota klesá pomaleji. Proto tato metoda umožňuje poplatníkovi odepsat v počátečních letech odepisování větší hodnotu, než je tomu u rovnoměrného odepisování. To se samozřejmě odráží na výši odpisů v závěru odepisování, kdy se hodnota odpisu stále snižuje. Při degresivním odepisování se stanoví odpisy hmotného majetku různě pro první rok a další léta odepisování a odlišně pro majetek s provedeným technickým zhodnocením, a to v roce provedení technického zhodnocení a v následujících letech. Zákon stanovuje, jak se počítají zrychlené daňové odpisy pomocí koeficientů pro dané odpisové skupiny a roky odpisu.

Tabulka 2 Koeficienty pro zrychlené odepisování

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

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

Vzorec pro výpočet ročního odpisu v prvním roce odepisování:

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient v prvním roce odepisování}}$$

Vzorec pro výpočet ročního odpisu v dalších letech:

roční odpis

$$= \frac{2 * \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient v dalších letech odepisování} - \text{dosavadní počet let odepisování}}$$

Vzorec pro výpočet ročního odpisu pro zvýšenou zůstatkovou cenu:

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu}}$$

Tabulka 3 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1.roce odepisování (%)

Odpisová skupina	Sazba v prvním roce odepisování	Sazba pro další roky odepisování	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

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

Kromě výše uvedených postupů pro výpočet odpisů lze podle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů zvýšit odpis v prvním roce o 10, 15 nebo 20 % vstupní ceny (je specifikováno formou tabulek přímo v zákoně u rovnoměrných odpisů a slovně popsáno u zrychlených). Toto navýšení platí pouze u vybraných druhů majetku. Tento postup se může uplatňovat u rovnoměrného i zrychleného odepisování a může ho použít pouze poplatník, který je jeho vlastníkem. Podmínkou je, aby byl dlouhodobý majetek zařazen v 1 až 3 odpisových skupinách. Roční odpisovou sazbu nelze uplatnit například u letadel nebo osobních automobilů.

3.11.3 Mimořádné odpisy

Podle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů §30a mají mimořádné odpisy podstatný význam ve změně odepisování. Hlavní změnou je výrazné zkrácení celkové doby odepisování. Mimořádné odpisy lze uplatnit pouze u majetku, který je zařazený v 1. nebo 2. odpisové skupině.

Hmotný majetek, který je pořízený v době od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2023 a je zařazený v 1. odpisové skupině může poplatník odepsat rovnoměrně do 100 % vstupní ceny za 12 měsíců. Hmotný majetek, který je zařazený ve 2. odpisové skupině a pořízený ve stejném období může poplatník odepsat do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců. Za prvních 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku a za dalších následujících 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně nebo do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku. U obou odpisových skupin musí být poplatník prvním odpisovatelem majetku a musí odepisovat bez přerušení. Odpisy se stanovují s přesností na měsíce. Poplatník musí zahájit odepisování následující měsíc po dni, ke kterému byly splněny podmínky pro odepisování.

3.12 Oprávky

Podle Bartuškové (2021) se snížená hodnota majetku v důsledku opotřebení zohledňuje nepřímo, prostřednictvím opravek. Oprávky lze vyjádřit jako souhrn veškerých odpisů provedených během používání konkrétního majetku. Vede to k přehlednému vykázání dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v rozvaze. Rozdíl mezi oceněním majetku a opravkami vyjadřuje jeho zůstatkovou hodnotu.

4 Vlastní práce

V analytické části jsou zpracovány příklady dlouhodobého majetku a metody jeho odepisování v nespecifikované, fiktivní účetní jednotce, účtující v soustavě podvojného účetnictví pro podnikatele.

Vnitropodniková směrnice pro vedení účetnictví specifikuje finanční limity pro zařazení do dlouhodobého majetku. Dlouhodobý hmotný majetek je ve směrnici definován jako majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a v pořizovací ceně nad 40 000 Kč. Majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a menší nebo roven 40 000 Kč je považován za drobný hmotný majetek, není vykazován jako stálé aktivum a stává se nákladem v momentě pořízení. Aby nedošlo k narušení věrného zobrazení majetku v účetních výkazech, při nákupu většího objemu tohoto druhu majetku (např. vybavení novým majetkem) se náklady na jeho pořízení časově rozliší podle předpokládané doby použitelnosti. Dlouhodobý nehmotný majetek je ve směrnici definován jako majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a v pořizovací ceně nad 100 000 Kč. Směrnice považuje za technické zhodnocení zásahy do majetku, které v případě dlouhodobého hmotného majetku převýší v úhrnu 40 000 Kč a v případě dlouhodobého nehmotného majetku 100 000 Kč za účetní období. Technické zhodnocení najaté budovy je odpisováno v souladu se zněním nájemní smlouvy.

Podle platného znění Zákona č 586/1992 Sb., o daních z příjmů pro rok 2023 je limit pro hmotný majetek 80 000 Kč. V roce 2023 odpisy nehmotného majetku zákon nespecifikuje a pro daňové účely uznává účetní odpisy.

Účetní jednotka začíná počítat účetní odpisy následující měsíc po datu zařazení majetku do užívání.

V roce 2023 účetní jednotka pořídila níže uvedený dlouhodobý majetek. U každého majetku je uveden způsob pořízení, datum zařazení majetku do užívání, případné technické zhodnocení.

Dlouhodobý majetek je evidován v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení včetně případných nákladů na clo, dopravu a dalších nákladů, které mohou být s pořízením spojené nebo vlastními náklady, pokud by byl majetek vytvořen ve vlastní režii.

Pro účely zařazení majetku do odpisových skupin pro daňové odpisy, se vychází z Přílohy č. 1 k Zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů – Třídění hmotného majetku do odpisových skupin.

Pro každé nakoupené aktivum je vybrána vhodná metoda účetního a daňového odepisování a následně sestavený odpisový plán. V průběhu vybírání metod odepisování jsou uváděny jednotlivé metody, jejich výpočty a jejich finanční dopady. Poté jsou popsána zdůvodnění pro výběr zvolené metody.

Tabulka 4 Seznam nově zařazeného majetku do užívání v roce 2023

invent. číslo	název	pořizovací cena	datum zařazení	způsob pořízení
80	Kopírka	50 000	04.08.2023	Nákup
81	Notebook	82 000	16.02.2023	Nákup
82	Výrobní stroj A	2 000 000	20.06.2023	Nákup
83	Výrobní stroj B s komponentou	2 000 000	25.06.2023	Nákup
84	Nákladní automobil	1 500 000	10.04.2023	Nákup
85	TZ pronajaté budovy	10 000 000	02.10.2023	Nákup
86	Účetní software	120 000	07.07.2023	Vytvořen ve vlastní režii

Zdroj: vlastní zpracování

Poznámka k tabulce č. 4: V případě účetního softwaru vytvořeného ve vlastní režii se nejedná o pořizovací cenu, ale o vlastní náklady.

Účetní jednotka pořídila během roku 2023 celkem 7 aktiv. Každé aktivum je evidováno pod jednoznačným inventárním číslem.

Na základě finančních limitů bude účetní software zahrnut do dlouhodobého nehmotného majetku a ostatní aktiva do dlouhodobého hmotného majetku.

Účetní software vytvořila účetní jednotka vlastní činností a pro jeho ocenění použila vlastní náklady. Vlastními náklady se rozumí přímé a nepřímé náklady. Ostatní aktiva byla pořízena od externích dodavatelů a jsou oceněna pořizovací cenou včetně případných vedlejších pořizovacích nákladů.

4.1 Metody odepisování dlouhodobého hmotného majetku

Příklad č. 1 – Metody odepisování kopírky

Dne 4. 8. 2023 účetní jednotka zařadila do evidence používaného majetku kopírku v pořizovací ceně 50 000 Kč. V souladu s vnitropodnikovou směrnicí je kopírka s pořizovací cenou 50 000 Kč zařazena do dlouhodobého hmotného majetku. Majetek nedosahuje limitu pro definici hmotného majetku podle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a v důsledku toho se za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů považují účetní odpisy.

