

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

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

Účetní a daňové odpisy a jejich vliv na výsledek hospodaření

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Gabriela TKANÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jana VRTALOVÁ**

Znojmo, 2015

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Účetní a daňové odpisy a jejich vliv na výsledek hospodaření“ vypracovala samostatně na základě konzultací s vedoucí práce a veškerou použitou literaturu jsem řádně označila a uvedla v seznamu použité literatury.

Svým podpisem stvrzuji autorství práce.

Ve Znojmě dne 7. 4. 2015

.....
Gabriela TKANÁ

PODĚKOVÁNÍ

Tímto bych ráda poděkovala Ing. Janě Vrtalové, za odborné konzultace a trpělivost, její čas a cenné rady při vedení psaní této bakalářské práce. Dále děkuji Psota Transport s.r.o za poskytnuté informace pro praktickou část bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Gabriela TKANÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Účetní a daňové odpisy a jejich vliv na výsledek hospodaření
Název (v angličtině)	Book and tax write-off and their impact on the economic result

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem bakalářské práce je na základě komparace účetních a daňových odpisů společnosti vyčíslit jejich vliv na výsledek hospodaření a navrhnout změny vedoucí k jeho zlepšení.

Postup práce:

1. V teoretické části bakalářské práce vymežit a klasifikovat na základě rešerše literárních zdrojů dlouhodobý majetek a metody jeho odepisování.
2. V praktické části bakalářské práce aplikovat teoretické poznatky na konkrétních příkladech u analyzované společnosti.
3. V závěrečné části komplexně vyhodnotit vliv odpisů na výsledek hospodaření daného podniku a následně formulvat doporučení pro podnik

Metody: Literární rešerše, analýza, komparace, deskripce, klasifikace

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014*: úplná znění platná k 1.1.2014. 23.vyd. Grada,2014,272 s. ISBN. 978-802-4751-719
2. KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012. 412 s. ISBN. 978-80-7273-169-5
3. PRUDKÝ, Pavel; LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 9.aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2006. 245 s ISBN. 80-7263-334-1
4. VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2010*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 144 s. ISBN. 978-80-247-3201-5

Datum zadání bakalářské práce: duben 2014

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2015




Gabriela TKANÁ
student


Ing. Jana VRTALOVÁ
vedoucí bakalářské práce


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


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce řeší problematiku odpisování dlouhodobého majetku a jejich vliv na výsledek hospodaření.

Cílem teoretické části je poskytnout přehled o dlouhodobém majetku z daňového a účetního hlediska. Jsou zde definovány účetní odpisy, které ovlivňují účetní výsledek hospodaření a dále daňové odpisy, které lze využít k optimalizaci základu daně. Další část je věnována oceňovacím bázím dlouhodobého majetku.

V praktické části je pojednáno o možnostech využití odpisů k optimalizaci výsledku hospodaření, přičemž na základě zjištěných informací jsou navrženy doporučení pro konkrétní obchodní korporaci.

Klíčová slova: Účetní odpisy, daňové odpisy, výsledek hospodaření, dlouhodobý majetek

ABSTRACT

This bachelor thesis addresses the issue of depreciation of fixed assets and its influence on the net income of a company.

The aim of the theoretical part is to provide an overview of fixed assets from both the taxation and accounting perspectives. There is a definition of book depreciation that influences the net income in accounting, and tax depreciation that can be used in optimizing the tax basis. The following section deals with fixed assets evaluating bases.

The practical part deals with the options of using depreciation to optimize the net income, and based on obtained information, suggestions for a particular organization are proposed.

Key words: Book depreciation, tax depreciation, net income, fixed assets

Obsah

1	Úvod.....	9
2	Cíl a metodika	10
3	Teoretická část	11
3.1	Majetek podniku	11
3.1.1	Dlouhodobý majetek z účetního hlediska	12
3.1.2	Dlouhodobý majetek z daňového hlediska.....	13
3.2	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého nehmotného majetku....	14
3.2.1	Účetní odpisy a jejich metody	16
3.2.2	Daňové odpisy a jejich metody	20
3.3	Technické zhodnocení	25
3.4	Oceňování dlouhodobého majetku v České republice	25
3.4.1	Oceňování dlouhodobého majetku z účetního hlediska.....	25
3.4.2	Oceňování dlouhodobého majetku z daňového hlediska	28
3.5	Shrnutí teoretické části	29
4	Praktická část	30
4.1	Představení společnosti Psota Transport s.r.o.	30
4.1.1	Odpisová politika obchodní korporace Psota Transport s.r.o.	30
4.2	Vliv účetních a daňových odpisů na výsledek hospodaření	32
4.2.1	Možnost využití vyšších sazeb o 10 %, 15 % a 20 %	34
4.2.2	Zrychlené odpisy	36
4.2.3	Využití nižších než maximálních sazeb	38
4.2.4	Přerušování daňového odpisování.....	38
4.2.5	Neuplatnění daňových odpisů	39
4.3	Současná hodnota daňové úspory	40
4.4	Analýza dopadu rozdílných odpisů na základ daně.....	43
4.4.1	Odložená daň.....	45
5	Závěr	50
6	Seznam použité literatury.....	52
7	Přílohy.....	53
	Seznam použitých zkratk a symbolů	53
	Seznam tabulek a grafů	54

1 Úvod

Úkolem účetnictví je věrně a poctivě zobrazovat stav a pohyb majetku v jeho různých strukturách členění. K tomuto zobrazení slouží účetní jednotce účetní výkazy, mezi nichž patří výsledovka, která dává přehled o výnosech a nákladech vzniklých během účetního období, na jejichž základě je stanoven výsledek hospodaření. Druhým výkazem je rozvaha, která uspořádává majetek účetní jednotky do přehledného účetního výkazu, k určitému datu a to z hlediska jeho druhů (aktiva) a zdrojů financování (pasiva).

Existuje mnoho aspektů ovlivňující tyto účetní výkazy.

Jedním z nich se zabývám v mé bakalářské práci. Jsou to stálá aktiva a fixní náklady, přesněji odpisy dlouhodobého majetku. Znalost právních předpisů týkajících se účetních a daňových odpisů je pro ÚJ velice důležité, neboť dlouhodobý majetek tvoří velkou část aktiv podniku, ze kterého jsou vyčísleny odpisy zahrnované do nákladů, z nichž je následně vypočten výsledek hospodaření a po náležitých úpravách i daň z příjmů právnických osob. V ČR existují dvě soustavy odpisování. Účetní odpisy ovlivňují účetní výsledek hospodaření, prostřednictvím účetního nákladu. Povinnost účtovat o těchto odpisech stanovuje Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, přičemž účetní jednotka sama určí způsob odpisování podle skutečného opotřebení majetku. Daňové odpisy se řídí Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který stanovuje maximální možnou výši odpisů nezbytně nutnou k udržení příjmů, proto ovlivňují základ daně pro výpočet daně z příjmů.

Součástí podnikatelské činnosti je finanční řízení podniku, kde jeden z hlavních úkolů je získat potřebné finanční zdroje a následně se rozhodnout, jak tyto zdroje vhodně alokovat. Jako vlastní finanční zdroj slouží podniku odpisy (společně s nerozděleným ziskem), které umožňují nashromáždění peněžních prostředků na obnovu opotřebovaného dlouhodobého majetku, ikdyž společnost nevytváří zisk, proto by jim měla být věnována zvýšená pozornost. Odpisy jsou zároveň i nákladem, proto je velice důležité při finančním rozhodování, aby ÚJ nebrala v potaz jen momentální situaci ve které se nachází, ale počítala i s vývojem a hospodářskou stabilitou podniku v delším časovém horizontě. Zejména proto jsem si zvolila dané téma.

2 Cíl a metodika

Cílem této práce je analyzovat účetní a daňové odpisy ve vybrané společnosti s následným vyhodnocením jejich vlivu na výsledek hospodaření a formulovat případná doporučení. Mezi dílčí cíle patří především provedení rozboru dlouhodobého majetku ve zvolené společnosti a provést výpočty účetních a daňových odpisů, na jejichž základě bude provedena komparace.

Bakalářská práce je tématicky rozdělena na dvě hlavní části.

Cílem teoretické části je za pomoci literární rešerže charakterizovat dlouhodobý majetek, poskytnout přehled, jak se tento majetek oceňuje z účetního i daňového hlediska, ale především poukázat na existenci dvou druhů odpisování, jejich definicím a výpočtu.

V praktické části je představena společnost Psota Transport s.r.o, která byla ochotna poskytnout podklady pro vypracování této části práce. Dále se budu zabývat analýzou jejich odpisového plánu a způsoby, kterými může účetní jednotka minimalizovat základ daně pomocí daňových odpisů na konkrétním majetku zvolené společnosti. V závěru praktické části se budu věnovat analýze dopadu rozdílných odpisů na základ daně. Cílem této části bakalářské práce ukázat na to, aby si ÚJ na zvolení způsobu odpisování dala opravdu záležet a důkladně vše promyslela, jelikož odpisování dlouhodobého majetku může trvat dokonce i 50 let, což může ovlivnit budoucí cíle společnosti.

Ze seznamu použité literatury, jsem nejvíce používala odborné publikace, především knihu od Valoucha P., Účetní a daňové odpisy, kde je podrobně vysvětlena problematika jednotlivých druhů odpisů, a také jsou zde detailně popsány výpočty s výkladem. Dalšími významnými pomocníky byly zákony a vyhlášky. Pro přehledné vyhodnocení jsou použity tabulky a grafy.

3 Teoretická část

3.1 Majetek podniku

Majetkovou strukturu podniku tvoří dlouhodobý a oběžný majetek neboli aktiva, která jsou financována z vlastních a cizích zdrojů jinými slovy pasiva daného podniku, zde se jedná o tzv. bilanční princip, kde úhrn majetku je roven zdrojům jeho financování (aktiva= pasiva). V každém podniku je dána struktura podle typu podniku a odvětvím, ve kterém působí. (Synek a kol., 2010, s. 133)

Dlouhodobý (stálý neboli fixní) majetek je jednou z nejvýznamnějších složek aktiv účetní jednotky (dále jen ÚJ), kterou si ÚJ pořizuje ke své podnikatelské činnosti na dobu delší než jeden rok. V případě životnosti majetku (mimo finanční majetek, neboť není účetně ani daňově odpisován), je opotřebení rozděleno do několika účetních a zdaňovacích období prostřednictvím tzv. odpisů dlouhodobého majetku, na rozdíl od krátkodobého majetku, který je charakterizován tím, že jeho spotřeba probíhá jednorázově. U vybraných položek dlouhodobého majetku je stanoven cenový limit.

Na následujícím obrázku je zobrazena zjednodušeně rozvaha pro přehled a urovnání si souvislostí mezi aktivy a pasivy podniku.

Tabulka 1 : Rozvaha zjednodušeně

AKTIVA	PASIVA
Dlouhodobý majetek	Vlastní zdroje
- Dlouhodobý hmotný majetek	- Základní kapitál
- Dlouhodobý nehmotný majetek	- Fondy
- Dlouhodobý finanční majetek	- Hospodářský výsledek
Oběžný majetek	Cizí zdroje
- Zásoby	- Závazky
- Pohledávky	- Rezervy
- Krátkodobý finanční majetek	- Bankovní úvěry a výpomoci
Ostatní aktiva	Ostatní pasiva

Zdroj: Kalouda, 2009, str.18

3.1.1 Dlouhodobý majetek z účetního hlediska

Pro zařazení mezi dlouhodobý majetek z účetního hlediska musejí být splněny dva atributy:

- Doba použitelnosti – delší než 1 rok
- Překročení výše stanovené hodnoty ocenění – o výši ocenění rozhodne ÚJ sama (mimo goodwill, povolenek emise skleníkových plynů a preferenčních limitů)

Při stanovení výše ocenění je ÚJ povinna dodržet princip významnosti, věrného a poctivého zobrazení majetku.

Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen DNM) podle § 6 vyhlášky Ministerstva Financí - podvojný účetnictví pro podnikatele č. 500/2002 Sb. (dále jen vyhláška MF) se považují za nehmotný majetek:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software,
- ocenitelná práva,
- goodwill (kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku),
- povolenky a emise a preferenční limity (platné od 5. 10. 2005)
- technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel užívacího práva (od částky stanovené podle § 32a Zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů) (Vyhláška MF č. 500/2002 Sb., § 6)

Dlouhodobý hmotný majetek

Z hlediska účetních předpisů dle § 7 vyhlášky MF se dlouhodobým hmotným majetkem (dále jen DHM) rozumí:

- pozemky (bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím),
- stavby (bez ohledu na dobu použitelnosti a výši ocenění),
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí ,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny
- jiný dlouhodobý hmotný majetek,
- technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná ÚJ než vlastník (Vyhláška MF č. 500/2002 Sb., § 7)

Před zahájením odpisování je nutné vymežit majetek, který lze odpisovat. Tento majetek je definován v § 56 odst. 1 a 2 vyhlášky MF, z čehož vyplývá, že nelze odpisovat majetek, který je z odpisování vyloučen, což je uvedeno v § 56 odst. 10 vyhlášky MF jako jsou pozemky, umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, nedokončený DNM a DHM a technické zhodnocení pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání, dále pak finanční majetek, zásoby, najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem nebo touto vyhláškou stanoveno jinak, pohledávky, preferenční limity, které nelze odepisovat podle času nebo výkonu a povolenky na emise. (Vyhláška MF č. 500/2002 Sb., § 56)

3.1.2 Dlouhodobý majetek z daňového hlediska

Dlouhodobý nehmotný majetek

Z hlediska nehmotného majetku se Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) při vymezení pojmu nehmotný majetek odvolává na účetní předpisy, pro daňové účely je však zpřísněna identifikace vymezení.