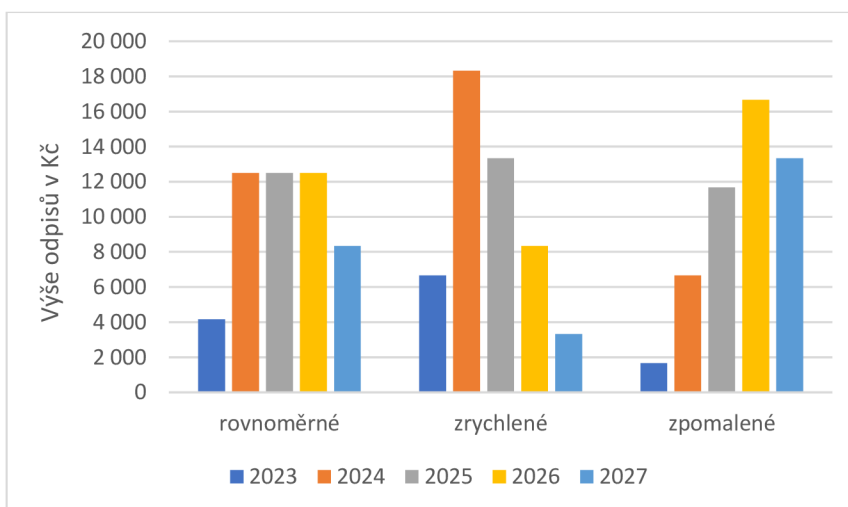
Dobu odepisování stanovila účetní jednotka na 4 roky.

Tabulka 5 Účetní metody odepisování kopírka (Kč)

Účetní metody odepisování				
rok odpisu	počet měsíců	rovnoměrné	zrychlené	zpomalené
2023	4	4 167	6 667	1 667
2024	12	12 500	18 333	6 667
2025	12	12 500	13 333	11 667
2026	12	12 500	8 333	16 667
2027	8	8 333	3 333	13 333
celkem	48	50 000	50 000	50 000

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vlastní zpracování

Graf 1 Porovnání účetních metod odpisů z tabulky č. 5 (Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

Zhodnocení vybrané účetní metody odepisování

Rozdíly v jednotlivých metodách odepisování nejsou významné z hlediska dopadu na výsledek hospodaření, na základ daně a rychlejší reinvestici. Morální zastarávání, pro volbu zrychlených odpisů, není relevantní (předpokládána je plná funkčnost po celou dobu odepisování). Náběh do provozu je také okamžitý, takže není důvod pro zpomalené odpisy. Nelze využít mimořádné odpisy, které by se nabízely, protože pro daňové účely se použijí účetní odpisy. Účetní jednotka zvolila pro účetní i daňové odepisování metodu rovnoměrného odepisování.

Zvolená účetní metoda odepisování – rovnoměrná:

$$\text{Výpočet rok 2023: roční odpis} = \frac{50\,000}{48} * 4$$

$$\text{Výpočet rok 2024: roční odpis} = \frac{50\,000}{48} * 12$$

$$\text{Výpočet rok 2025: roční odpis} = \frac{50\,000}{48} * 12$$

$$\text{Výpočet rok 2026: roční odpis} = \frac{50\,000}{48} * 12$$

$$\text{Výpočet rok 2027: roční odpis} = \frac{50\,000}{48} * 8$$

Tabulka 6 Odpisový plán kopírka (Kč)

Odpisový plán				
Název:		Kopírka		
Pořizovací cena:		50 000		
Datum zařazení:		04.08.2023		
Rok	Pořizovací cena	Roční účetní odpis	Oprávký	Účetní zůstatková cena
2023	50 000	4 167	4 167	45 833
2024	50 000	12 500	16 667	33 333
2025	50 000	12 500	29 167	20 833
2026	50 000	12 500	41 667	8 333
2027	50 000	8 333	50 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Příklad č. 2 – Metody odepisování notebooku

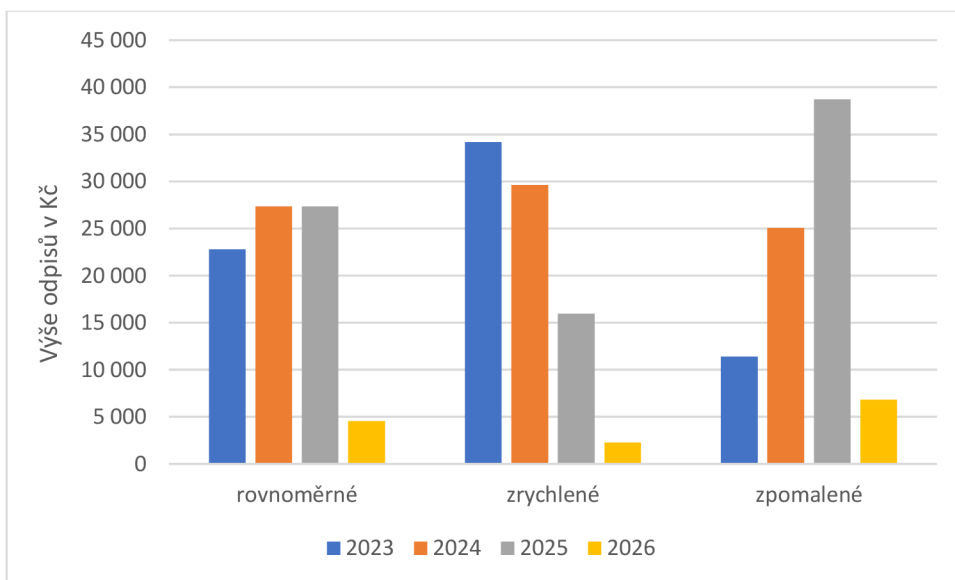
Dne 16. 2. 2023 účetní jednotka zařadila do evidence používaného majetku notebook v pořizovací ceně 82 000 Kč. Interní politikou účetní jednotky je provádět obnovu osobních počítačů po 3 letech, doba použití je 3 roky. Pro účely daňových odpisů je majetek zařazen do první odpisové skupiny.

Tabulka 7 Účetní metody odepisování notebook (Kč)

Účetní metody odepisování					
rok odpisu	počet měsíců	rovnoměrné	zrychlené	zpomalené	výkonové
2023	10	22 778	34 167	11 389	n/a
2024	12	27 333	29 611	25 056	n/a
2025	12	27 333	15 944	38 722	n/a
2026	2	4 556	2 278	6 833	n/a
celkem	36	82 000	82 000	82 000	

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vlastní zpracování

Graf 2 Porovnání účetních metod odpisů z tabulky č. 7 (Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

Zhodnocení vybrané účetní metody odepisování

Výkonovou metodu nelze použít, je nutno zvolit jednu z časových metod. Vzhledem k morálnímu zastarávání výpočetní techniky obecně se nabízí vybrat zrychlenou metodu odepisování. Z hlediska hodnoty majetku, doby jeho využitelnosti nemají rozdíly v důsledku použití jednotlivých metod významný dopad na hospodaření účetní jednotky a věrné zobrazení hodnoty aktiv ve výkazech. Z důvodu zjednodušení administrativy byla zvolena metoda rovnoměrného odepisování.

Zvolená účetní metoda odepisování – rovnoměrná:

$$\text{Výpočet rok 2023: roční odpis} = \frac{82\,000}{36} * 10$$

$$\text{Výpočet rok 2024: roční odpis} = \frac{82\,000}{36} * 12$$

$$\text{Výpočet rok 2025: roční odpis} = \frac{82\,000}{36} * 12$$

$$\text{Výpočet rok 2026: roční odpis} = \frac{82\,000}{36} * 2$$

Tabulka 8 Daňové metody odepisování notebook (Kč)

Daňové metody odepisování				
rok odpisu	rovnoměrné	zvýšení 10 %	zrychlené	zvýšení o 10 %
2023	16 400	24 600	27 333	35 533
2024	32 800	28 700	36 444	30 978
2025	32 800	28 700	18 222	15 489
celkem	82 000	82 000	82 000	82 000

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

Zhodnocení vybrané daňové metody odepisování

Pro daňové účely byla zvolena metoda zrychleného odepisování s využitím možnosti dané daňovým zákonem navýšení o 10 % v prvním roce pro odpisovou skupinu 1, která je daňově nejvýhodnější.

Zvolená daňová metoda odepisování - zrychlená s navýšením 10 %:

$$\text{Výpočet rok 2023} = \text{odpis} = \frac{82\,000}{3} + (82\,000 * 0,1)$$

$$\text{Výpočet rok 2024} = \text{odpis} = 2 * \frac{82\,000 - 35\,533}{(4-1)}$$

$$\text{Výpočet rok 2025} = \text{odpis} = 2 * \frac{82\,000 - 35\,533 - 30\,978}{(4-2)}$$

Tabulka 9 Odpisový plán notebook (Kč)

Odpisový plán						
Název:	Notebook					
Pořizovací cena:	82 000					
Datum zařazení:	16.02.2023					
Rok	Pořizovací cena	Roční účetní odpis	Oprávký	Účetní zůstatková cena	Roční daňový odpis	Daňová zůstatková cena
2023	82 000	22 778	22 778	59 222	24 600	57 400
2024	82 000	27 333	50 111	31 889	28 700	28 700
2025	82 000	27 333	77 444	4 556	28 700	0
2026	82 000	4 556	82 000	0		