Daňově odpisovaným nehmotným majetkem se podle ZDP rozumějí:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva a jiný majetek, který byl nabyt úplatně, vkladem společníka, přeměnou, darováním nebo vytvořen vlastní činností, jehož vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok. (Pilátová, 2006, s.13)

Tento DNM může odpisovat odpisovatel (vlastník) tak i poplatník, který k němu nabyt právo užívání za úplatu. Pokud DNM splňuje obecná kritéria výše uvedená, ale hranice vstupní ceny není překročena a současně je tento majetek využíván pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, pak se jedná o tzv. drobný nehmotný majetek, který je zahrnut do nákladů při pořízení. Dle § 32a odst. 2 ZDP není považován za DNM kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku (goodwill), povolenka na emise skleníkových plynů nebo preferenční limit a individuální limit prémiových práv podle zvláštního právního předpisu.

Dalším vyloučeným DNM z odpisování, je majetek, který byl nabyt vkladem od vkladatele, jenž nemohl uplatňovat odpisy (př. odepsaný majetek), nebo vkladem od nonrezidenta pokud vklad má vyšší hodnotu než může vkladatel prokázat. Dále lze uplatnit do daňově uznatelných nákladů i účetní odpisy DNM mimo vklad, který nebyl pořízen úplatně a současně nebyl zahrnut do obchodního majetku. (Prudký a Lošťák, 2011, s. 54)

Dlouhodobý hmotný majetek

DHM z daňového hlediska není obsahově totožný s vymezením účetním. Pro účely ZDP je považován za DHM:

- samostatné movité věci (vstupní cena vyšší než 40 000 Kč),
- budovy, domy a budovy nezahrnující pozemek, stavby, pěstitelské celky trvalých porostů dobou plodnosti delší než tři roky (vymezené v § 26 odst. 9 ZDP),
- základní stádo a tažná zvířata (zde není finanční omezení),
- jiný majetek jako technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšují vstupní cenu a zůstatkovou cenu DHM, jiným majetkem se rozumí technická rekultivace a výdaje hrazené uživatelem, které tvoří součást ocenění DHM, který je předmětem finančního leasingu. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 26)

Je zde i několik vyjímek DHM, který není zařazen do odpisování, což je uvedeno v § 27 ZDP jako například bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu (pokud výdaje s jeho pořízením nepřevyšují 40 000 Kč), hydromeliorace, umělecké dílo, inventarizační přebytky (pokud nebyly zaúčtovány ve prospěch výnosů). (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 27)

3.2 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého nehmotného majetku

„Odpisováním se rozumí postupné snižování hodnoty dlouhodobého majetku v průběhu jeho používání.“ (Skálová a kol., 2013, s. 49)

Dlouhodobý majetek (dále jen DM) je charakterizován tím, že se opotřebovává, což je důležité zachytit v účetnictví pomocí odpisů, které postupně přenášejí hodnotu DM do nákladů, odpisy tak umožňují vyjádřit zůstatkovou cenu DM.

Odpisy zabezpečují danému podniku formu interních zdrojů financování na opětovné pořízení nových prostředků. Skutečné částky odpisů se vrátí v tržbách, což vychází z kalkulace ceny podnikových výstupů jako součet nákladů a zisku.

Na základě účetních předpisů se majetek před zahájením odpisování musí uvést do užívání, poté se z pořizovaného aktiva (investice) stane dlouhodobý majetek. Tento okamžik je klíčový pro určení vstupní ceny a zahájení odepisování. Podpisem protokolu o zahájení užívání majetku je potvrzena bezpečnost technických funkcí a splnění povinností stanovenými právními předpisy (požární, stavební, ekologické, hygienické). ÚJ z obecného ustanovení musí zjistit, zda není povinen pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem. (Prudký a Lošťák, 2011, s. 104)

Pro každý odpisovaný dlouhodobý majetek bude vystavena inventární karta (zde se sleduje evidence složek dlouhodobého majetku, může být zaznamenáno i v inventární knize), stanovena doba odpisování majetku (odvíjející se od předpokládané doby používání aktiva), zařazení do odpisové skupiny (pouze u hmotného majetku), zvolen způsob odepisování, sestaven odpisový plán (obsah není stanoven zákonem), a vyhodnocení rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy. (Prudký a Lošťák, 2011, s. 43)

Odpisuje se jen do výše ocenění v účetnictví nebo do zvýšené vstupní ceny včetně technického zhodnocení. Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Jsou zde dva faktory, které by měla ÚJ měla zohlednit při stanovení doby použitelnosti (vyjádření opotřebení) dlouhodobého aktiva:

- Fyzické (materiální) opotřebení - je způsobeno intenzitou používání a případnými opravami a udržováním aktiva. Tyto okolnosti umožní ÚJ odhadnout, jak dlouho bude aktivum ve stavu způsobilém přinášet užítky.
- Morální zastarávání – během používání aktiva dochází k vývoji technických parametrů v daném oboru, to může vést k neekonomickému využívání, neboť jsou k dispozici kvalitnější aktiva umožňující rychlejší, levnější a kvalitnější produkci. Odhad morálního opotřebení umožní ÚJ stanovit dobu používání.

Odpisy členíme na:

- Účetní podle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ), ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou MF č. 500/2002 Sb. a Českými účetními standardy č. 013
- Daňové podle Zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

3.2.1 Účetní odpisy a jejich metody

Účetní odpis dlouhodobého majetku je odhadem částky, které toto aktivum do podniku přináší. Naplňuje tak princip přiřazení nákladů souvisejícím výnosům.

ÚJ účetně odpisuje majetek bez rozdílu, zda vede účetnictví v plném či zjednodušeném rozsahu (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 13a odst. 1). Podnikatel vedoucí daňovou evidenci účetní odpisy evidovat nemusí. Tyto odpisy odpovídají skutečnému opotřebení (tím je splněn požadavek na podávání věrného a poctivého obrazu účetnictví). Účetní odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku v podobě nákladů, což snižuje účetní výsledek hospodaření, základ daně z příjmů je ovlivněn daňovými odpisy.

Právo odepisovat DNM a DHM mají ÚJ, které mají vlastnické právo k užívání, anebo hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků. ÚJ je rovněž oprávněna k odpisování, pokud majetek používá na základě smlouvy o výpůjčce po dobu zajistění závazků převodem práva, nebo při používání majetku, který byl poskytnut na základě smlouvy o finančním leasingu či smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části. Odpisování provádí také na majetku, na kterém bylo provedeno technické zhodnocení. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 28)

Na základě vnitropodnikové směrnice ÚJ je sestaven odpisový plán, kde je stanoven přesný postup vypočtení odpisů. Obsahuje veškerý odpisovaný majetek pro dané účetní období, dále zvolené metody (stanovené z hlediska času- doby upotřebitelnosti nebo ve vztahu k výkonům) a sazby účetního odpisování. Maximální doba odpisování není stanovena, tuto dobu si zvolí ÚJ sama podle toho, po jakou dobu bude daný majetek používat ke své podnikatelské činnosti a také podle toho jak vysoký užitek bude realizovat v podobě výnosů prostřednictvím daného aktiva, nesmí však být kratší jak 1 rok, výjimku tvoří pouze goodwill (60 měsíců), zřizovací výdaje (nejvýše 5 let) a oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

3.2.1.1 *Metody účetních odpisů*

Existuje několik metod účetních odpisů. ÚJ sama zvolí způsob odpisování u získaného DHM a DNM. Způsob odpisování by měl vycházet z požadavku co nejvěrněji vyjádřit skutečnost opotřebením majetku. Narozdíl od daňových odpisů vypočtené účetní odpisy je nezbytné zaúčtovat. Přerušování účetního odpisování nepřichází v úvahu. Účetní odpisy je možno počítat buď s přesností na dny, nebo na kalendářní měsíce.

Metodu a postup nelze změnit během účetního období. Účetní metoda může být změněna v případě, pokud ÚJ zaznamenala jiné opotřebením než předpokládala. Tuto změnu je nutné uvést v příloze k účetní závěrce. (Kirk, 2009, s. 43)

Tři základní techniky:

1. metoda časová

Tato metoda je odvozena z doby použitelnosti majetku. Pro časovou metodu je důležité určit správně okamžik, od kterého je možno začít dlouhodobý majetek odpisovat.

- rovnoměrné (lineární) účetní odpisy

„Uplatňování rovnoměrných účetních odpisů lze doporučit u majetku, k jehož opotřebování dochází rovnoměrně po celou dobu používání. Při uplatňování rovnoměrných účetních odpisů je v každém roce odpisování odepsána a do účetních nákladů přenesena stejná výše vstupní ceny daného majetku.“ (Valouch, 2011, s. 43)

Roční odpis můžeme vypočítat dle následujícího vzorce:

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

kde:

RO ... roční odpis,
VC ... vstupní cena majetku,
t ... doba odpisování

(Valouch, 2011, s. 43)

- zrychlené (degresivní) účetní odpisy

Zrychlené odpisování umožňuje poplatníkovi odepsat na počátku nejvyšší hodnotu, v dalších letech hodnota odpisu má klesající tendenci. Typickým příkladem je výpočetní technika. Degresivní odpis můžeme vypočítat dle následujícího vzorce:

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

kde:

O ... odpis,

i ... rok odpisování

ostatní veličiny viz. výše uvedené

(Valouch, 2011, s. 45)

- zpomalené (progresivní) účetní odpisy

Progresivní účetní odpisy jsou využívány u majetku, který ztrácí hodnotu na konci své životnosti. Jinými slovy, výnosy z používání daného dlouhodobého majetku budou narůstat.

„Při uplatnění zpomalených účetních odpisů platí, že z hodnoty dlouhodobého majetku je v každém následujícím roce odpisování odepsána vyšší částka než v roce předchozím.“ (Valouch, 2011, s. 47)

Progresivní odpis můžeme vypočítat dle následujícího vzorce:

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

kde:

veličiny viz. výše uvedené

(Valouch, 2011, s. 43)

U zpomalených účetních odpisů, lze využít následující metody:

- Metoda převrácené sumace čísel

U této metody, se vychází z konstantní odpisové základny (vstupní ceny) a zvyšuje se o procenta odpisování.

- Metoda anuity

Zde je využito složeného úrokování.

2. metoda výkonová

Odpisů výkonových je vhodné využít pokud, výnosy budou vycházet z výkonu zařízení. Typickým příkladem majetku, u kterého je možné využít metodu výkonovou jsou, výrobní stroje (výše odpisů je stanovena na základě vyrobeného množství výrobků). Vypočet odpisů výkonové metody vypočteme následujícím způsobem:

$$\text{Odpisový koeficient} = \frac{VC}{PKV} \quad (4)$$

kde:

VC ... vstupní cena,

PKV ... počet kusů výrobků

Odpis v jednotlivých letech = odpisový koeficient × skutečný počet výrobků v daném roce.

(Valouch, 2011, s. 49)

3. metoda komponentního odpisování

ÚJ může tuto metodu použít u dlouhodobého hmotného majetku (tzn. stavby, byty a nebytové prostory a samostatné movité věci a soubory movitých věcí). Dle § 56a vyhlášky MF je nutno vymezit majetek, u kterého bude použita metoda komponentního odpisování, průběh používání a způsob určení komponenty včetně jejího ocenění ÚJ podle svých potřeb a tyto skutečnosti doloží průkazným účetním záznamem.

Komponenta je určená část majetku nebo souboru majetku, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku. Typický příklad komponenty může být výtah, rozvody klimatizace nebo převodovka u automobilu. Komponenta se odpisuje v průběhu používání samostatně, tím dochází k rovnoměrnému zatěžování výsledku hospodaření. (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 61)

Při výměně komponenty (náhradního dílu) se ocenění majetku snižuje o výši ocenění vyřazované komponenty a zvyšuje o výši ocenění nově zařazované komponenty a o náklady související s výměnou. Pokud vyřazovaná komponenta není odepsána do výše ocenění, provede se odpis zůstatkové ceny do nákladů.

Dle § 23 odst. 2 ZDP poplatníci, kteří odepisují majetek metodou komponentního odpisování, zjišťují základ daně z výsledku hospodaření bez vlivu této účetní metody.