Zdroj: vlastní zpracování

Příklad č. 3 – Metody odepisování výrobního stroje A

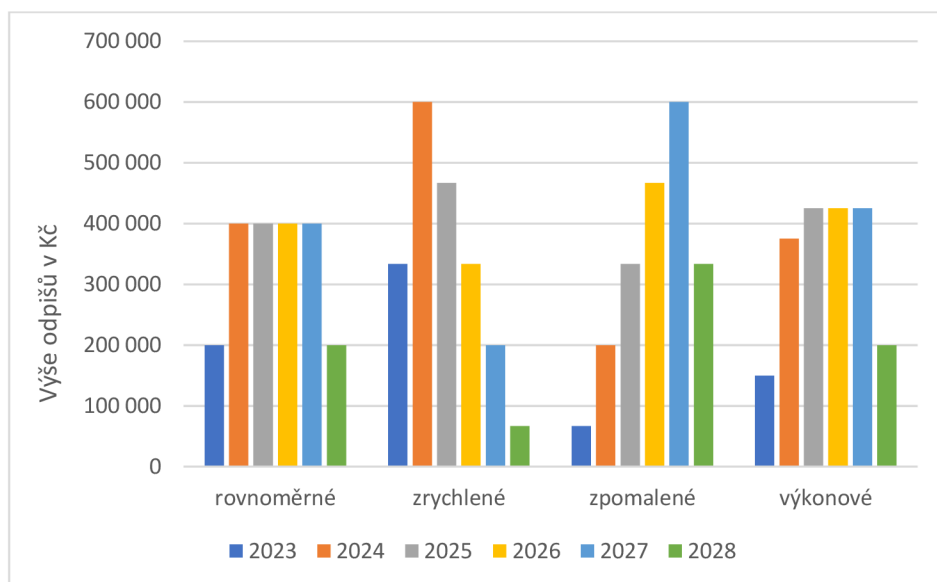
Dne 20. 6. 2023 účetní jednotka zařadila do evidence používaného majetku výrobní stroj A v pořizovací ceně 2 000 000 Kč. Pro účely daňových odpisů je majetek zařazen do druhé odpisové skupiny. Využitelnost je dána celkovou výrobní kapacitou udávanou výrobcem na 400 000 ks. Předpokládaná doba použití je 5 let. Počet výrobků v jednotlivých letech je založen na plánované výrobě. Reálné odpisy budou stanoveny na základě skutečně vyrobených kusů.

Tabulka 10 Účetní metody odepisování výrobní stroj A (Kč)

Účetní metody odepisování						
rok odpisu	počet měsíců	rovnoměrné	zrychlené	zpomalené	výkonové	počet výrobků
2023	6	200 000	333 333	66 667	150 000	30 000
2024	12	400 000	600 000	200 000	375 000	75 000
2025	12	400 000	466 667	333 333	425 000	85 000
2026	12	400 000	333 333	466 667	425 000	85 000
2027	12	400 000	200 000	600 000	425 000	85 000
2028	6	200 000	66 667	333 333	200 000	40 000
celkem	60	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	400 000

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vlastní zpracování

Graf 3 Porovnání účetních metod odpisů z tabulky č. 10 (Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

Zhodnocení vybrané účetní metody odepisování

Zrychlené nebo zpomalené odpisy nezohledňují využívání stroje. Z hlediska plánování předpokládané výroby se výkonové metodě nejvíce přibližují rovnoměrné odpisy (v prvním a posledním roce využitelnost pouze po část roku, po zaběhnutí výroby je odpis v dalších letech podobný viz graf č. 3), ale protože se odpisy nakonec budou počítat podle skutečně vyrobených kusů, tak výkonová metoda odepisování nejlépe odráží skutečné opotřebení stroje v důsledku jeho používání. Navíc v případě snížení výroby nebo jejího přerušení (např. z důvodu přerušení neplánované výroby nebo opravy stroje) se jeho

využitelnost prodlouží. Reálné opotřebení nejlépe vyjadřuje výkonová metoda, která zohledňuje počet vyrobených kusů.

Zvolená účetní metoda odepisování – výkonová:

$$\text{Výpočet rok 2023: roční odpis} = \frac{2\,000\,000}{400\,000} * 30\,000$$

$$\text{Výpočet rok 2024: roční odpis} = \frac{2\,000\,000}{400\,000} * 75\,000$$

$$\text{Výpočet rok 2025: roční odpis} = \frac{2\,000\,000}{400\,000} * 85\,000$$

$$\text{Výpočet rok 2026: roční odpis} = \frac{2\,000\,000}{400\,000} * 85\,000$$

$$\text{Výpočet rok 2027: roční odpis} = \frac{2\,000\,000}{400\,000} * 85\,000$$

$$\text{Výpočet rok 2028: roční odpis} = \frac{2\,000\,000}{400\,000} * 40\,000$$

Tabulka 11 Daňové metody odepisování výrobní stroj A (Kč)

Daňové metody odepisování				
rok odpisu	rovnorné	daňový štít	zrychlené	daňový štít
2023	220 000	46 200	400 000	84 000
2024	445 000	93 450	640 000	134 400
2025	445 000	93 450	480 000	100 800
2026	445 000	93 450	320 000	67 200
2027	445 000	93 450	160 000	33 600
celkem	2 000 000	420 000	2 000 000	420 000

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

Zhodnocení vybrané daňové metody odepisování

U daňových metod odepisování nedochází k zohlednění počtu vyrobených výrobků. Z důvodu využití možnosti reinvestic zvolila účetní jednotka zrychlenou metodu odepisování.

Zvolená daňová metoda odepisování – zrychlená:

$$\text{Výpočet rok 2023: roční odpis} = \frac{2\,000\,000}{5}$$

$$\text{Výpočet rok 2024: roční odpis} = 2 * \frac{2\,000\,000 - 400\,000}{6-1}$$

$$\text{Výpočet rok 2025: roční odpis} = 2 * \frac{2\,000\,000 - 400\,000 - 640\,000}{6-2}$$

$$\text{Výpočet rok 2026: roční odpis} = 2 * \frac{2\,000\,000 - 400\,000 - 640\,000 - 480\,000}{6-3}$$

$$\text{Výpočet rok 2027: roční odpis} = 2 * \frac{2\,000\,000 - 400\,000 - 640\,000 - 480\,000 - 320\,000}{6-4}$$

Výpočet pro daňový štít rovnoměrných a zrychlených odpisů

daňový štít = roční odpis * sazba daně (21 %)

Tabulka 12 Odpisový plán výrobní stroj A (Kč)

Odpisový plán							
Název:		Výrobní stroj A					
Pořizovací cena:		2 000 000					
Datum zařazení:		20.06.2023					
Rok	Pořizovací cena	Roční účetní odpis	Oprávk	Účetní zůstatková cena		Roční daňový odpis	Daňová zůstatková cena
2023	2 000 000	150 000	150 000	1 850 000		400 000	1 600 000
2024	2 000 000	375 000	525 000	1 475 000		640 000	1 360 000
2025	2 000 000	425 000	950 000	1 050 000		480 000	1 520 000
2026	2 000 000	425 000	1 375 000	625 000		320 000	1 680 000
2027	2 000 000	425 000	1 800 000	200 000		160 000	1 840 000
2028	2 000 000	200 000	2 000 000	0		2 000 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Příklad č. 4 – Metody odepisování výrobního stroje B s komponentou

Účetní jednotka dne 25. 6. 2023 zařadila do evidence používaného majetku další výrobní stroj. V tomto případě s významnou komponentou a odlišnou dobou odepisování. Doba odepisování je stanovena na 5 let. Pořizovací cena celého výrobního stroje je 2 000 000 Kč včetně komponenty. Součástí stroje je významná komponenta za 500 000 Kč, která bude potřeba vyměnit po třech letech. Pro účely daňových odpisů je majetek zařazen do druhé odpisové skupiny.

Pro srovnání jednotlivých účetních metod je nejdříve uváděna metoda komponentního odepisování. Komponenta je odepisována samostatně od zbylé části majetku a je použito rovnoměrné odepisování na základě počtu měsíců pro komponentu i zbylou část. Odpisy původní a vyměněné komponenty jsou uváděny samostatně.

Výměna je provedena po 36 měsících za stejnou pořizovací cenu a účetní jednotka pokračuje dále v odpisech stejným způsobem jako u původní komponenty (rozlišení podle počtu měsíců).

Tabulka 13 Účetní metoda odepisování při využití komponentní metody výrobní stroj B s komponentou (Kč)

Účetní metoda odepisování							
rok odpisu	počet měsíců	odpis bez komponenty	počet měsíců	odpis původní komponenty	počet měsíců	odpis vyměněné komponenty	celkový naklad
2023	6	150 000	6	83 333			233 333
2024	12	300 000	12	166 667			466 667
2025	12	300 000	12	166 667			466 667
2026	12	300 000	6	83 333	6	83 333	466 667
2027	12	300 000			12	166 667	466 667
2028	6	150 000			12	166 667	316 667
2029					6	83 333	83 333
celkem	60	1 500 000	36	500 000	36	500 000	2 500 000

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vlastní zpracování

Vzhledem k rozdílnému počtu let odepisování bude původní a nová komponenta odepisována po delší dobu než zbytek majetku a u samotné komponenty dojde k prodloužení odepisování.

Komponentní odepisování je volitelné a účetní jednotka si může vybrat, jestli zvolí tuto metodu nebo jinou účetní metodu.

Pro porovnání komponentní metody odepisování s jinou účetní metodou byla zvolena metoda rovnoměrného odepisování.

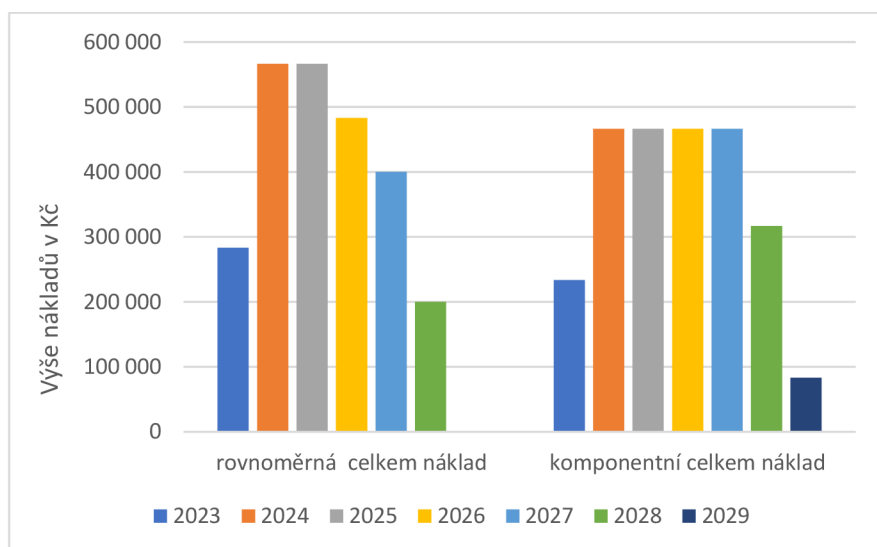
V této metodě je odpis prováděn z celé pořizovací ceny majetku a komponenta není vyčleněna a odepisována zvlášť. Na výměnu komponenty se tvoří rezerva počítaná na základě počtu měsíců.

Tabulka 14 Účetní metoda odepisování při nevyužití komponentní metody výrobní stroj B s komponentou (Kč)

Účetní metoda odepisování				
rok odpisu	počet měsíců	odpis s komponentou	rezerva na opravu	celkový náklad
2023	6	200 000	83 333	283 333
2024	12	400 000	166 667	566 667
2025	12	400 000	166 667	566 667
2026	12	400 000	83 333	483 333
2027	12	400 000		400 000
2028	6	200 000		200 000
celkem	60	2 000 000	500 000	2 500 000

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vlastní zpracování

Graf 4 Porovnání účetních metod odpisů z tabulky č. 13-14 (Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

Při porovnání obou účetních metod odepisování je zřejmý rozdíl v celkových nákladech za jednotlivé roky. U komponentní metody odepisování není potřeba tvořit rezervu a odpis původní i nové komponenty je rovnoměrně rozdělen do všech let. Na rozdíl od komponentní metody je u účetní metody rovnoměrného odepisování třeba tvořit rezervu na výměnu a v důsledku tvorby rezervy se navýší celkové náklady v prvních letech

odepisování. V této metodě se komponenty odepíší o rok dříve. Účetní jednotka zvolila metodu komponentního odepisování, protože jsou celkové náklady rozloženy rovnoměrněji do jednotlivých let viz graf č. 4.

Tabulka 15 Daňová metoda odepisování výrobní stroj B s komponentou (Kč)

Rovnoměrná daňová metoda odepisování				
rok odpisu	odpis	zůstatková cena	rezerva na opravu	celkový náklad
2023	420 000	1 580 000	100 000	520 000
2024	395 000	1 185 000	100 000	495 000
2025	395 000	790 000	100 000	495 000
2026	395 000	395 000	100 000	495 000
2027	395 000	0	100 000	495 000
celkem	2 000 000		500 000	2 500 000

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

U daňové metody je celková doba odepisování kratší než u obou účetních metod. Celkový náklad je rovnoměrně rozdělen do jednotlivých let, s výjimkou prvního roku. Účetní jednotka je prvním odpisovatelem majetku zatříděného v odpisové skupině 2 a využila navýšení možnosti navýšení odpisu o 10 % v prvním roce odepisování a v důsledku toho se navýší sazba z 11 % na 21 % a v dalších letech se sníží na 19,75 %.

Příklad č. 5 – Metody odepisování nákladního automobilu

Dne 10. 4. 2023 účetní jednotka zařadila do evidence používaného majetku nákladní automobil v pořizovací ceně 1 500 000 Kč. Předpokládaná doba použití je 5 let. Pro ilustraci vlivu technického zhodnocení na účetní a daňové odpisy se předpokládá plánované technické zhodnocení během roku 2024 v celkové hodnotě 100 000 Kč. Pro účely daňových odpisů je majetek zařazen do druhé odpisové skupiny.

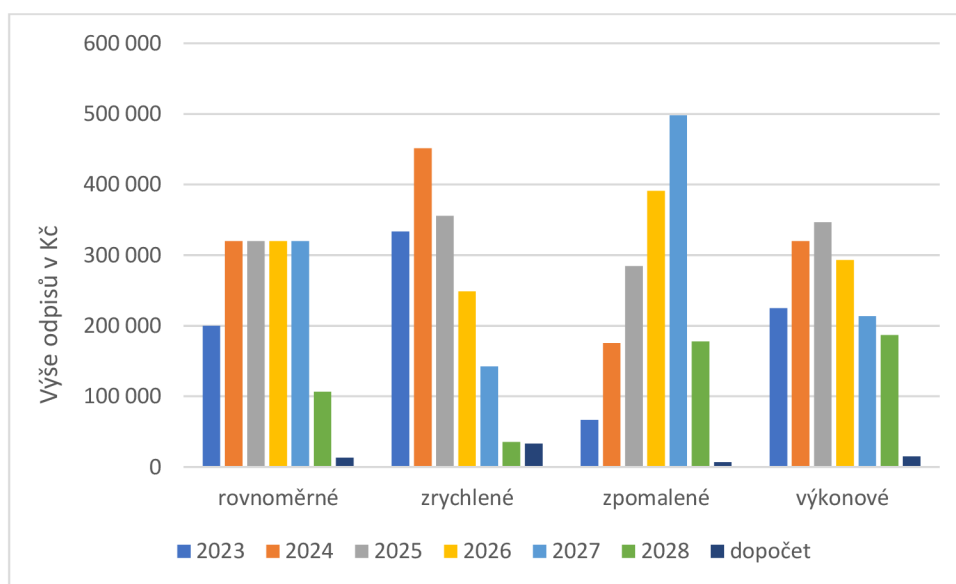
Odpisovou základnou pro výkonovou metodu odepisování je počet ujetých kilometrů stanovený na 300 000 km. Ujeté kilometry použité pro kalkulaci odpisů v níže uvedené tabulce jsou založeny na počtu odhadovaných ujetých kilometrů, které vycházejí z dat získaných při provozu tohoto druhu dopravního prostředku v minulosti. Reálné odpisy budou kalkulovány na základě skutečně ujetých kilometrů.

Tabulka 16 Účetní metody odepisování nákladní automobil s technickým zhodnocením (Kč)

Účetní metody odepisování						
rok odpisu	počet měsíců	rovnoměrné	zrychlené	zpomalené	výkonové	ujeté km
2023	8	200 000	333 333	66 667	225 000	45 000
2024	12	320 000	451 111	175 556	320 000	60 000
2025	12	320 000	355 556	284 444	346 667	65 000
2026	12	320 000	248 889	391 111	293 333	55 000
2027	12	320 000	142 222	497 778	213 333	40 000
2028	4	106 667	35 556	177 778	186 667	35 000
		13 333	33 333	6 667	15 000	2 813
celkem	60	1 600 000	1 600 000	1 600 000	1 600 000	302 813

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vlastní zpracování

Graf 5 Porovnání účetních metod odpisů z tabulky č. 16 (Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

Zhodnocení vybrané účetní metody odepisování

V případě technického zhodnocení se nabízejí dvě možnosti:

- navýšit pořizovací cenu o hodnotu technického zhodnocení a prodloužení celkové doby odepisování;
- dodržení plánované doby odepisování a rozložit odepisování technického zhodnocení po zbývajícím období využívání dopravního prostředku.