Zbytková hodnota

Dle vyhlášky MF § 56 odst. 3, může ÚJ při odpisování majetku s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu. (Vyhláška MF č.500/2002 Sb., § 56)

Předpokládanou zbytkovou hodnotou podle vyhlášky MF se rozumí zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by ÚJ mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením. (Vyhláška MF č.500/2002 Sb., § 56)

3.2.2 Daňové odpisy a jejich metody

Daňové odpisování je upraveno v § 26-33 ZDP. Tyto odpisy neberou ohled na skutečnou míru opotřebovanosti majetku, jsou stále stejné. Hlavním smyslem daňových odpisů je snížit daňový základ poplatníků daně, jak právnických osob (které vedou účetnictví i daňovou evidenci v souladu s § 7b ZDP a § 9 odst. 9 ZDP), tak i fyzických osob, které vedou účetnictví.

Důležité je podle § 24 odst. 1 ZDP, že do daňově uznatelných nákladů jsou započteny pouze ty náklady, které jsou vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tzn. odpisovat lze majetek, který slouží k podnikatelské činnosti. Ne veškerá činnost je předmětem daně, některé podnikatelské činnosti mohou být od daně osvobozeny.

„Daňové orgány stanoví hranice a limity, které je nutné respektovat tzn. maximální možnou výši odpisů, kterou může poplatník promítnout do daňového základu.“ (Skálová a kol., 2013, s. 49)

Roční daňové odpisy poplatník může uplatnit tehdy, je-li DHM zařazen do užívání ke konci příslušného zdaňovacího období, ty se kalkulují od následujícího měsíce po dni, ve kterém byly splněny podmínky pro odpisování. Může nastat situace, kdy poplatník daňový odpis může uplatnit pouze v poloviční výši vypočtený podle § 31 ZDP a § 32 ZDP, což vyplývá z § 26 odst. 7, popřípadě poplatník neuplatní žádný odpis u majetku, který není vymezen pro účely ZDP podle § 26 odst. 2-3 ZDP. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 26)

Poplatník není povinen uplatnit daňové odpisy. Na rozdíl od účetních odpisů lze oba základní způsoby daňových odpisů přerušit, je však nutné navázat na stejný způsob odpisování jak bylo započato, pod podmínkou neuplatnění výdajů paušální částkou v době přerušení. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 26)

3.2.2.1 *Metody daňových odpisů*

Pro daňové účely u DNM se (časový) odpis stanoví s přesností na celé měsíce jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou, toto ustanovení platí pro poplatníka, který má právo užívání na dobu určitou, v případě smlouvy sjednané na dobu neurčitou se nehmotný majetek odpisuje následovně:

audiovizuální dílo	18 měsíců,
software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců,
zřizovací výdaje	60 měsíců,
ostatní nehmotný majetek	72 měsíců.

(Marková, 2014, s. 45)

Pokud je na DNM provedeno technické zhodnocení, pak poplatník pokračuje v odpisování ze zvýšené vstupní ceny rovnoměrně bez přerušení po zbývající dobu odpisování. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 32a)

U DHM platí zákonem stanovená minimální doba odpisování, která je odvozena od jedné z šesti odpisových skupin, do které je DHM zaříděn, taktéž je stanoven způsob odpisování, sazby a koeficienty pro jednotlivé odpisové skupiny a postup výpočtu.

Tabulka 2: Tabulka pro zařazení DHM

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

Zdroj: (Marková, 2014, s.43)

V odpisových skupinách 1-3 je zpravidla zařazen hmotný movitý majetek a do zbývajících skupin je zařazen nemovitý majetek.

Pro výpočet daňových odpisů DHM můžeme využít dvě základní metody:

- a) rovnoměrné podle § 31 ZDP
- b) zrychlené podle § 32 ZDP

Je na ÚJ, aby se rozhodla, kterou z metod použije, přičemž může být pro jednotlivý majetek použita jiná metoda.

Rovnoměrné daňové odpisování

V účetních obdobích se při rovnoměrném způsobu odpisování předpokládá stále stejná vstupní cena, pak je odpis vypočten jako jedna setina ze součinu vstupní ceny a roční odpisové sazby, které jsou uvedeny v § 31 odst. 1 písm. a).

Výpočet ročního odpisu:

$$\text{rovnoměrný odpis} = \frac{\text{Vstupní cena} \times \text{odpisová sazba v } n\text{-roce odpisování}}{100} \quad (5)$$

V případě poplatníka, který je prvním vlastníkem se nabízí možnost v prvním roce odepisování si odpis zvýšit o:

- 10% vstupní ceny u hmotného movitého majetku (považuje se i poplatník, který tento majetek vyrobil ve vlastní režii),
- 15% platí pro poplatníky, kteří odpisují zařízení pro čištění a úpravu vod
- 20% využívá poplatník se zemědělskou a lesní výrobou (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31)

Výpočet ročního odpisu by vypadal následovně:

$$\text{RO} = \frac{\text{ZVC} \times \text{OSZVC}}{100} \quad (6)$$

kde:

ZVC ... zvýšená vstupní cena (ZVC= VC+TZ nebo ZVC= PZVC × VC),

TZ ... technické zhodnocení,

OSZVC ... odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu,

PZVC ... procento zvyšující vstupní cenu,

ostatní veličiny viz. výše uvedené

(Valouch, 2011, s. 67)

Z kontextu § 31 odst. 7 ZDP vyplývá, že poplatník může použít u hmotného majetku nižší sazbu, a tím ho odpisovat delší dobu. Podnikatel této možnosti využije v případě, kdy základ daně před uplatněním daňových odpisů je kladný, ale po uplatnění maximální možné výše odpisů se daňový subjekt dostane do daňové ztráty.

Zrychlené daňové odpisování

Při tomto způsobu odpisování dochází v počátečních letech k odepsání větší hodnoty, která postupně klesá, což vychází ze zvyšování hodnoty koeficientu. V prvním roce odpisování se vstupní cena dělí koeficientem, v dalších letech se vychází z dvojnásobku zůstatkové ceny, který se podělí koeficientem sníženým o počet let, po které byl majetek odepsán.

Výpočet zrychleného odpisu:

$$\text{zrychlený odpis v 1. roce odpisování} = \frac{\text{Vstupní cena}}{\text{koeficient v 1. roce odpisování}} \quad (7)$$

(Valouch, 2011, s. 81)

$$\text{zrychlený odpis v dalších letech odpisování} = \frac{2 \times \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient} - \text{počet let odpisování}} \quad (8)$$

(Valouch, 2011, s. 82)

kde:

- zůstatková cena je rozdíl vstupní ceny a oprávek
- oprávky jsou součtem odpisů

Stejně jako u rovnoměrného daňového odpisování, poplatník, který je prvním vlastníkem, může zvýšit roční odpis o 20 %, o 15 %, o 10 % vstupní ceny majetku.

Výpočet zrychleného ročního odpisu u zvýšené vstupní ceny v prvním roce:

$$\text{RO} = \frac{\text{VC}}{\text{k}} + (\text{PZVC} \times \text{VC}) \quad (9)$$

Kde:

k ... koeficient pro zvýšenou vstupní cenu,
ostatní veličiny viz. výše uvedené

(Valouch, 2011, s. 81)

Odpis v roce provedení technického zhodnocení:

$$RO = \frac{2 \times ZZC}{k'} \quad (10)$$

kde:

ZZC ... zvýšená zůstatková cena ($ZZC = ZC + TZ$),

k' ... koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu,

ZC ... zůstatková cena,

ostatní veličiny viz. výše uvedené

(Valouch, 2011, s. 84)

Odpis v dalších letech:

$$RO = \frac{2 \times ZC}{k'' - t'} \quad (11)$$

Kde:

k'' = koeficient v dalších letech odpisování,

t' = počet let po které byl již majetek odpisován

ostatní veličiny viz. výše uvedené

(Valouch, 2011, s. 84)

Mimořádné odpisy

Další variantou odpisování, kterou si ÚJ může zvolit jsou mimořádné odpisy. Odpisy se vází pouze na hmotný majetek pořízený v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010, který je zařazený v odpisové skupině 1 a 2 a zároveň je poplatník prvním vlastníkem.

Mimořádné odpisy poskytují odepsat vstupní cenu ve zkrácené době:

- pro první odpisovou skupinu platí doba odpisování 12 měsíců pomocí rovnoměrného odpisování
- druhá odpisová skupina je odpisována 24 měsíců, přičemž prvních 12 měsíců je rovnoměrně odepsáno do výše 60 % vstupní ceny. (Štohl, 2011, s. 65)

3.3 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení (dále jen TZ) je upraveno daňovými předpisy a to § 33 ZDP, podle kterého se TZ rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud jejich úhrn převyší částku 40 000 Kč. Jestliže je vlastník oprávněn k odpisování DHM a DNM, potom TZ zvyšuje ocenění konkrétního majetku. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 33)

V případě, že dojde na majetku k úpravám s charakterem technického hodnocení, ale úhrn výdajů během účetního období nepřesáhne hodnotu 40 000 Kč, tak ÚJ v návaznosti s Českými účetními standardy pro podnikatele má tyto možnosti, jak v tomto případě může zaúčtovat:

- technické zhodnocení
- ostatní služby u DNM
- ostatní provozní náklady v případě DHM

3.4 Oceňování dlouhodobého majetku v České republice

„Oceňování znamená přiřazování určité částky (hodnoty, ceny) konkrétnímu množství a druhu majetku nebo závazku.“ (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 31)

Znalost způsobům oceňování majetku podniku je důležitou součástí sestavení účetní závěrky a pochopení informací v níž jsou obsaženy, neboť oceňování ovlivňuje mnoho aspektů v podniku jako celkovou výši aktiv a závazků, vlastního kapitálu tzv. čistá aktiva, dále na úroveň nákladů i výnosů, ale především na vykázaný výsledek hospodaření. (Březinová, 2013, s. 8)

3.4.1 Oceňování dlouhodobého majetku z účetního hlediska

Dle § 24 až 28 ZoÚ stanovuje přesný postup oceňování jednotlivých účetních položek. Dle § 25 odst. 5 ZoÚ jsou používány tyto oceňovací báze:

- Pořizovací (historická) cena – cena, za kterou by byl majetek pořízen a náklady s pořízením související. Touto cenou je oceňován DHM, DNM, zásoby, pohledávky a cenné papíry

- Reprodukční pořizovací cena – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje, například u bezúplatně nabytého majetku nebo pokud byl majetek nalezen při inventarizaci a dosud o něm nebylo účtováno nebo také pokud nelze zjistit vlastní náklady na vytvoření majetku. Tuto cenu stanovuje soudní znalec.
- Vlastními náklady – u majetku vytvořeného vlastní činností a příchovků zvířat, zde se zahrnují přímé i nepřímé náklady související s vytvářeným majetkem tzv. výrobní režie i správní režie. (Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, § 25)

Dle § 24 odst. 2 ZoÚ platí, že účetní jednotky oceňují majetek ke dvěma základním okamžikům:

- K okamžiku uskutečnění účetního případu podle § 25 ZoÚ. Pro správné ocenění je důležité stanovit, jakou formou bylo dané aktivum pořízeno- nákupem, vlastní výrobou nebo bezúplatně.
- K rozvahovému dni nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje, je účetní jednotka povinna zaznamenat ocenění v účetních knihách. (Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, § 24)

Způsoby ocenění dle § 27 ZoÚ:

- Reálnou hodnotou – stanovená dle aktuálních podmínek na trhu vyhlášena burzou (tuzemská popř. zahraniční), kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, pokud nelze využít předchozích dvou variant majetek je oceňován zvláštními právními předpisy
- Pořizovací (historickou) cenou – peněžní částka, která byla vynaložena na pořízení aktiva v okamžiku jeho pořízení

Česká legislativa neumožňuje použití současné hodnoty, ale také použití reálné hodnoty je v českých předpisech omezeno (pouze u vybraných cenné papíry).

Účetní jednotka oceňuje veškerý majetek k rozvahovému dni, následně zjišťuje zda hodnota majetku je trvale nebo přechodně nižší či vyšší než tržní hodnota. Pokud je zjištěna hodnota aktiv (resp. zvýšení hodnoty pasiv podniku) k rozvahovému dni nižší než hodnota uvedená v účetnictví, účetní jednotka musí na základě zásady opatrnosti toto snížení vyjádřit pomocí korekce (Kovanicová, 2003, s. 83):

- Opravných položek (dočasné snížení) – dochází k opravě na původní hodnotu, snížení či zvýšení opravné položky se projeví úbytkem nebo přírůstkem nákladů, konkrétně v účetové skupině 55, 57 a 58
- Odpisů (trvalé nížení) – pomocí opravek, které vyjadřují rozdíl mezi vstupní cenou a kumulovanými odpisy. Z toho vyplývá změna odpisového plánu.
- Rezerv – vytvářené na rizika a ztráty, na daň z příjmů, na důchod či na restrukturalizaci

Aby mohla položka vstoupit do účetního systému, musí být vedena v korunách českých, ale je nutné vykazovat aktivum i v cizí měně, pokud bylo pořízeno v zahraničí. K přepočtu je použit kurs devizového trhu České národní banky (dále jen ČNB) nebo pevný kurs stanovený ve vnitřních předpisech. Pokud u cizí měny není vyhlášen kurs denně, pak je použit pro přepočet poslední známý kurs ČNB nebo kurs mezibankovního trhu k americkému dolaru nebo euru. Při přepočtu měn může vzniknout kursový zisk nebo kursová ztráta. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 24)

V praxi se lze setkat s pořízením souboru majetku, kde podle § 61 ods. 1 vyhlášky MF se ocení jednou cenou, pokud při pořízení tohoto souboru nejsou známy ceny jeho jednotlivých složek.