Plánované technické zhodnocení bude provedeno v počátečních letech provozu a jeho hodnota bude nízká v poměru k pořizovací ceně, tudíž nedojde k výraznému prodloužení doby odepisování (s výjimkou zrychlené metody) - viz dopočet na posledním řádku v níže uvedené kalkulaci. V případě rovnoměrné metody o 14 dnů, u výkonové metody o prodloužení nájezdu o necelých 3 000 km. O technické zhodnocení se navýší pořizovací cena a v návaznosti na užitnou funkci vozidla bude použita výkonová metoda.

Zvolená účetní metoda odepisování – výkonová:

$$\text{Výpočet rok 2023: roční odpis} = \frac{1\,500\,000}{300\,000} * 45\,000$$

$$\text{Výpočet rok 2024: roční odpis} = \frac{1\,600\,000}{300\,000} * 60\,000$$

Poznámka: v roce 2024 došlo k technickému zhodnocení o 100 000 Kč a navýšila se základna pro výpočet odpisu na 1 600 000 Kč.

$$\text{Výpočet rok 2025: roční odpis} = \frac{1\,600\,000}{300\,000} * 65\,000$$

$$\text{Výpočet rok 2026: roční odpis} = \frac{1\,600\,000}{300\,000} * 55\,000$$

$$\text{Výpočet rok 2027: roční odpis} = \frac{1\,600\,000}{300\,000} * 40\,000$$

$$\text{Výpočet rok 2028: roční odpis} = \frac{1\,600\,000}{300\,000} * (35\,000 + 2\,813)$$

Poznámka: v důsledku zvoleného postupu dojde k prodloužení doby odepisování a bude třeba najet více kilometrů, aby byl vůz plně odepsán. V tomto případě se jedná zhruba o 2 800 km.

Tabulka 17 Daňové metody odepisování nákladní automobil s technickým zhodnocením (Kč)

Daňové metody odepisování				
rok odpis	rovnoměrné	zvýšení o 10 %	zrychlené	zvýšení 10 %
2023	165 000	315 000	300 000	450 000
2024	320 000	320 000	520 000	460 000
2025	320 000	320 000	340 000	345 000
2026	320 000	320 000	226 667	230 000
2027	320 000	320 000	113 333	115 000
2028	155 000	5 000	100 000	
celkem	1 600 000	1 600 000	1 600 000	1 600 000

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

Zhodnocení vybrané daňové metody odepisování

V důsledku započtení technického zhodnocení ve druhém roce používání se prodlouží doba odepisování z 5 na 6 let. V posledním roce odepisování u každé metody je odpis počítán jako dorovnání do navýšené zůstatkové ceny. Při použití rovnoměrné metody odepisování se odpis rozdělí do 6 let a roční odpis je pouze v prvním a posledním roce odepisování. Při zvýšení odpisu o 10 % v prvním roce se výrazně navýší odpis v prvním roce odepisování, a naopak je nižší odpis v posledním roce. Při zrychleném odepisování jsou odpisy vyšší v prvních letech s následným postupným snižováním. Z důvodu délky odpisů a hodnoty pořizovací ceny včetně technického zhodnocení vykazují jednotlivé metody výrazné rozdíly z pohledu dopadu placení daně z příjmů právnických osob. Z hlediska finanční úspory je nejvýhodnější variantou zrychlené odepisování navýšené o 10 %.

Zvolená daňová metoda odepisování – zrychlená s navýšením o 10 %

$$\text{Výpočet rok 2023: roční odpis} = \frac{1\,500\,000}{5} + (1\,500\,000 * 0,1)$$

$$\text{Výpočet rok 2024: roční odpis} = 2 * \frac{1\,600\,000 - 450\,000}{5}$$

Poznámka: pro rok 2024 navýšená vstupní cena o technické zhodnocení o 100 000 Kč

$$\text{Výpočet rok 2025: roční odpis} = 2 * \frac{1\,600\,000 - 450\,000 - 460\,000}{(5-1)}$$

$$\text{Výpočet rok 2026: roční odpis} = 2 * \frac{1\,600\,000 - 450\,000 - 460\,000 - 345\,000}{(5-2)}$$

$$\text{Výpočet rok 2027: roční odpis} = 2 * \frac{1\,600\,000 - 450\,000 - 460\,000 - 345\,000 - 230\,000}{(5-3)}$$

Tabulka 18 Odpisový plán nákladní automobil s technickým zhodnocením (Kč)

Odpisový plán						
Název:	Nákladní automobil					
Pořizovací cena:	1 500 000	TZ	100 000	v roce 2024		
Datum zařazení:	10.04.2023					
Rok	Pořizovací cena	Roční účetní odpis	Oprávký	Účetní zůstatková cena	Roční daňový odpis	Daňová zůstatková cena
2023	1 500 000	225 000	225 000	1 275 000	450 000	1 050 000
2024	1 600 000	320 000	545 000	1 055 000	460 000	690 000
2025	1 600 000	346 667	891 667	708 333	345 000	345 000
2026	1 600 000	293 333	1 185 000	415 000	230 000	115 000
2027	1 600 000	213 333	1 398 333	201 667	115 000	0
2028	1 600 000	201 667	1 600 000	0		

Zdroj: vlastní zpracování

Příklad č. 6 – Metody odepisování technického zhodnocení pronajaté budovy

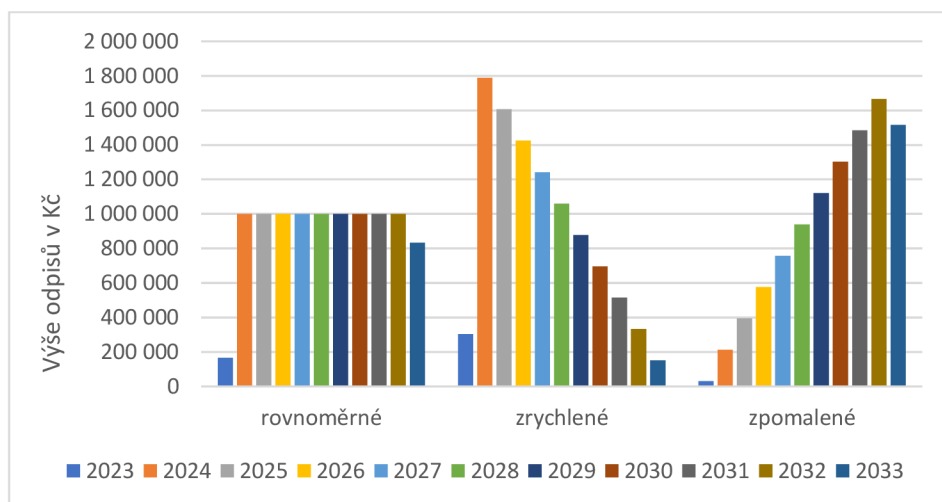
Účetní jednotka si 2. 10. 2023 pronajala administrativní budovu. Budova není v dobrém stavu a vyžaduje rekonstrukci a modernizaci, aby splňovala požadavky nejnovější technické a bezpečnostní požadavky. Navíc si chce organizace budovu upravit podle svých potřeb. Účetní jednotka má uzavřenou smlouvu o pronájmu administrativní budovy na dobu 10 let. Budova je odepisována pronajímatelem, ve smlouvě je písemně uvedeno, že jakékoliv technické zhodnocení budovy provedené nájemcem bude odepisovat nájemce. Pořizovací cena technického zhodnocení budovy činí 10 000 000 Kč. V souladu s nájemní smlouvou bude účetní jednotka odepisovat technické zhodnocení po dobu trvání nájemní smlouvy.

Tabulka 19 Účetní metody odepisování technické zhodnocení pronajaté budovy (Kč)

Účetní metody odepisování				
rok odpisu	počet měsíců	rovnoměrné	zrychlené	zpomalené
2023	2	166 667	303 030	30 303
2024	12	1 000 000	1 787 879	212 121
2025	12	1 000 000	1 606 061	393 939
2026	12	1 000 000	1 424 242	575 758
2027	12	1 000 000	1 242 424	757 576
2028	12	1 000 000	1 060 606	939 394
2029	12	1 000 000	878 788	1 121 212
2030	12	1 000 000	696 970	1 303 030
2031	12	1 000 000	515 152	1 484 848
2032	12	1 000 000	333 333	1 666 667
2033	10	833 333	151 515	1 515 152
celkem	120	10 000 000	10 000 000	10 000 000

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vlastní zpracování

Graf 6 Porovnání účetních metod odpisů z tabulky č. 19 (Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

Zhodnocení vybrané účetní metody odepisování

Účetní jednotka odepíše plné technické zhodnocení během nájemní smlouvy. Pro účetní odpisy si zvolila rovnoměrné odepisování, aby se náklady promítaly do výsledku hospodaření rovnoměrně.

Zvolená účetní metoda odepisování – rovnoměrná

$$\text{Výpočet pro rok 2023: roční odpis} = \frac{1\,000\,000}{120} * 2$$

$$\text{Výpočet pro rok 2024: roční odpis} = \frac{1\,000\,000}{120} * 12$$

$$\text{Výpočet pro rok 2025: roční odpis} = \frac{1\,000\,000}{120} * 12$$

$$\text{Výpočet pro rok 2026: roční odpis} = \frac{1\,000\,000}{120} * 12$$

$$\text{Výpočet pro rok 2027: roční odpis} = \frac{1\,000\,000}{120} * 12$$

$$\text{Výpočet pro rok 2028: roční odpis} = \frac{1\,000\,000}{120} * 12$$

$$\text{Výpočet pro rok 2029: roční odpis} = \frac{1\,000\,000}{120} * 12$$

$$\text{Výpočet pro rok 2030: roční odpis} = \frac{1\,000\,000}{120} * 12$$

$$\text{Výpočet pro rok 2031: roční odpis} = \frac{1\,000\,000}{120} * 12$$

$$\text{Výpočet pro rok 2032: roční odpis} = \frac{1\,000\,000}{120} * 12$$

$$\text{Výpočet pro rok 2033: roční odpis} = \frac{1\,000\,000}{120} * 10$$

Komplikovanější situace nastane u daňových odpisů. Aby byly daňové odpisy daňově uznatelné, musí být splněno několik podmínek. Technické zhodnocení musí hradit nájemce a mít písemný souhlas pronajímatele. Souhlas pronajímatele je ve smlouvě a účetní jednotka uhradí technické zhodnocení. Pronajímatel nebude účtovat o navýšení pořizovací ceny budovy ve svém účetnictví a nájemce zatřídí technické zhodnocení budovy do stejné odpisové skupiny jako je odepisování zhodnocená budova u pronajímatele.

Tabulka 20 Daňové metody odepisování technické zhodnocení najatého majetku (Kč)

Daňové metody odepisování				
rok odpis	rovnorněmé	zůstatková cena rovnorněrný odpis	zrychlené	zůstatková cena zrychlený odpis
2023	102 000	9 898 000	200 000	9 800 000
2024	202 000	9 696 000	392 000	9 408 000
2025	202 000	9 494 000	384 000	9 024 000
2026	202 000	9 292 000	376 000	8 648 000
2027	202 000	9 090 000	368 000	8 280 000
2028	202 000	8 888 000	360 000	7 920 000
2029	202 000	8 686 000	352 000	7 568 000
2030	202 000	8 484 000	344 000	7 224 000
2031	202 000	8 282 000	336 000	6 888 000
2032	202 000	8 080 000	328 000	6 560 000
2033	202 000	7 878 000	320 000	6 240 000
2034-72	7 878 000	0	6 240 000	0
celkem	10 000 000		10 000 000	

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

Zhodnocení vybrané daňové metody odepisování

Budovy jsou daňově odepisovány po dobu 50 let (v 6. odpisové skupině) a stejně tak bude odepisováno jejich technické zhodnocení. Při době nájemní smlouvy na 10 let nájemce uplatní daňové odpisy pouze v omezené výši. V zájmu účetní jednotky je uplatnit si co nejvíce a z porovnání metod rovnoměrných a zrychlených odpisů je jasně výhodnější zvolit zrychlené odepisování (uplatněno 3 760 000 Kč do jako daňově uznatelný náklad ve srovnání s 2 122 000 Kč při použití rovnoměrné metody odepisování).

Praktický problém nastane s daňovou uznatelností daňové zůstatkové ceny po skončení doby nájmu, která bude činit 6 240 000 Kč. Pokud nájem skončí, tak se bude muset účetní jednotka zkusit dohodnout s pronajímatelem o odkupu daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení. V tomto případě bude daňová zůstatková cena technického zhodnocení pro nájemce daňově uznatelná do výše realizovaného odkupu. Jestliže k odkupu nedojde, bude zůstatková cena technického zhodnocení daňově neuznatelná.

Zvolená daňová metoda odepisování – zrychlená:

Výpočet pro rok 2023: *roční odpis* = 10 000 000/50

Výpočet pro rok 2024: *roční odpis* = 2 * (10 000 000 – 200 000)/(51 – 1)

Výpočet pro rok 2025: *roční odpis* = 2 * (10 000 000 – 200 000 – 392 000)/(51 – 2)

Výpočet pro rok 2026:

roční odpis = 2 * (10 000 000 – 200 000 – 392 000 – 384 000)/(51 – 3)

Výpočet pro roky 2027–2032:

roční odpis = 2 * (zůstatková cena)/(koeficient v dalších letech odepisování – dosavadní počet let odepisování)

Výpočet pro rok 2033: *roční odpis* = 2 * (10 000 000 – 200 000 – 392 000 – 384 000 – 376 000 – 368 000 – 360 000 – 352 000 – 344 000 – 336 000 – 328 000)/(51 – 10)

4.2 Metody odepisování dlouhodobého nehmotného majetku

Příklad č. 7 – Metody odepisování účetního softwaru

Dne 7. 7. 2023 účetní jednotka zařadila do evidence používaného majetku účetní software oceněný vlastními náklady na 120 000 Kč. Majetek byl pořízen vlastní činností.

Vlastní náklady zahrnují přímé náklady a nepřímé náklady. Přímé náklady byly vypočteny jako součin hodin vykázaných zaměstnanci při tvorbě účetního softwaru a jejich hodinového mzdového nákladu, který se skládá z jejich mzdy a sociálního a zdravotního pojištění zaměstnavatele. Nepřímé náklady jsou stanoveny jako procento k přímým nákladům a zahrnují náklady na kancelářské vybavení, spotřebu energií a mzdové náklady administrativních zaměstnanců.

Společnost si stanovila dobu odepisování na 4 roky. Pro daňové účely budou použity účetní odpisy, protože daňové odpisy neřeší nehmotný majetek pořízený po 31. 12. 2020.

Tabulka 21 Účetní metody odepisování účetní software (Kč)

Účetní metody odepisování				
rok odpisu	počet měsíců	rovnoměrné	zrychlené	zpomalené
2023	5	12 500	20 000	5 000
2024	12	30 000	43 000	17 000
2025	12	30 000	31 000	29 000
2026	12	30 000	19 000	41 000
2027	7	17 500	7 000	28 000
celkem	48	120 000	120 000	120 000

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vlastní zpracování

Zhodnocení vybrané účetní metody odepisování

Účetní odpisy tohoto majetku nemají významný dopad na výsledek hospodaření, a proto byl zvolen administrativně nejjednodušší způsob odepisování.

Vybraná účetní metoda odepisování – rovnoměrná:

$$\text{Výpočet rok 2023: roční odpis} = \frac{120\,000}{48} * 5$$

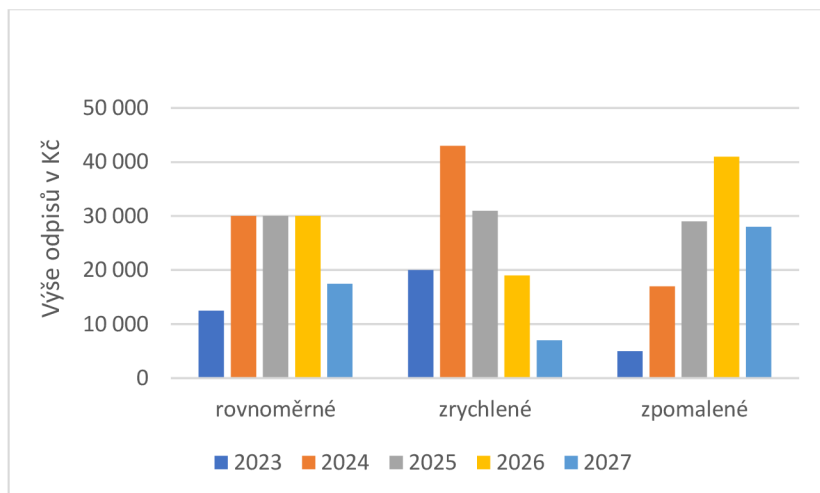
$$\text{Výpočet rok 2024: roční odpis} = \frac{120\,000}{48} * 12$$

$$\text{Výpočet rok 2025: roční odpis} = \frac{120\,000}{48} * 12$$

$$\text{Výpočet rok 2026: roční odpis} = \frac{120\,000}{48} * 12$$

$$\text{Výpočet rok 2027: roční odpis} = \frac{120\,000}{48} * 7$$

Graf 7 Porovnání účetních metod odpisů z tabulky č. 21 (Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 22 Odpisový plán účetní software (Kč)

Odpisový plán				
Název:		Účetní software		
Pořizovací cena:		120 000		
Datum zařazení:		07.07.2023		
Rok	Pořizovací cena	Roční účetní odpis	Oprávky	Účetní zůstatková cena
2023	120 000	12 500	12 500	107 500
2024	120 000	30 000	42 500	77 500
2025	120 000	30 000	72 500	47 500
2026	120 000	30 000	102 500	17 500
2027	120 000	17 500	120 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

4.3 Funkce odpisů z makroekonomického hlediska

Prostřednictvím účetních odpisů účetní jednotka vyjadřuje jednak skutečné opotřebení dlouhodobého majetku, postupné přenášení hodnoty odpisovaného majetku do nákladů, dopad na hospodářský výsledek a jednak slouží jako zdroj pro reinvestice.