Pořizovací cena se snižuje o dotaci poskytnutou na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění. Ocenění zvyšuje technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného a odepisovaného hmotného majetku, pokud je vlastník oprávněn k účtování a odpisování. (Kovanicová, 2003, s. 227)

Je důležité rozeznat, zda výdaje jsou součástí pořizovací ceny či nikoliv. V případě dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se cena pořízení skládá z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů, jako například:

- a) „výdaje na průzkumné, geologické, geodetické, projektové práce, stavební práce
- b) clo, dopravné, montáž, provize, pojištění
- c) DPH u neplátců
- d) zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání,
- e) úroky z úvěru (ÚJ rozhoduje o tom, zda úroky vstoupí do pořizovací ceny či nikoliv)
- f) aktivace.“ (Vyhláška MF č. 500/2002 Sb. § 47)

Součástí ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se zejména nezahrnují:

- a) „náklady na opravu či údržbu,
- b) kursové rozdíly,
- c) náklady na zaškolení pracovníků,
- d) náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- e) smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze závazkových vztahů.“
(Vyhláška MF č. 500/2002 Sb. § 47)

3.4.2 Oceňování dlouhodobého majetku z daňového hlediska

Dlouhodobý majetek z daňového hlediska je oceňován podle ZDP. Tento zákon se odvolává na účetní předpisy a dále také na právní předpisy a to na Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, v platném znění. Je zde několik výjimek, kdy se pro daňové ocenění vychází z jiné vstupní ceny. (Valouch, 2011, s. 29)

Dle § 29 ZDP dlouhodobý hmotný majetek je oceňován následujícími metodami:

- Pořizovací cenou
- Vlastními náklady
- Hodnotou nesplacené pohledávky (§ 29 ZDP)
- Reprodukční pořizovací cenou (zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku)
- Při nabytí majetku bezúplatně (darování, dědictví) je cena stanovena podle Zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku
- Přepočtenou zahraniční cenou (§ 23 odst. 17) (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 29)

Hodnota nesplacené pohledávky se využije v situaci, pokud majetek zůstane ve vlastnictví věřitele.

Dále podle § 29 ZDP je součástí vstupní ceny hmotného majetku:

- „Technické zhodnocení provedené po uvedení věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, s výjimkou technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce a na hmotném majetku vyloučeném z odepisování, nejpozději však v prvním roce odepisování.
- Výdaje na vyvolanou investici (budov či staveb).“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 29)

3.5 Shrnutí teoretické části

V předchozích kapitolách je popsána struktura dlouhodobého majetku mimo finanční majetek, který není účetně ani daňové odpisován. Je zde uvedeno účetní a daňové hledisko dlouhodobého majetku, z čehož je zřejmé, že daňové vymezení je téměř totožné jako účetní, pouze s přísnějším vymezením. Zmíněn je majetek, který nelze odpisovat, ale i situace, kdy je o majetku účtováno jako o drobném majetku.

Hlavní náplní teoretické části je uvedení do problematiky odpisů u hmotného i nehmotného majetku a úkony s tím spojené. Jako první jsou uvedeny účetní odpisy a jejich metody. Účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení v podobě nákladů, čímž je ovlivněn účetní výsledek hospodaření. Mezi základní techniky účetních odpisů patří metoda časová, která se dělí na lineární, degresivní a progresivní účetní odpisy. Zmíněna je i metoda převrácené sumace čísel a metoda anuity. Další technikou je metoda výkonová, která je především využívána u výrobních strojů, jelikož výše odpisů je odvozena od vyrobeného množství výrobků. Poslední z uvedených technik je metoda komponentního odpisování, přičemž výsledek hospodaření je stanoven bez vlivu této účetní metody. Dále jsou uvedeny daňové odpisy, které ovlivňují daňový základ poplatníků daně, není zde však povinnost tyto odpisy uplatnit. Od účetních odpisů se liší možnostmi přerušování odpisování a také jsou totožné po celou dobu odpisování. Nabízí se dvě možnosti výpočtu těchto odpisů a to rovnoměrně či zrychleně. První vlastník může využít zvýšení odpisu v prvním roce o 10 %, 15 % nebo 20 %. U daňového odpisování poplatník může využít nižší i vyšší sazby, což vede k ovlivnění vykázaného daňového zisku nebo ztráty. Zrychlené daňové odpisování je charakterizováno odepsáním vyšší hodnoty v počátečních letech, která následně klesá. Odepsat vstupní cenu ve zkrácené době umožňují mimořádné odpisy, které se vztahují k 1 a 2 odpisové skupině pořízené ve vymezeném období. Dílčí kapitola je věnována definici technického zhodnocení, které zvyšuje ocenění daného majetku. V poslední kapitole je uvedeno, jak se oceňuje dlouhodobý majetek. Z účetního hlediska jsou používány tři oceňovací báze. Na základě zásady opatrnosti je nutno v účetnictví zaznamenat rozdílnou hodnotu majetku, zda je trvale nebo přechodně nižší či vyšší než tržní hodnota. Oceňování dlouhodobého majetku z daňového hlediska se řídí Zákonem o dani z příjmů, ale odvolává se i na účetní předpisy, neboť je i několik výjimek, kdy se pro daňové účely vychází z jiné vstupní ceny.

4 Praktická část

V praktické části bakalářské práce na téma Účetní a daňové odpisy a jejich vliv na hospodářský výsledek pracuji se skutečnými údaji společnosti Psota Transport s.r.o. Je zde pojednáno o možnostech využití daňových odpisů k optimalizaci základu daně a tím dosáhnout daňových úspor. Byli zde použity poznatky z teoretické části.

4.1 Představení společnosti Psota Transport s.r.o.

Obchodní korporace Psota Transport s.r.o. byla založena 5. listopadu 2003, přičemž povinnost vložení základního kapitálu byla rozdělena mezi dva společníky. Tato společnost s ručením omezeným se zabývá zajištěním dopravy na území Česka, Slovenska, Polska, Holandska, Německa a také je přední specialista na přepravu z Česka do Rakouska včetně Tyrolska a zpět, proto pořízení dlouhodobého majetku souvisí s přepravou pomocí tahačů značky IVECO s plachtovými návěsi KÖGEL délkou 13,6 m, ložnou výškou 3,0 m o objemu 100 m³.

Předmětem podnikání je:

- Vnitrostátní a mezinárodní doprava od 0,5-24t. test,
- Přeprava zboží podléhající úmluvě ADR mimo třídy 1 a 7,
- Přeprava kusového zboží od 0,5-10t na relaci Wien-CZ,
- Sledování vozidel pomocí GPS s on-line vazbou na dispečink,
- Skladování zboží a manipulace s ním,
- Překládka zboží,
- Parkování vozidel v hlídaném objektu strážném a monitorovaném kamerovým systémem.

4.1.1 Odpisová politika obchodní korporace Psota Transport s.r.o.

Ve vnitřní směrnici vybraného podniku je nastavena rovnost účetních a daňových odpisů. Pro ekonomické vyjádření opotřebení majetku je stanovena rovnoměrná metoda pro účetní odpisování, kde výše měsíčních účetních odpisů je rovna podílu jedné dvanáctiny ročních daňových odpisů, v případě že byl majetek zařazen v prvním měsíci účetního období.

Jestliže byl majetek zařazen v kterýkoliv jiný měsíc účetního období, pak je měsíční odpis vypočten jako podíl zbývajících měsíců od následujícího měsíce po měsíci zařazení a ročního daňového odpisu. Takto vypočtené odpisy se projeví ve výsledovce konkrétního účetního období v podobě nákladů. ÚJ nevyužívá výkonové metody ani zpomaleného a komponentního způsobu odpisování. Nezhledňují ani zbytkovou hodnotu.

Majetek je odpisován do výše ocenění v účetnictví.

O účetních odpisech ÚJ účtuje měsíčně.

Není nutné, aby u veškerého majetku byla zvolena stejná metoda odpisování, jelikož každá metoda má jiná specifika, která přináší různé možnosti, jak alokovat odpisy do účetního výsledku hospodaření před zdaněním. Společnost Psota Transport s.r.o. u daňových odpisů zvolila následující způsob odpisování u vybraného majetku:

Tabulka 3: Přehled vybraného dlouhodobého majetku společnosti

Název majetku	Datum začátku odpisování	Způsob odpisování	Pořizovací cena v Kč
Autoplachta	14. 09. 2010	Rovnoměrně	53 530
Návěs KÖGEL	15. 05. 2014	Zrychleně	671 589
Otočný jeřáb	25. 02. 2014	Rovnoměrně	50 000
Tahač SCANIA	05. 01. 2015	Zrychleně	2 240 930
Zařízení na zjišťování vůlí přední nápravy	09. 08. 2014	Zrychleně	76 756

Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost z výše uvedeného majetku neměla možnost využít odpisování mimořádným způsobem. Tento majetek je použit i v následujících kapitolách pro názorné ukázkou jak čelit situacím, které by mohly nastat.

Společnost dle vnitřní směrnice pořízený majetek se vstupní cenou nižší 10 000 Kč účtuje do nákladů jako spotřeba materiálu. Pokud je nakoupený hmotný majetek v hodnotě 10 001-40 000 Kč je účtován na účet 028 a následně je odepisován 24 měsíců. U nehmotného majetku ctí limit dle ZDP a to je 60 000 Kč.

4.2 Vliv účetních a daňových odpisů na výsledek hospodaření

Pro správné vypočtení základu daně vychází tato právnická osoba z účetního výsledku hospodaření před zdaněním tj. hrubý účetní zisk, který je zjištěn ze všech nákladů a výnosů účetního období, v němž jsou zahrnuty účetní odpisy. Účetní výsledek hospodaření je upraven o položky jako jsou daňově neúčinné náklady dle § 25 ZDP např. náklady na reprezentaci § 25 ods. 1 ZDP, výnosy nezahrnované do základu daně např. dividendy dle § 19 ZDP (byly již zdaněny u zdroje) a rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy dle 25 ods. 1 písm. zg ZPD; dále je snížen o odčitatelné položky, mezi které patří např. ztráta z minulých let § 34 ods. 1 ZDP, výdaje na výzkum a vývoj § 34 odst. 4 ZDP a hodnota darů dle § 20 ods. 8, až do výše 10 % ze základu daně upravený o odčitatelné položky u právnických osob. Takto vypočtený základ daně je zaokrouhlen dle § 21 ods. 4 ZDP na celé tisícikoruny dolů a následně je vypočtena daň před slevami dle § 21 ods. 1 ZDP tj. hrubá daň z příjmů, jako součin upraveného základu daně a sazby daně, dále odečteme slevy, kde výsledkem je daňová povinnost, která je transformována pomocí splatné a odložené daně na disponibilní výsledek hospodaření tj. výsledek hospodaření po zdanění.

	Výnosy
-	Náklady
=	ÚČETNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ
+	daňově neúčinné náklady
-	výnosy nezahrnované do základu daně
±	rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy
=	HRUBÝ DAŇOVÝ ZÁKLAD
-	odčitatelné položky
=	ZÁKLAD DANĚ SNÍŽENÝ O ODČITATELNÉ POLOŽKY
*	sazba daně
=	HRUBÁ DAŇ Z PŘÍJMŮ
-	slevy na dani
=	DAŇOVÁ POVINNOST
-	daň z příjmů splatná po slevách
±	daň z příjmů odložená
=	DISPONIBILNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ

Jedno z poslání účetnictví je podat věrný a poctivý obraz, platí tak i u dlouhodobého majetku a právě při jeho používání dochází ke skutečnému opotřebení, které je postupně zachyceno přenesením hodnoty majetku do nákladů ve více obdobích pomocí účetních odpisů. Pořízení dlouhodobého majetku však ovlivňuje i základ daně. Pro tyto účely se používají daňové odpisy, které se neúčtují a také zde nevzniká povinnost tyto odpisy uplatnit. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů uvádí jakou maximální možnou částkou si může ÚJ uplatnit tj. do jaké výše jsou odpisy daňově uznatelné. Z výše uvedeného vyplývá, že může dojít k rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy. Z toho důvodu se musí upravit základ daně z příjmů o tento rozdíl.

Tabulka 4 : Rozdíl odpisů a jejich vliv na základ daně

Účetní > daňové	(+) rozdíl zvyšuje základ daně
Účetní < daňové	(-) rozdíl snižuje základ daně
Účetní = daňové	Bez úprav základu daně, účetní odpisy ovlivňují pouze výsledek hospodaření v podobě nákladů

Zdroj: Vlastní zpracování

V případě vyšších účetních odpisů rozdíl k základu daně připočteme, v opačném případě, kdy jsou daňové odpisy vyšší, snížíme o tento rozdíl základ daně. Pokud by došlo k situaci, že účetní odpisy se rovnají daňovým odpisům potom základ daně není třeba upravovat. Byla by však porušena zásada věrného zobrazení, jelikož doba odpisování je stanovena ÚJ dle použitelnosti majetku v daném podniku, nemusí tak odpovídat době odpisování uvedené v § 30 odst. 1 ZDP. Následně by se to projevilo v roce pořízení dlouhodobého majetku, přičemž účetní odpisy jsou uplatněny od následujícího měsíce po měsíci, kdy byl majetek zařazen do užívání, kdežto daňové odpisy si ÚJ uplatní za celý rok. Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy slouží jako podklad pro účetní jednotky, které mají povinnost účtovat o odložené dani.

Obecně platí, že ÚJ má tendence dosáhnout co nejnižší daňové povinnosti a z toho plynoucí nižší daň z příjmů. Je několik zákonných způsobů, kterými může minimalizovat základ daně, jedním z nich je z titulu daňových odpisů a to pomocí:

- možnosti využití vyšších sazeb v 1. roce odpisování o 10 %, 15 % nebo 20 %,
- zrychlených odpisů dle § 32 ZDP.

V praxi se setkáváme jen velmi zřídka kdy, aby ÚJ základ daně úmyslně navyšovala. Pokud by účetní odpisy byly vyšší jak daňové tento rozdíl by se k účetnímu výsledku hospodaření přičetl. K takovým situacím dochází v případě, že ÚJ:

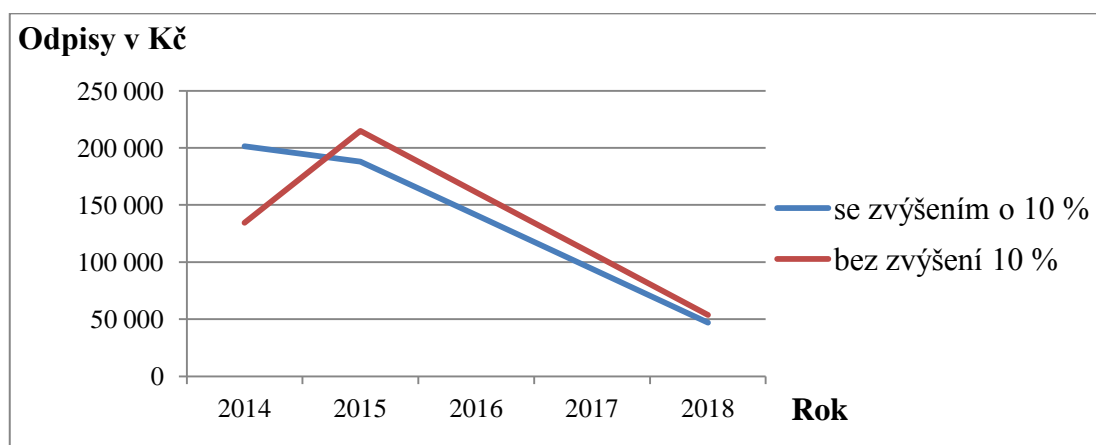
- přeruší daňové odpisování,
- využije nižších než maximálních sazeb,
- neuplatní daňové odpisy.

4.2.1 Možnost využití vyšších sazeb o 10 %, 15 % a 20 %

Společnost Psota Transport s.r.o. využívá možnosti zvýšení sazeb o 10 % téměř u všech movitých věcí pořízených v roce 2014, jelikož splňuje požadavky uvedené v § 31 ods. 4 ZDP, tj. skutečnost, že je prvním vlastníkem pořízeného majetku, který je zatříděný v odpisové skupině 1., 2. a 3. Také je třeba zvýšit pozornost u majetku, kde není této výhody možnost využít. Vyšší sazby se nemůže využít v dalších letech, ani kdyby tohoto nároku v prvním roce ÚJ neuplatnila, z toho vyplývá fakt, že zvýšení sazby se vztahuje jen k prvnímu roku odpisování.

Návěs KÖGEL byl pořízen 15. 05. 2014 za pořizovací cenu 671 589 Kč. Je zařazen do 2. odpisové skupiny, z toho plynoucí doba odpisování 5 let, bylo využito zvýšení odpisu 1. roce o 10 %, zvolena byla zrychlená metoda odpisování. V níže uvedených grafech je zobrazen rozdíl odpisů, v případě nevyužití vyššího odpisu:

Graf 1: Komparace zrychlených odpisů u návěsu KÖGEL

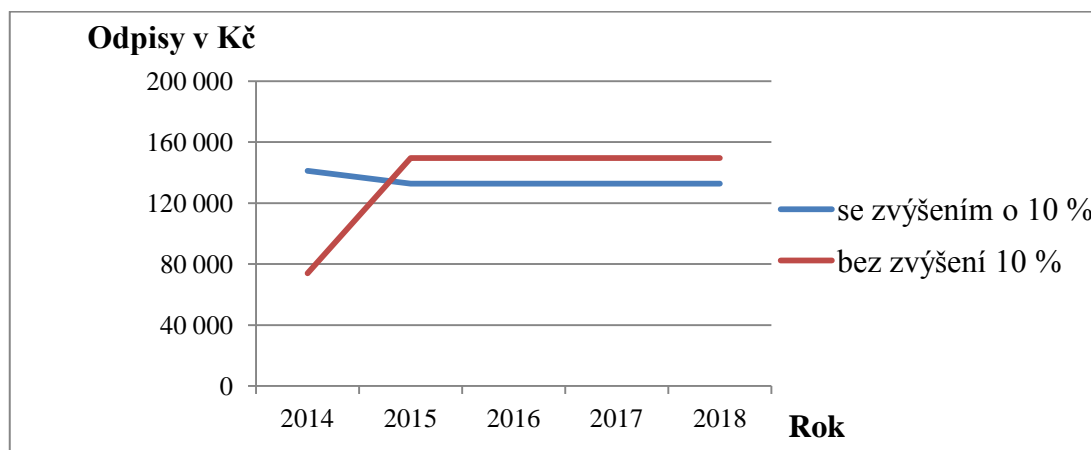


Zdroj: Vlastní zpracování

V grafu 1 byly použity ke komparaci zrychlené odpisy. Je patrné, že se výše odpisů v prvním roce liší, což je právě způsobeno využitím zvýšení odpisu v 1. roce.

Odpisy při výpočtech vycházely na desetinná místa, dle § 32 ods. 5 ZDP byly zaokrouhleny na celé Kč nahoru. V případě nevyužití zvýšení odpisu o 10 % se oproti odpisům, kde bylo využito této možnosti, odpisy byly v prvním roce nižší o 67 159 Kč, ale následně vzrostou oproti druhé variantě o 26 863 Kč, dále mají klesající tendenci, kdežto u odpisů se zvýšeným odpisem jsou vypočtené odpisy v prvním roce vyšší a v dalších letech je částka odpisů nižší oproti variantě bez využití vyššího odpisu, avšak u obou způsobů je odepsáno 100 % vstupní ceny ve stejném roce. Z toho vyplývá, že pokud by ÚJ v roce 2014 chtěla snížit základ daně, uplatní zvýšeného odpisu jakožto nejvyšší částky.

Graf 2: Komparace rovnoměrných odpisů v Kč u návěsu KÖGEL



Zdroj: Vlastní zpracování

I v tomto případě se odpisy taktéž neshodují v prvním roce odpisování, opět jsou odpisy vyšší v prvním roce, přesněji o 67 159 Kč. Ve druhém roce se liší nižší částkou v porovnání s odpisy bez zvýšení odpisu a to o 16 790 Kč. V dalších letech obě varianty rovnoměrných odpisů mají konstatní částku po dobu čtyř let, která je zhruba o polovinu vyšší jak v prvním roce, pokud by ÚJ nevyužila zvýšení odpisu. Velkou roli zde mají odpisové sazby druhé odpisové skupiny určené pro výpočet ročního zvýšeného odpisu o 10 %, které jsou uvedeny v § 31 ods. 1 d) ZPD tj. v 1. roce odpisování 21 a v dalších letech 19,75, pro výpočet odpisovaného majetku bez uplatnění zvýšeného odpisu tj. v prvním roce 11 a v dalších letech 22,25.

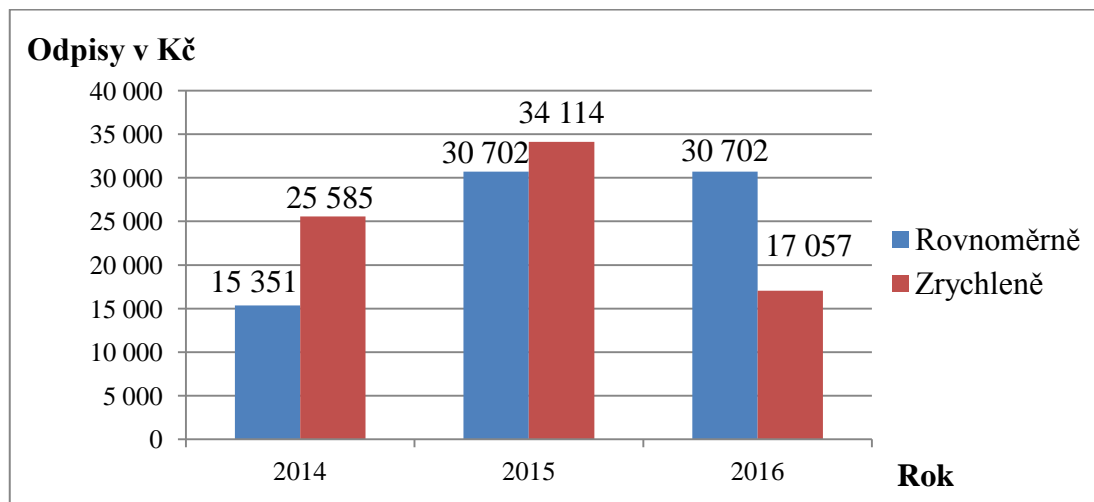
Zvýšení odpisu o 15 % by mohla ÚJ využít v případě, pokud by předmětem činnosti bylo čištění a úprava vody. Třetí možností jak zvýšit odpis je o 20 %, čehož využívá především zemědělská a lesní výroba.

4.2.2 Zrychlené odpisy

Jak už bylo řečeno v teoretické části, v počátečních letech při zrychleném způsobu odpisování dochází k odepsání vyšší hodnoty narozdíl od rovnoměrného způsobu. Je to pouze na ÚJ pro jakou variantu se rozhodne, přičemž zvolená metoda se v průběhu odpisování nesmí změnit. Pokud by ÚJ neuplatňovala výdaje paušální částkou může zrychlené odpisy přerušit viz. následující kapitola. Roční zrychlený odpis je v prvním roce vypočten ze vstupní ceny, v dalších letech je vyčíslen z dvojnásobku zůstatkové ceny nebo zvýšené zůstatkové ceny v případě navýšení vstupní ceny o technické zhodnocení.

Níže zobrazený graf vystihuje situaci pro zařízení na zjišťování vůlí přední nápravy, který byl zařazen do užívání 9. 8. 2014 a jeho vstupní cena činí 76 756,24 Kč. Tento hmotný movitý majetek je zařazen do 1. odpisové skupiny čili bude úplně odepsán během 3 let pomocí degresivních odpisů.

Graf 3: Komparace zrychlených a rovnoměrných odpisů v Kč



Zdroj: Vlastní zpracování

V tomto případě jsou zrychlené odpisy v prvním roce odpisování vyšší jak rovnoměrné o 10 234 Kč, avšak tato situace se ve třetím tedy posledním roce otočí a budou tak rovnoměrné odpisy vyšší o 13 645 Kč. Pokud by ÚJ usilovala o snížení účetního výsledku hospodaření před zdaněním v roce 2014 zvolila by k optimalizaci zrychlený odpis tj. nejvyšší odpis. Rovnoměrných odpisů by využila z důvodu konstantního zatěžování nákladů.

Zrychlené odpisy jsou jednou z variant, jak uplatnit v prvních letech odpisování vyšší hodnotu, ale je tu i varianta pro 1. a 2. skupinu odpisovaného majetku pořízeného v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010, při které dochází k odepsání pořizovací ceny ve zkrácené době. Pro první skupinu platí, že je odpisování zkráceno o dva roky a druhá skupina je namísto pěti let odpisována pouze dva, z toho vyplývá, že odpis je mnohem vyšší ve srovnání se standardními postupy. Jde o tzv. mimořádný odpis, o kterém pojednává následující tabulka, přičemž jsou uzpůsobena některá fakta, aby mohlo dojít k porovnání mimořádných a zrychlených odpisů.