Podle Švarcové (2022) mají daňové odpisy z hlediska státu funkci fiskální a rozvojovou. U fiskální funkce mají daňové odpisy prostřednictvím daně z příjmů právnických osob významný vliv na státní rozpočet. Teoreticky v zájmu státu by mělo být nastavit co nejnižší a nejpomalejší odpisy, tak aby mohl mít vyšší výnos daně z příjmů. U rozvojové funkce může stát umožnit podnikatelům rychle odepisovat dlouhodobý majetek a díky úspoře na dani z příjmů je motivuje ke změnám, jako jsou obměny strojního vybavení nebo k zavedení modernějších technologií. Tyto změny vedou k rozvoji firem a tím i celého hospodářství. Cíle obou funkcí jsou protichůdné a je na politickoekonomickém rozhodnutí státu, které funkci přiřadí větší váhu. Odpisy (daňové) ovlivňují příjmy do státního rozpočtu, a proto jsou regulovány zákony. Stát může svými ekonomickými opatřeními oživit podnikatelskou aktivitu v době ekonomické krize, umožňuje vytvářet firmám reinvestice.

Businessinfo.cz (2023) uvádí, že praktickým příkladem, kdy stát aktivně ovlivňoval výši možných daňových dopadů na podnikatelskou sféru, byla možnost mimořádných odpisů reakcí na krizi vyvolanou pandemií koronaviru. Zpočátku bylo možné uplatňovat odpisy pouze u majetku, který byl pořízen v letech 2020 a 2021. Bylo to zavedené s cílem podporovat poplatníky k pořízení nového hmotného majetku. Tato úprava se prodloužila až do konce roku 2023 z důvodu zhoršené politické a ekonomické situace, která nastala v důsledku konfliktu na Ukrajině.

Podle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů lze u mimořádných odpisů mnohem rychleji odepsat majetek. Tento majetek musí být zařazený do 1. nebo 2. odpisové skupiny. Majetek může odepsat pouze poplatník, který je prvním odpisovatelem. Majetek musí být odepsán rovnoměrně a bez přerušení. Mimořádné odpisy se na rozdíl od rovnoměrných nebo zrychlených odpisů stanovují s přesností na měsíce.

Pro ilustraci jsou uvedeny dva praktické příklady odpisů majetku. Jeden pro 1.odpisovou skupinu a druhý pro 2.odpisovou skupinu.

Účetní jednotka, která je prvním odpisovatelem pro zemědělství a lesnictví, podniká v oblasti zemědělské výroby. V měsíci březnu 2020 si pořídila nový samonakládací přívěs pro zemědělské účely zařazený do 1. odpisové skupiny. Účetní jednotka splňuje podmínky a musí zahájit odpisy od následujícího měsíce. Vstupní cena byla 1 000 000 Kč. V případě rovnoměrných odpisů by účetní jednotka odepisovala přívěs 3 roky s možností navýšeného odpisu o 20 %. Odpis se bude lišit jen v prvním roce (bude vyšší), v dalších letech budou odpisy stejné. U zrychlených odpisů je doba odepisování také 3 roky, ale naopak odpis je nejvyšší v druhém roce. U mimořádných odpisů pro 1. odpisovou skupinu se musí majetek odepsat za 12 měsíců bez přerušení do 100 % vstupní ceny. Účetní jednotka musí při použití této metody zohlednit počty měsíců ve zdaňovacím období. Majetek byl pořízen v březnu, musí se tedy začít odepisovat v dubnu. V prvním roce se počítá s 9 měsíci (výpočet: $1\,000\,000/12 \cdot 9$) a v druhém se zbytkovými 3 měsíci (výpočet: $1\,000\,000/12 \cdot 3$). Na rozdíl od předchozích metod bude majetek plně daňově odepsán ve dvou zdaňovacích obdobích (účetní jednotka má zdaňovací období rovno kalendářnímu roku). V důsledku nákupu majetku na počátku roku je většina majetku daňově uplatněna již v prvním roce.

Tabulka 23 Daňové metody odepisování samonakládací přívěs (Kč)

Daňové metody odepisování			
rok	rovnoměrné	zrychlené	mimořádné
2020	400 000	333 333	750 000
2021	300 000	444 444	250 000
2022	300 000	222 222	
celkem	1 000 000	1 000 000	1 000 000

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

Účetní jednotka, která je prvním odpisovatelem, pořídila v říjnu osobní automobil se vstupní cenou 1 000 000 Kč. Všechny podmínky jsou splněny a účetní jednotka musí zahájit od listopadu odepisování. Osobní automobil se řadí do 2. odpisové skupiny. V případě rovnoměrných odpisů by účetní jednotka odepisovala osobní automobil 5 let s možností navýšeného odpisu o 10 %. Odpis bude nejvyšší v prvním roce, v ostatních letech bude stejný. U zrychlených odpisů je doba odepisování také 5 let a odpis je nejvyšší v druhém roce. V 2. odpisové skupině u mimořádných odpisů se musí majetek odepsat za 24 měsíců, v prvních 12 měsících se odpisy uplatňují rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny a dalších 12 měsíců se odpisy uplatní rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny. Účetní jednotka musí

opět při použití této metody odepisování zohlednit počty měsíců v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Majetek byl pořízen v říjnu 2020, musí se tedy začít odepisovat od listopadu. V prvním roce se počítá s 2 měsíci pro uplatnění 60 %. Mimořádný odpis v prvním roce se vypočítá následovně: $1\,000\,000/12*2*0,6$. V druhém roce se bude počítat se zbytkovými 10 měsíci pro uplatnění 60 % a dále se zbývajících 2 měsíci druhého roku pro uplatnění 40 %. Odpis v druhém roce se vypočítá následovně: $(1\,000\,000/12*10*0,6) + (1\,000\,000/12*2*0,4)$. Mimořádný odpis se uplatní i v třetím roce pro zbytkových 10 měsíců při uplatnění 40 % a odpis se vypočítá následovně: $1\,000\,000/12*10*0,4$. Na rozdíl od předchozích metod odepisování bude majetek plně daňově odepsán ve třech zdaňovacích obdobích (účetní jednotka má zdaňovací období rovno kalendářnímu roku). V této odpisové skupině je výhoda mimořádných odpisů výraznější než v předchozím případě (odpis se zkrátí z 5 let na 3 roky). V důsledku nákupu majetku na konci roku je největší část majetku daňově uplatněna v druhém roce.

Tabulka 24 Daňové metody odepisování osobní automobil (Kč)

Daňové metody odepisování			
rok	rovnoměrné	zrychlené	mimořádné
2020	210 000	200 000	100 000
2021	197 500	320 000	566 667
2022	197 500	240 000	333 333
2023	197 500	160 000	
2024	197 500	80 000	
celkem	1 000 000	1 000 000	1 000 000

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

Oba praktické příklady demonstrují přínos mimořádných odpisů pro podnikatele v podobě nižší daňové zátěže, a naopak nižší výběr daní pro stát v porovnání s ostatními daňovými metodami odpisů.

5 Výsledky a diskuse

V analytické části jsou u vybraných typů majetku uvedeny finanční dopady do nákladů pro jednotlivé účetní a daňové metody a následně uvedeno jejich zhodnocení a zdůvodnění výběru konkrétní účetní a daňové metody.

Na základě takto získaných poznatků z analytické části na konkrétních případech nelze zvolit univerzální způsob volby metody odepisování. Metoda rovnoměrných účetních odpisů je obecně vnímána jako administrativně nejjednodušší, ale v řadě případů nereflektuje skutečné opotřebení majetku, jeho morální zastarávání. Zrychlená účetní metoda odepisování je nejvhodnější u majetku, který se opotřebovává nejvíce v prvních letech používání nebo dochází k případnému morálnímu zastarávání. Zpomalená účetní metoda odepisování je nejvhodnější pro majetek, u kterého dochází k postupné ztrátě hodnoty, kdy je jeho opotřebení nejvyšší až na konci životnosti (například u postupného náběhu výroby u budovy). Výkonová účetní metoda odepisování odráží skutečné využití majetku, ale lze aplikovat pouze v případech, kdy je zřejmý klíč pro stanovení jednotky výkonu (například celkový počet výrobků deklarovaný výrobcem).