Společnost je prvním vlastníkem zvoleného dlouhodobého majetku. Autoplachta byla zařazena ve druhé odpisové skupině s pořizovací cenou 53 530 Kč a datem začátku odpisování o tři měsíce dříve, oproti skutečným údajům, tedy 14.06. 2010 viz tabulka 3.

Tabulka 5: Porovnání zrychlených a mimořádných odpisů v Kč

Rok	Zrychlené odpisování	Mimořádné odpisování	Rozdíly
2010	10 706	16 059	5 353
2011	17 130	26 756	9 635
2012	12 847	10 706	- 2 141
Zůstatková cena	12 847	0	

Zdroj: Vlastní zpracování

Zrychlené odpisy jsou vypočteny na základě vzorce č. (7) a č. (8) uvedené v teoretické části.

Postup výpočtu mimořádných odpisů:

Prvních 12 měsíců odpisování do výše 60 % z PC = $\frac{(0,6*53\,530)}{12} = 2\,677$ Kč, avšak je nutné těchto 12 měsíců rozdělit do příslušného roku, a proto pro rok 2010 lze uplatnit pouze šest měsíců tzn. $6 * 2\,677 = 16\,059$ Kč.

Druhá polovina bude započtena následující rok, ke které se přičte součin šesti měsíců a jedné dvanáctiny zbývajících 40 % z pořizovací ceny = $\frac{(0,4*53\,530)}{12} = 1\,784$ Kč, v konečném důsledku odpis pro rok 2011 bude 26 756 Kč. V roce 2012 bude uplatněna zvyšující část tzn. $6 * 1\,784 = 10\,706$ Kč.

Ze sloupce rozdílů, jsou patrné výsledky, které vznikly porovnáním daňových odpisů zrychlených a mimořádných. V prvních dvou letech jsou mimořádné odpisy vyšší jak zrychlené o 5 353 Kč v roce 2010 a v roce 2011 o 9 635 Kč. Pokud by ÚJ splňovala podmínky daně § 30a ZDP, bylo by to velice výhodné této možnosti využít, protože by si tak snížila výsledek hospodaření.

4.2.3 Využití nižších než maximálních sazeb

Podnikatel této možnosti využije v případě, kdy základ daně před uplatněním daňových odpisů je kladný, ale po uplatnění maximální možné výše odpisů se daňový subjekt dostane do daňové ztráty. Nižších sazeb může být využito jen u rovnoměrného odpisování, dojde tak k prodloužení doby odpisování.

4.2.4 Přerušeni daňového odpisování

Této možnosti se využívá především pokud ÚJ vykazuje nízký zisk. Přerušeni daňového odpisování lze uplatnit u rovnoměrného i zrychleného způsobu odpisování, avšak je zde několik výjimek, kdy je stanoveno provést odpisování bez přerušeni např. u mimořádných odpisů, u hmotného majetku, který slouží k výrobě elektřiny ze slunečního záření, ale také u hmotného majetku. Je nutné dodržovat pravidla stanovená v § 26 odst. 8 ZDP a to, že pokud došlo k přerušeni odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odpisování nebylo přerušeno pod podmínkou neuplatnění výdajů paušální částkou v době přerušeni.

Účetní odpisy nelze přerušit.

Společnost konstatovala, že nikdy daňové odpisování nepřerušila, jelikož by to z daňového hlediska pro podnik nebylo výhodné.

Pro nastínění situace optimalizace základu daně v případě dosažení nízkého zisku ve firmě za pomoci rozdílnosti účetních a daňových odpisů, je sestavena následující tabulka, kde je pouze v roce 2015 přerušeno daňové odpisování, tím se prodlouží odpisování o jeden rok, v konečném důsledku bude daný majetek zcela daňově odepsán až v roce 2024.

Pro tuto variantu byl vybrán otočný jeřáb s datem zařazení 25. 2. 2014 a pořizovací cenou 50 000 Kč. Způsob pro daňové odpisy byl zvolen rovnoměrný bez navýšení odpisu v 1. roce odpisování, protože Psota Transport s.r.o. není prvním vlastníkem. Tento jeřáb je zařazen do 3. odpisové skupiny, tudíž odpisován 10 let, v rámci účetních odpisů 120 měsíců rovnoměrným způsobem. Postup výpočtu je vepsán ke konkrétním částkám v tabulce.

Tabulka 6: Přerušení daňového odpisování u otočného jeřábu v Kč

Rok	Daňový odpis	Účetní odpis
2014	$(50\,000 * 5,5) / 100 = 2\,750$	$(50\,000 / 120) * 10 = 4\,167$
2015	0	$(50\,000 / 120) * 12 = 5\,000$
2016 - 2023	$(50\,000 * 10,5) / 100 = 5\,250$	$(50\,000 / 120) * 12 = 5\,000$
2024	$(50\,000 * 10,5) / 100 = 5\,250$	0

Zdroj: Vlastní zpracování

V prvních dvou letech by došlo k vyšším účetním odpisům, což vede ke zvýšení základu daně. Pro rok 2014 by se základ daně zvýšil o 1 417 Kč, následující rok dokonce o 5 000 Kč. Následně by to vyvolalo i vyšší daň z příjmů právnických osob.

4.2.5 Neuplatnění daňových odpisů

Není povinností ÚJ, aby daňové odpisy uplatňovala, je to pouze právo. Neuplatnění daňových odpisů využije, dojde-li k nízkému zisku, zapříčiněné vysokými náklady a nízkými výnosy, a tak se může společnost dostat do daňové ztráty, přičemž daňová ztráta je jedna z položek odčitatelných od základu daně za předchozí zdaňovací období v následujících pěti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích.

Podnikatelský subjekt Psota Transport s.r.o. využívá řádné daňové odpisy, neboť vždy při výpočtu ročního odpisu ke konci zdaňovacího období byl majetek zaevidován tzn. nebyl vyřazen. Avšak daňové odpisy se do roku 2014 shodují s účetními, čímž si velice ulehčují administrativu spojenou s evidencí dlouhodobého majetku.

Daňových odpisů se také nemůže uplatnit v případě, že by ÚJ neměla právo k vlastnictví daného majetku, také v případě, že by dlouhodobý majetek nebyl evidován na začátku ani ke konci zdaňovacího období, k takovéto situaci dochází, když ÚJ konkrétní majetek nakoupí v průběhu zdaňovacího období a před koncem téhož období majetek vyřadí z evidence.

Naskytuje se zde i možnost uplatnit poloviční odpis u hmotného majetku evidovaného na začátku zdaňovacího období, ale na konci zdaňovacího období dojde k vyřazení neodepsaného majetku z evidence. Ke zpracování názorného příkladu je využito stejného majetku jako v kapitole 3.2.2.

Tabulka 7: Poloviční odpis v Kč

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2014	$(76\,756,24 / 3) = 25\,585$	25 585	51 171
2015	$[(2 * 51\,171) / 3] = 34\,114$	59 699	17 057
2016	$[(2 * 17\,057) / 2] = 17\,057 / 2 = 8\,529$	68 228	8 528

Zdroj: Vlastní zpracování

ÚJ v roce 2016 daruje toto zařízení jinému podnikatelskému subjektu před úplným odepsáním. Může tak uplatnit poloviční odpis ve výši 8 259 Kč, po jehož uplatnění zůstatková cena činí 8 528 Kč, avšak ta není daňově uznatelným nákladem, při splnění zákonných podmínek může být dar odčitatelnou položkou od základu daně.

4.3 Současná hodnota daňové úspory

Peníze mají v různém okamžiku různou hodnotu, neboli hodnota peněz se v průběhu času mění. K porovnání dvou a více částek z různých období, spočívá ve výpočtu současné hodnoty (PV = present value). *Současná hodnota nám představuje takovou částku peněz, jakou bychom museli uložit dnes při úrokové míře do banky, abychom na konci sledovaného období získali určitou částku.* V případě výpočtu současné hodnoty se jedná o odúročení tzv. diskontování. (Šoba, Širůček a Ptáček, 2013, s.13)

Na výsledek hospodaření má dopad daňová úspora, která vzniká poplatníkovi z uplatněných daňových odpisů. *Daňovou úsporou rozumíme peněžní částku, o níž se sníží daňová povinnost.* (Marek, 2009, s.161)

V následující tabulce je znázorněn výpočet daňové úspory a současné hodnoty tahače SCANIA, kterou společnost pořídila v 5.1.2014 v pořizovací ceně 2 240 930 Kč. Tahač je zařazen do 2. odpisové skupiny a daňově je odpisován zrychlenými odpisy, přičemž společnost je prvním vlastníkem, tudíž může využít možnosti zvýšení odpisu v 1. roce o 10 %.

Postup výpočtů odpisů je dle vzorců uvedených v teoretické části, a to:

- vzorec č. (6) pro rovnoměrné odpisování se zvýšením odpisu v 1. roce
- vzorec č. (9) a č. (11) pro zrychlené odpisování se zvýšením odpisu v 1. roce
- vzorec č. (5) pro rovnoměrné odpisování
- vzorec č. (7) a (8) pro zrychlené odpisování

Tabulka 8: Daňová úspora tahače SCANIA v Kč

	Bez zvýšení odpisu o 10% v 1. roce				Se zvýšením odpisu o 10% v 1. roce			
	R_o	$DÚ(R_o)$	Z_o	$DÚ(Z_o)$	R_o	$DÚ(R_o)$	Z_o	$DÚ(Z_o)$
2014	246 502	46 835	448 186	85 155	470 595	89 413	672 279	127 733
2015	498 607	94 735	717 098	136 249	442 584	84 091	627 460	119 217
2016	498 607	94 735	537 823	102 186	442 584	84 091	470 595	89 413
2017	498 607	94 735	358 549	68 124	442 584	84 091	313 730	59 609
2018	498 607	94 735	179 274	34 062	442 584	84 091	156 865	29 804
Součet	VC	425 777	VC	425 777	VC	425 777	VC	425 777

Zdroj: Vlastní zpracování

Součet odpisů a součet daňových úspor za dobu odpisování je roven pro obě metody. Daňová úspora je vyčíslena jako součin odpisů a sazby daně z příjmů. Je patrné, že daňová úspora kopíruje vývoj odpisů. Porovnáním daňové úspory na základě výpočtů rovnoměrných odpisů jsem zjistila, že pouze v 1. roce odpisování, kdy bylo využito zvýšení odpisu, bude daňová úspora vyšší oproti ostatním rokům. To je právě zapříčiněno odpisovými sazbami či koeficienty pro výpočet odpisů, které jsou rozdílné. Obdobné tvrzení platí i pro daňovou úsporu při zrychlené metodě odpisování, avšak u této metody je daňová úspora ještě vyšší jak v případě rovnoměrné metody. Z tabulky je vidět, že poplatník si svoji daňovou povinnost sníží díky tomuto majetku celkem o 425 777 Kč za pět zdaňovacích období.

Výpočty daňové úspory poukazují na to, že daňová úspora bude za určitý interval vždy ve stejné výši ať zvolíme jakoukoliv metodu odpisování. Důležité je, že volba způsobu odpisování ovlivní daňovou úsporu v každém období v jiné výši.

Tabulka 9: Současná hodnota daňové úspory v Kč

Rok	PV(DÚ) bez zvýšení odpisu o 10 %		PV(DÚ) se zvýšením odpisu o 10 %	
	PV(DÚ) R_0	PV(DÚ) Z_0	PV(DÚ) R_0	PV(DÚ) Z_0
2014	42 578	77 414	81 285	116 121
2015	78 294	112 602	69 497	98 527
2016	71 176	76 774	63 179	67 177
2017	64 705	46 530	57 435	40 714
2018	58 823	21 150	52 214	18 506
Součet	315 576	334 470	323 609	341 045

Zdroj: Vlastní zpracování

Současná hodnota daňových úspor klesá každým rokem. Z výpočtu je vidět, že pokud by chtěla ÚJ dosáhnout daňové úspory v období pěti let 425 777 Kč, musela by současná hodnota daňové úspory být 334 470 Kč, toho by dosáhla pomocí zrychlené metody odpisování. V porovnání s rovnoměrným způsobem odpisování je současná hodnota daňové úspory vyšší o 18 894 Kč, toto tvrzení platí v případě využití možnosti bez zvýšení odpisu o 10 % v 1. roce odpisování.

Pokud by bylo využito možnosti zvýšení odpisu o 10 % v 1. roce odpisování, tak podle výpočtů došlo k vyšší současné hodnotě daňové úspory o 17 436 Kč u zrychlené metody odpisování oproti rovnoměrnému způsobu odpisování, kde za pětiletý interval by současná hodnota daňové úspory musela být ve výši 341 045 Kč.

Došlo k tzv. diskontování výše odpisu, která odpovídá těmto odpisům v roce, kdy došlo k jejich uplatnění. Pro výpočet současné daňové úspory byla použita 10% úroková míra.

Porovnáním celkového rozdílu současné hodnoty daňové úspory mezi dvěma uvedenými možnostmi, je zřejmé, že kdyby společnost využila zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 10 % dosáhla by tak vyšší částky, přesněji o 6 575 Kč u zrychlené metody odpisování, u rovnoměrné metody je rozdíl 8 030 Kč.

Jelikož se u obchodní korporace Psota Transport s.r.o. účetní a daňové odpisy rovnají, dochází tak k ovlivnění hrubého účetního zisku či ztráty. Z výše uvedeného vyplývá, že poplatník, jehož cílem je co nejvíce minimalizovat základ daně pomocí odpisů, je velice výhodné být prvním vlastníkem a odpisovat daný majetek zrychlenou metodou, za předpokladu, že účetní odpisy jsou nižší jak daňové. Tím bych ráda podotkla, že hrubý účetní zisk se nemusí ztotožňovat se základem daně.

4.4 Analýza dopadu rozdílných odpisů na základ daně

V této kapitole se budu zabývat možnostmi, kterou společnost dosud neuvažovala, a to je fakt, že se účetní a daňové odpisy nemusejí rovnat, což ovlivňuje základ daně, buď jako položka zvyšující základ daně, kdy účetní odpisy převyšují daňové odpisy nebo v druhém případě jako položka snižující základ daně v podobě nižších účetních odpisů oproti daňovým odpisům.

K těmto výpočtům použiji majetek již výše uvedený.

Tahač SCANIA, který je daňově odpisován zrychleným způsobem s využitím navýšení odpisu v prvním roce o 10 %, zařazen do 2. odpisové skupiny, pořizovací cenou 2 240 930 Kč a datem používání odpisování k 5. 1. 2014. Pro účetní odpisy jsem použila obě metody, abych poukázala na to, která z nich bude nejvýhodnější pro ovlivnění daňového základu. Dobu odpisování jsem zachovala stejnou jako u daňových odpisů tudíž 60 měsíců (5 let), avšak u účetních odpisů lze zahrnout jen poměrnou část odpovídající počtu měsíců od následujícího měsíce po měsíci zařazení, v tomto případě bude v roce 2014 uplatněn odpis za 11 měsíců a v roce 2019 pouze měsíční.

Výpočet účetních zrychlených odpisů byl proveden podle vzorce č. (2) v teoretické části. Měsíční rovnoměrný účetní odpis byl vyčíslen jako podíl pořizovací ceny počtem měsíců odpisování. Pro zjednodušení výpočtu jsem počítala účetní odpisy jako roční, avšak v roce 2014 a 2019 byla vypočtena poměrná část, výpočet je následující:

- měsíční odpis = $2\,240\,930 / 60 = 37\,348,83$ Kč zaok. 37 348 Kč
- roční odpis = $37\,348 * 12 = 448\,186$ Kč

Výše daňového zrychleného odpisu byla vypočtena dle vzorce č. (9) a č. (11) v teoretické části.

Tabulka 10: Vliv rozdílných odpisů na základ daně v Kč u tahače SCANIA

Rok	Daňový odpis	Účetní odpis		Vliv na základ daně	
	Zrychlený	Rovnoměrný	Zrychlený	$D_{ZO} \times \dot{U}_{ZO}$	$D_{ZO} \times \dot{U}_{RO}$
2014	672 279	410 837	746 977	74 698	-261 442
2015	627 460	448 186	597 581	-29 879	-179 274
2016	470 595	448 186	448 186	-22 409	-22 409
2017	313 730	448 186	298 791	-14 939	134 456
2018	156 865	448 186	149 395	-7 470	291 321
2019	0	37 349	0	0	37 349

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je jasně vidět, že v prvním roce rozdíl mezi daňovým zrychleným a účetním zrychleným odpisem bude položka zvyšující základ daně, protože došlo k vyšším účetním odpisům. Po zbyvajících letech odpisování tahače nastane, že rozdíly mezi těmito odpisy bude možné od základu daně odečíst, jakožto položku snižující základ daně. Zajímavá je druhá varianta, kdy v roce 2014 rozdíl mezi daňovým zrychleným a účetním rovnoměrným odpisem bude základ daně snížen o částku 261 442 Kč. I v následujících dvou letech bude základ daně snižován, ale od roku 2017 budou rozdíly položkou zvyšující základ daně.

Rozhodnutí, kterou variantu použít záleží na současné situaci podniku. Pokud by chtěla v roce 2015 dosáhnout co nejnižšího základu daně pomocí odpisů, měla by využít takových odpisů, aby byly co nejvyšší daňové odpisy oproti účetním. Z propočtů výše uvedených vyplývá, že k optimalizaci je vhodné využít kombinaci zrychlených daňových odpisů s rovnoměrnými účetními odpisy.

Tabulka 11: Vliv rozdílných odpisů na základ daně v Kč u tahače SCANIA

Rok	Daňový odpis	Účetní odpis		Vliv na základ daně	
	Rovnoměrný	Rovnoměrný	Zrychlený	$D_{RO} \times \dot{U}_{RO}$	$D_{ZO} \times \dot{U}_{RO}$
2014	470 595	410 837	746 977	-59 758	276 382
2015	442 584	448 186	597 581	5 602	154 997
2016	442 584	448 186	448 186	5 602	5 602
2017	442 584	448 186	298 791	5 602	-143 793
2018	442 584	448 186	149 395	5 602	-293 189
2019	0	37 349	0	37 349	0

Zdroj: Vlastní zpracování

V případě, že by ÚJ zvolila pro tahač daňový rovnoměrný odpis a účetní rovnoměrný odpis, rozdíl těchto odpisů by byl pouze v roce 2014 položkou snižující základ daně, v ostatních letech bude rozdíl naopak základ daně navyšovat. Při volbě daňových rovnoměrných odpisů s účetními zrychlenými odpisy by došlo v prvních třech letech k navýšení základu daně a ve zbývajících dvou letech by se základ daně o rozdíl mezi těmito odpisy snížil. Avšak vliv na základ daně se po dobu odpisování vyrovná.

Z předešlých dvou tabulek je patrné, že odpisy se dají různě zkombinovat. V roce 2014 by ÚJ základ daně pomocí odpisů nejvíce snížila za předpokladu uplatnění rozdílných zrychlených daňových odpisů a rovnoměrných účetních odpisů, což by ovlivnilo i výši daně z příjmů právnické osoby, kde platí čím vyšší daňový odpis oproti účetnímu, tím nižší daň z příjmů. Nejvíce by jej navýšila kdyby odpisy uplatnila naopak a to, že by tento majetek odpisovala daňově rovnoměrně a účetně zrychleně, následně z toho plynoucí vyšší daň.

Z praxe vzato, ÚJ se nikdy nebude hodit odvádět vysoké daně z příjmů, avšak může si částečně výši své daňové povinnosti rozplánovat do budoucna i prostřednictvím odpisování dlouhodobého majetku. Snaha, o co nejnižší daňovou povinnost, vede k vyššímu hospodářskému výsledku z běžného období, který tak ÚJ může použít např. k pořízení nových investic do podniku.

4.4.1 Odložená daň

S rozdílnými účetními a daňovými odpisy vzniká i rozdílná účetní a daňová zůstatková cena daného dlouhodobého majetku. Aby byla zachována zásada věrného a poctivého zobrazení reaguje účetnictví na přechodné rozdíly, které jsou daňově uznatelné, ale v jiném účetním období než v tom, ve kterém o nich bylo účtováno, účtováním odložené daně, pomocí níž je upraven výsledek hospodaření po zdanění tzv. disponibilní zisk.

V následujících tabulkách je uveden postup výpočtu opravek a zůstatkové ceny, kterého bylo využito i pro ostatní zmíněný majetek. Účetní a daňové odpisy jsou uvedeny v Tabulce 10 praktické části.

Tabulka 12: Daňové oprávky a zůstatková cena při zrychleném odpisování v Kč tahače SCANIA

Rok	Oprávky	Zůstatková cena
2014	672 279	2 240 930 - 672 279 = 1 568 651
2015	627 460 + 672 279 = 1 299 739	2 240 930 - 1 299 739 = 1 299 739
2016	470 595 + 1 299 739 = 1 770 334	2 240 930 - 1 770 334 = 470 595
2017	313 730 + 1 770 334 = 2 084 064	2 240 930 - 2 084 064 = 156 865
2018	156 865 + 2 084 064 = 2 240 930	2 240 930 - 2 240 930 = 0

Zdroj: Vlastní zpracování

Oprávky představují kumulaci odpisů za jednotlivé roky určitého majetku, přičemž oprávky v prvním roce se rovnají výši odpisů v prvním roce. Zůstatková cena tzv. účetní hodnota dlouhodobého majetku je v daném roce vypočtena jako rozdíl pořizovací ceny a oprávek, pro kontrolu správného výpočtu je zde i druhá varianta, jak vyčíslit zůstatkovou cenu a to odečtením odpisu následujícího roku od zůstatkové ceny přechozího roku.

Tabulka 13: Účetní oprávky a zůstatková cena při rovnoměrném odpisování v Kč tahače SCANIA

Rok	Oprávky	Zůstatková cena
2014	410 837	2 240 930 - 410 837 = 1 830 093
2015	448 186 + 410 837 = 859 023	2 240 930 - 859 023 = 1 381 907
2016	448 186 + 859 023 = 1 307 209	2 240 930 - 1 307 209 = 933 721
2017	448 186 + 1 307 209 = 1 755 395	2 240 930 - 1 755 395 = 485 535
2018	448 186 + 1 755 395 = 2 203 581	2 240 930 - 2 203 581 = 37 349
2019	37 349 + 2 203 581 = 2 240 930	2 240 930 - 2 240 930 = 0

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedeného je patrné, že oprávky během období, ve kterém je majetek odpisován budou v průběhu období narůstat až do výše 100 % pořizovací ceny. Ve výkazu rozvaha se oprávky zanášejí v podobě korekce, jako snižující položka hodnoty aktiva. Zůstatková cena neustále klesá.

Ve všech sledovaných letech je účetní zůstatková cena vyšší jak daňová zůstatková cena, což odpovídá tomu, že pro vyjádření skutečného opotřebení majetku bylo zvoleno lineárního odpisování po dobu 60 měsíců, kdežto pro daňové účely bylo nastaveno zrychleného odpisování po dobu 5 let, jak ZDP stanovuje pro 2. odpisovou skupinu, a tím účetní odpisy byly nižší jak daňové. Rok 2016 je zlomový, kdy došlo k největšímu přechodnému rozdílu, naopak nejnižší přechodný rozdíl nastane v roce 2018 ve výši 37 349 Kč, jelikož daný majetek bude v tomto roce již zcela daňově odepsán.

Tabulka 14: Přechodný rozdíl zůstatkové ceny v Kč u tahače SCANIA

Rok	Účetní ZC	Daňová ZC	Přechodný rozdíl
2014	1 830 093	1 568 651	261 442
2015	1 381 907	1 299 739	82 168
2016	933 721	470 595	463 126
2017	485 535	156 865	328 670
2018	37 349	0	37 349
2019	0	0	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Odložená daň je vypočtena jako součin výsledného dočasného rozdílu mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou a sazbou daně z příjmů právnických osob, jde o tzv. rozvahový přístup závazkové metody.

Pro výpočet odložené daně ve všech letech je předpokládána jednotná sazba daně z příjmů právnických osob 19 %, která je platná v roce 2015.

Tabulka 15: Výpočet odložené daně v Kč u tahače SCANIA

Rok	Přechodný rozdíl	Odložená daň
2014	261 442	$261\,442 * 0,19 = 49\,673,98$
2015	440 715	$(440\,715 - 261\,442) * 0,19 = 34\,062,06$
2016	463 125	$(463\,125 - 440\,715) * 0,19 = 4\,257,90$
2017	328 669	$(328\,669 - 463\,125) * 0,19 = -2\,5546,64$
2018	37 349	$(37\,349 - 328\,669) * 0,19 = -55\,350,80$
2019	0	$(0 - 37\,349) * 0,19 = -7\,096,31$

Zdroj: Vlastní zpracování

Postup výpočtu vypadal následovně:

V 1. roce :

= (rozdíl zůstatkové účetní ceny a zůstatkové daňové ceny) * sazba daně z příjmů

V dalších letech:

= změna stavu účetní a daňové zůstatkové ceny * sazba daně z příjmů

Rozdíly mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku působí jako zdanitelný přechodný rozdíl tzv. odložený daňový závazek, což je zapříčiněno nižšími účetními odpisy oproti daňovým odpisům, tato situace nastala v první polovině sledovaného období u tahače SCANIA. Ve druhé polovině přechodný rozdíl vyústil v odčitatelný přechodný rozdíl tzv. odloženou daňovou pohledávku, který vznikl převýšením účetních odpisů nad daňovými odpisy, to pro ÚJ znamená menší odvod daně v příštích obdobích.