Volbu účetní metody odepisování si volí účetní jednotka sama. Pro volbu účetní metody mohou být zvoleny různé přístupy. Účetní jednotka může v rámci zjednodušení administrativy použít při stanovení limitu pro zařídění hmotného majetku mezi dlouhodobý majetek limity uváděné v Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, přizpůsobit účetní odpisy daňovým pravidlům (například počet let odepisování). Tento přístup lze použít u účetní jednotky, u níž odpisy dlouhodobého majetku nemají významný vliv na hospodářský výsledek. Nebo může účetní jednotka vybrat účetní odpisovou metodu pro každý případ dlouhodobého majetku samostatně. Případně rozdělit majetek do odpisových skupin a následně zvolit metodu odepisování pro každou skupinu zvlášť. Volbou účetní metody lze zkreslit reálnou míru opotřebení majetku, ovlivnit hospodářský výsledek. Zároveň je potřeba zvážit do jaké míry dochází ke zkreslení či ovlivnění. Nejpřesnější je individuální vyhodnocení u každého případu dlouhodobého majetku. Na druhou stranu u velkého množství majetku je tento přístup administrativně náročný. Pokud je možnost zařadit majetek do podobných skupin, bude správa majetku velkého rozsahu jednodušší. Například všechny osobní auta budou mít stejnou metodu odepisování a stejný počet let odepisování.

Odpisovou metodu u daňových odpisů si může poplatník daně libovolně zvolit. Případné navýšení odpisů v prvním roce je opět spojeno se zaříděním do odpisových skupin.

Účetní jednotka je v případě daňových odpisů omezena pouze na volbu daňové metody odepisování. Volba metody ovlivňuje výši daňové povinnosti a jejím prostřednictvím účetní výsledek hospodaření. Na základně popsanych případů je pro účetní jednotku nejvýhodnější postupovat individuálně a stanovit metodu odepisování z hlediska její finanční výhodnosti.

6 Závěr

Z hlediska účetnictví se teoretický základ daný Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a navazujícími předpisy příliš nemění. Neúčtuje se samostatně o drobném hmotném a nehmotném majetku (byly zrušeny účty 028 a 018), neúčtuje se o zřizovacích výdajích. V oblasti daňové teorie se od 1. 1. 2021 změnila limity pro zařazení do hmotného majetku, kategorie nehmotného majetku již není součástí Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Změnily se doby odepisování, roční odpisové sazby, možnosti navýšení odpisů v 1. roce pro vybrané odpisové skupiny, mimořádné odpisy a řada dalších dílčích změn. Prostřednictvím těchto změn reaguje stát přes daňovou legislativu na celkovou ekonomickou situaci a v konkrétních hospodářských oborech přiřazením nebo odebráním daňových zvýhodnění, potřeby státního rozpočtu, zpřesňování interpretace daňové terminologie v návaznosti na uplatňování daňových předpisů v praxi.

Účetní odpisy mají dopad na hospodaření účetních jednotek, jejich hospodářský výsledek a ovlivňují ziskovost podniku, vyplácení dividend, podílů na zisku a výši zisku pro reinvestice zpět do podnikání. Při zahrnování účetních odpisů do kalkulace cen ovlivňují i návratnost finančních prostředků do nich vložených.

Daňové odpisy mají vliv na stanovení daňového základu pro odvod daní z příjmů a tím ovlivňují zprostředkovaně jednak finanční toky (platba daní) a také výsledek hospodaření po zdanění se stejnými dopady jako je popsáno u účetních odpisů.

Nastavení účetních odpisů je výsledkem interní politiky účetní jednotky, rozhodnutím jejího vedení, co upřednostňují u aplikace účetních metod (při dodržení věrného a poctivého obrazu zobrazení majetku).

7 Seznam použitých zdrojů

KELBLOVÁ, Helena a Václav BENDA, 2002. *Investiční majetek ve vazbě na zákony o daních z příjmů a DPH*. Praha: Polygon. ISBN 80-7273-069-x.

KOVANICOVÁ, Dana, 2000. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Polygon. ISBN 80-7273-084-3.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ, 2016. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5806-0.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK, 2019. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-733-1.

SKÁLOVÁ, Jana a Anna SUKOVÁ, 2016. *Podvojně účetnictví ...* Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0031-6.

ŠTOHL, Pavel, 2019. *Učebnice účetnictví 2019: pro střední školy a pro veřejnost*. Dvacáté, upravené vydání. Znojmo: Ing. Pavel Štohl. ISBN 978-80-88221-26-5.

ŠVARCOVÁ, Jena, 2022. *Ekonomie: stručný přehled : teorie a praxe aktuálně a v souvislostech : učebnice*. 2022. Zlín: CEED. ISBN 978-80-87301-27-2.

Účetnictví podnikatelů ...: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni ..., 2017. Praha: ASPI. Meritum (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-518-5.

VALOUCH, Petr, 2012. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-7713-9 (elektronická verze ve formátu PDF).

Vyhláška č. 500/2002 Sb.

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

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Internetové zdroje

LAMAČOVÁ, Lenka, 2021. *Dlouhodobý majetek - změny dle novely zákona o daních z příjmů 2021* [online]. 2021. Tpa group [cit. 2024-03-12]. Dostupné z: <https://www.tpa-group.cz/cs/dlouhodoby-majetek-zmeny-dle-novely-zakona-o-danich-z-prijmu-2021/>

BĚHOUNEK, Pavel. *Daňové odpisy 2022/2023* [online]. 2022. Daně Běhounek, 2022 [cit. 2024-03-14]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/l/odpisovany-majetek/>

BARTUŠKOVÁ, Lenka, 2021. *Odpisování dlouhodobého majetku: účtování účetního odpisu krok za krokem* [online]. 2021. Money S3 [cit. 2024-03-13]. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/ucetnictvi-2/ucetni-odpisy-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>

HAAS KUBÁTOVÁ, Alena, 2021. *Jak na inventarizaci majetku* [online]. 2021. portál.POHODA [cit. 2024-03-13]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/inventarizace-majetku-%E2%80%93-prukazne-dolozeni-ztrat-z/>

BUSINESSINFO.CZ. *Mimořádné covidové odpisy končí, firmy rychle nakupují nová auta* [online]. 2023 [cit. 2024-03-14]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/mimoradne-covidove-odpisy-konci-firmy-rychle-nakupuji-nova-auta/>

8 Seznam obrázků, tabulek, grafů

8.1 Seznam tabulek

Tabulka 1 Maximální roční odpisové sazby při rovnoměrném odepisování (%).....	31
Tabulka 2 Koeficienty pro zrychlené odepisování.....	32
Tabulka 3 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1.roce odepisování (%)	33
Tabulka 4 Seznam nově zařazeného majetku do užívání v roce 2023	36
Tabulka 5 Účetní metody odepisování kopírka (Kč)	37
Tabulka 6 Odpisový plán kopírka (Kč)	38
Tabulka 7 Účetní metody odepisování notebook (Kč).....	39
Tabulka 8 Daňové metody odepisování notebook (Kč).....	40
Tabulka 9 Odpisový plán notebook (Kč).....	41
Tabulka 10 Účetní metody odepisování výrobní stroj A (Kč)	42
Tabulka 11 Daňové metody odepisování výrobní stroj A (Kč).....	43
Tabulka 12 Odpisový plán výrobní stroj A (Kč).....	44
Tabulka 13 Účetní metoda odepisování při využití komponentní metody výrobní stroj B s komponentou (Kč)	45
Tabulka 14 Účetní metoda odepisování při nevyužití komponentní metody výrobní stroj B s komponentou (Kč)	46
Tabulka 15 Daňová metoda odepisování výrobní stroj B s komponentou (Kč).....	47
Tabulka 16 Účetní metody odepisování nákladní automobil s technickým zhodnocením (Kč)	48
Tabulka 17 Daňové metody odepisování nákladní automobil s technickým zhodnocením (Kč)	50
Tabulka 18 Odpisový plán nákladní automobil s technickým zhodnocením (Kč)	51
Tabulka 19 Účetní metody odepisování technické zhodnocení pronajaté budovy (Kč)	52
Tabulka 20 Daňové metody odepisování technické zhodnocení najatého majetku (Kč)	54
Tabulka 21 Účetní metody odepisování účetní software (Kč).....	56
Tabulka 22 Odpisový plán účetní software (Kč).....	57
Tabulka 23 Daňové metody odepisování samonakládací přívěs (Kč).....	59
Tabulka 24 Daňové metody odepisování osobní automobil (Kč)	60

8.2 Seznam grafů

Graf 1 Porovnání účetních metod odpisů z tabulky č. 5 (Kč).....	37
Graf 2 Porovnání účetních metod odpisů z tabulky č. 7 (Kč).....	39
Graf 3 Porovnání účetních metod odpisů z tabulky č. 10 (Kč).....	42
Graf 4 Porovnání účetních metod odpisů z tabulky č. 13-14 (Kč).....	46
Graf 5 Porovnání účetních metod odpisů z tabulky č. 16 (Kč).....	48
Graf 6 Porovnání účetních metod odpisů z tabulky č. 19 (Kč).....	52
Graf 7 Porovnání účetních metod odpisů z tabulky č. 21 (Kč).....	57