Tabulka 16: Výpočet odložené daně u vybraného dlouhodobého majetku v Kč

Rok	Položka	Dlouhodobý majetek			
		Jeřáb	Návěs	Tahač	Zařízení
2014	Rozdíl ZC	- 1 417	123 125	261 441	17 056,77
	OD	- 269,23	23 393,75	49 673,98	3 240,79
2015	Rozdíl ZC	-1 167	136 556	440 715	25 585
	OD	- 490,5	2 551,89	34 062,06	1 620,36
2016	Rozdíl ZC	-917	163 420	463 125	17 056
	OD	- 395,5	5 104,16	4 257,9	- 1 620,51
2017	Rozdíl ZC	- 667	136 556	328 669	0
	OD	-300,96	- 5 104,16	-25 546,64	-3 240,64
2018	Rozdíl ZC	- 417	5 595	37 349	-
	OD	- 263,14	- 24 882,59	-55 350,8	-
2019	Rozdíl ZC	0	0	0	-
	OD	-79,23	-1 063,05	-7 096,31	-

Zdroj: Vlastní zpracování

Analýzou rozdílné zůstatkové ceny ve sledovaném období 2014-2019 bylo zjištěno, že největší podíl na přechodném rozdílu měl tahač SCANIA, protože u vybraného majetku má nevyšší pořizovací cenu přesněji 2 240 930 Kč, která je odepsaná v pětiletém časovém horizontu zrychleným způsobem.

Tabulka 17: Odložená daň v letech 2014 - 2019

Rok	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Celková odložená daň	76 039,29	37 743,81	7 346,05	-34 192,4	-80 496,53	-8238,59
Typ přechod. rozdílu	zdanitelný	zdanitelný	zdanitelný	odčitatelný	odčitatelný	odčitatelný

Zdroj: Vlastní zpracování

Odložená daň v prvních třech letech bude vykazována jako daňový závazek v důsledku kladného rozdílu zůstatkových cen, dojde tak k přírůstku na účtě 592 nebo 594 na MÁ DÁTI oproti 481 na stranu DAL, což se projeví jako snížení zisku na účtě zisků a ztrát a následně i na konečném účtě rozvázném, čímž se zablokuje předčasné rozdělení zisku.

Ve druhé polovině nastane druhá situace, kdy bude suma rozdílných účetních zůstatkových cen nižší jak suma daňových zůstatkových cen, což vyvolá odčitatelný přechodný rozdíl vedoucí k odložené daňové pohledávce a tím dojde k úbytku na účtě 592 nebo 594 na DAL oproti 481 na MÁ DÁTI. V tomto období ÚJ odvede více na dani, jelikož daňové náklady si může uplatnit až v budoucnu, tak dojde k nižšímu základu daně. Důležité je zvážit vykazání daňové pohledávky v souvislosti se zásadou opatrnosti.

V této kapitole nebyli brány v potaz jiné tituly, které by mohly vést ke vzniku odložené daně

5 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo provést komparaci účetních a daňových odpisů, analyzovat a zhodnotit jejich vliv na výsledek hospodaření u vybrané účetní jednotky.

Psota transport s.r.o. účtuje o odpisech dle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Aby byla usnadněna administrativní práce je pro dlouhodobý majetek, se kterým poskytují svoje služby, nastavena rovnost účetních a daňových odpisů. Tato skutečnost zkresluje účetní výsledek hospodaření, jelikož daňové odpisy nezohledňují skutečné opotřebení majetku. Rovnost odpisů neovlivňuje přímo základ daně, avšak při této skutečnosti je několik způsobů jak ovlivnit výši daňových odpisů. Praktická část se věnovala roku 2014. Po nastudování právních předpisů a analyzování odpisového plánu bylo zjištěno na základě výpočtů v praktické části, že je velice výhodné pro účetní jednotku být prvním vlastníkem majetku zařazeného v 1-3 odpisové skupině a mít tak možnost využít zvýšení odpisu v prvním roce. Byla provedena komparace zrychlených i rovnoměrných daňových odpisů u návěsu KÖGEL zařazeného v roce 2014, kdy účetní jednotka této možnosti využila a když podle § 31 ods. 4 ZDP na tuto možnost neměla nárok. Z výpočtu jasně vyplynulo, že v případě nevyužití zvýšení odpisu o 10 % se oproti odpisům, kde bylo využito této možnosti, byly odpisy v prvním roce nižší o 67 159 Kč. Mým doporučením pro ÚJ je, že pokud v budoucnu předpokládá zisk a má v úmyslu co nejvíce snížit základ daně v prvním roce odpisování daného majetku tedy v roce 2014, měla by ÚJ uplatnit co nejvyšší odpis, v tomto případě zvýšený zrychlený odpis. Komparací zrychlených a rovnoměrných odpisů bylo zjištěno, že je pro ÚJ výhodné ke snížení základu daně v roce 2014 použít zrychlených odpisů u návěsu KÖGEL, protože při zrychleném způsobu odpisování dochází k odepsání nejvyšší hodnoty v prvních letech používání majetku. Tento fakt zobrazuje Graf 3, ze kterého je vidět, že zrychlené odpisy jsou oproti rovnoměrným odpisům vyšší téměř o 10 234 Kč. Metodu rovnoměrného daňového odpisování bych společnosti doporučila v případě, pokud by chtěla přenášet odpisy do nákladů ve stejných částkách. Odpisování je sice pomalejší než u zrychleného daňového odpisování, ale zároveň jednodušší.

Může nastat situace, kdy podnik bude vykazovat nízký zisk. V tomto případě doporučuji k optimalizaci výsledku hospodaření ÚJ odepisovat majetek lineárně s využitím nižších než maximálních sazeb, které vedou k prodloužení doby odpisování a rovnoměrnému zatěžování výsledku hospodaření. Dalším východiskem ovlivnění nízkého zisku je přerušování daňového odpisování a nebo neuplatnění daňových odpisů, přičemž dojde k rozdílům mezi těmito odpisy, což se promítne jako zvýšení základu daně. Analyzováním došlo také ke zjištění, že v případě vyřazení DHM darováním v průběhu účetního období, je možné uplatnit pouze poloviční odpis, avšak základ daně bude ovlivněn zůstatkovou cenou v plné výši.

Pro věrnější zobrazení výsledku hospodaření, je vhodnější zvolit způsob rozdílných účetních a daňových odpisů, což zvolený podnikatelský subjekt neuvažuje. Výsledkem analýzy dopadu rozdílných odpisů u vybraného majetku jsem došla k závěru, že k optimalizaci tedy snížení základu daně je nejvýhodnější v roce 2014 využít kombinaci zrychlených daňových odpisů s rovnoměrnými účetními, jelikož rozdíl mezi těmito odpisy v prvním roce odpisování dosáhne nejvyšší částky, kterou může účetní jednotka odečíst od základu daně a tím vznikne nižší daň z příjmů. S rozdílnými odpisy je spojena i rozdílná zůstatková cena jak z účetního hlediska tak i z daňového hlediska. Účetníci na tyto rozdíly reaguje účtováním odložené daně, pomocí níž je upraven výsledek hospodaření po zdanění. V případě uvážení nastavení rozdílných odpisů by ÚJ u zvoleného majetku v kapitole 4.4.1 v prvních třech letech vykazovala daňový závazek, což by se projevilo jako snížení zisku a ÚJ by tak odvedla méně na dani. Následující tři roky by odložená daň byla ve formě daňové pohledávky a bylo by tak odvedeno více na dani.

Zde bych chtěla především poukázat na to, že v případě stanovení rovnosti účetních a daňových odpisů dojde k ovlivnění účetního výsledku hospodaření, ale pokud dojde k rozdílům mezi těmito odpisy dojde tak navíc k ovlivnění základu daně což vyvolá i jinou daňovou povinnost a výši vlastního kapitálu po zaúčtování odložené daně. Je důležité si uvědomit, že vliv na základ daně se po dobu odpisování vyrovná. Tuto skutečnost zobrazuje i Tabulka 8, ze které vyplývá, že suma daňových úspor za dobu odpisování je rovna pro obě metody, avšak nejvyšší daňové úspory dosáhne při zrychleném odpisování s využitím zvýšení odpisu o 10 % v roce 2014.

6 Seznam použité literatury

BŘEZINOVÁ, Hana a ŠTOHL, Pavel, 2013. *Účetní závěrka*. 3. upravené vydání. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická. 144 s. ISBN 978-8087314-39-5.

KALOUDA, František, 2009. *Finanční řízení podniku*. Plzeň: Aleš Čeněk. 279 s. ISBN 978-80-7380-174-8.

KIRK, Robert, 2009. *IFRS: A Quick Reference Guide*. First publish, Great Britain: Elsevier, 542 p. ISBN 978-1-85617-545-6.

KOVANICOVÁ, Dana, 2003. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Vydání XIII. aktualizované. Praha: Polygon, 444 s. ISBN 80-7273-084-3.

MAREK, Petr. 2009. *Studijní průvodce financemi podniku*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ekopress, 634 s. ISBN 978-80-86929-49-1.

MARKOVÁ, Hana, 2014. *Daňové zákony 2014: úplná znění platná k 1.1.2014*. 23. vyd. Praha: Grada Publishing. 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9.

PRUDKÝ, Pavel a LOŠŤÁK, Milan, 2011. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 13. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 247 s. ISBN 978-80-7263-660-0.

PTÁČEK, Roman, Martin ŠIRŮČEK a Oldřich ŠOBA, 2013. *Finanční matematika v praxi*. První vydání. Praha: Grada Publishing. 304 s. ISBN 978-80-274-4636-4.

SKÁLOVÁ, Jana et al., 2013. *Podvojný účetnictví 2013*. Dvacáté vydání. Praha: Grada Publishing. 224 s. ISBN 978-80-247-4633-3.

SYNEK, Miloslav et al., 2010. *Podniková ekonomika*. 5. přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck. 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.

ŠTEKER, Karel a OTRUSINOVÁ, Milada, 2013. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. 264 s. ISBN 978-80-247-4702-6.

ŠTOHL, Pavel, 2011. *Učebnice účetnictví 2011*. Dvanácté, upravené vydání. Vydal: Vzdělávací středisko Ing. Pavel Štohl. 214 s. ISBN 978-80-87237-36-6.

VALOUCH, Petr, 2011. *Účetní a daňové odpisy 2011*. šesté vydání. Praha: Grada Publishing. 144 s. ISBN 978-80-247-3803-1.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení [online]. [cit 2014-12-06]. ISSN 1213-7235. Dostupné také z [www: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>](http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/).

PILÁTOVÁ, Jana, 2006. *Účetní a daňové odpisy 2006*. První vydání. Brno: Computer press. 108 s. ISBN 80-251-0925-9.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů [online]. [cit 2014-12-06]. ISSN 1213-7235. Dostupné také z www: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>>.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví [online]. [cit 2014-12-06]. ISSN 1213-7235. Dostupné také z www: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>>.

7 Přílohy

Seznam použitých zkratk a symbolů

ČNB – Česká národní banka

DM – dlouhodobý majetek

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

ha- hektar

Odst. - odstavec

ÚJ – účetní jednotka

TZ – technické zhodnocení

Tzv. - takzvaně

Vyhláška MF – vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení

ZDP – Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

ZoÚ – Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

§ - paragraf

DÚ - daňová úspora

PV- present value

R_o - rovnoměrné odpisování

Z_o - zrychlené odpisování

tj. - to je

tzv. - tak zvané

Seznam tabulek a grafů

Tabulka 1 : Rozvaha zjednodušeně	11
Tabulka 2: Tabulka pro zařazení DHM	21
Tabulka 3: Přehled vybraného dlouhodobého majetku společnosti	31
Tabulka 4 : Rozdíl odpisů a jejich vliv na základ daně	33
Tabulka 5: Porovnání zrychlených a mimořádných odpisů v Kč.....	37
Tabulka 6: Přerušní daňového odpisování u otočného jeřábu v Kč	39
Tabulka 7: Poloviční odpis v Kč.....	40
Tabulka 8: Daňová úspora tahače SCANIA v Kč	41
Tabulka 9: Současná hodnota daňové úspory v Kč	42
Tabulka 10: Vliv rozdílných odpisů na základ daně v Kč u tahače SCANIA.....	44
Tabulka 11: Vliv rozdílných odpisů na základ daně v Kč u tahače SCANIA.....	44
Tabulka 12: Daňové oprávký a zůstatková cena při zrychleném odpisování v Kč tahače SCANIA.....	46
Tabulka 13: Účetní oprávký a zůstatková cena při rovnoměrném odpisování v Kč tahače SCANIA.....	46
Tabulka 14: Přechodný rozdíl zůstatkové ceny v Kč u tahače SCANIA	47
Tabulka 15: Výpočet odložené daně v Kč u tahače SCANIA	47
Tabulka 16: Výpočet odložené daně u vybraného dlouhodobého majetku v Kč	48
Tabulka 17: Odložená daň v letech 2014 - 2019	49
Graf 1: Komparace zrychlených odpisů u návěsu KÖGEL.....	34
Graf 2: Komparace rovnoměrných odpisů v Kč u návěsu KÖGEL	35
Graf 3: Porovnání zrychlených a rovnoměrných odpisů v Kč.....	36