

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Bakalářská práce**

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

**Elisa Becci**

© 2018 ČZU v Praze



## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Elisa Becci

Podnikání a administrativa

Název práce

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

Název anglicky

**Evaluation of Accounting and Fiscal Depreciation in Chosen Accounting Unit**

---

### Cíle práce

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

### Metodika

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

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

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

## Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

## Klíčová slova

účetní odpisy, daňové odpisy, metody odpisování, dlouhodobý majetek

---

## Doporučené zdroje informací

- CARDOVÁ, Z. Majetek v daňové evidenci. Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-1357-431-4.
- DUŠEK, J. Daně z příjmů ... : přehledy, daňové a účetní tabulky : Právní stav k . Praha: Grada, 2016. ISBN 978-80-271-9036-2.
- DUŠEK, J. – SEDLÁČEK, J. Daňová evidence podnikatelů 2015. 12. vyd. Praha : Grada, 2015. 136 s. ISBN 978-80-247-5436-9.
- CHALUPA, R. ; KADLEC J. a PILÁTOVÁ J. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2016. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-001-0.
- JANOUSHKOVÁ, J. Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů. Praha: Grada, 2007. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-1852-1.
- PELC, V. Daňové odpisy: strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů. Vyd. 1. V Praze: C. H. Beck, 2011. Beckova edice právo a hospodářství. ISBN 978-80-7400-387-5.
- SKÁLOVÁ, J. *Podvojně účetnictví 2016*. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-0031-6.
- VALOUCH, P. Účetní a daňové odpisy 2006. 1. vyd. Praha : Grada Publishing, 2006. 144 s. ISBN 80-247-1484-1

---

## Předběžný termín obhajoby

2017/18 LS – PEF

## Vedoucí práce

Ing. Jitka Šišková, Ph.D.

## Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

---

Elektronicky schváleno dne 5. 10. 2017

**Ing. Helena Čermáková, Ph.D.**

Vedoucí katedry

---

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2017

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 09. 03. 2018

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Vyhodnocení účetních a daňových odpisů ve vybrané účetní jednotce" 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 12.3.2018

---

## **Poděkování**

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Jitce Šiškové, Ph.D. za odborné připomínky a cenné rady při psaní této bakalářské práce.

# Vyhodnocení účetních a daňových odpisů ve vybrané účetní jednotce

## **Abstrakt**

Bakalářská práce se zabývá problematikou odpisování dlouhodobého majetku z daňového a účetního hlediska. V teoretické části je popsána základní charakteristika a rozdělení dlouhodobého majetku podle platných právních předpisů a norem. V další části jsou vysvětleny pojmy daňové a účetní odpisy a jejich jednotlivé metody odpisování.

V praktické části je uveden stručný popis fiktivní účetní jednotky, která disponuje dlouhodobým majetkem. Dále jsou zpracovány modelové výpočty odpisů vycházející ze základních metod odpisování, které jsou využívány v dané účetní jednotce. Následně je komparován a posouzen vliv vybraných metod na výsledek hospodaření. Získané výsledky potvrzují, že vhodný způsob odpisování dlouhodobého majetku může ovlivnit výsledek hospodaření.

**Klíčová slova:** účetní odpisy, daňové odpisy, metody odpisování, dlouhodobý majetek, výsledek hospodaření

# **Evaluation of Accounting and Fiscal Depreciation in Chosen Accounting Unit**

## **Abstract**

The bachelor thesis describes the issue of depreciation of long-term assets from a tax and accounting point of view. Theoretical part depicts the basic characteristic and division of long-term assets according to valid legal standards and regulations. Other parts clarify the notion of tax and accounting depreciation and their individual depreciation methods.

The practical part state a brief characterization of a fictitious accounting entity that owns long-term assets. Furthermore, you will find a depreciation calculation models based on elemental depreciation methods which are being used in this particular accounting unit. Additionally, the comparison and assessment of the influence of selected methods on the economic result will take place. Obtained results confirms that appropriate method of long-term asset depreciation may influence the economic results.

**Keywords:** accounting depreciation, tax depreciation, methods of depreciation, long-term assets, income from operations



# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod .....</b>	<b>12</b>
<b>2</b>	<b>Cíl práce a metodika .....</b>	<b>13</b>
2.1	Cíl práce .....	13
2.2	Metodika .....	13
<b>3</b>	<b>Teoretická východiska.....</b>	<b>14</b>
3.1	Charakteristika majetku účetní jednotky.....	14
3.1.1	Charakteristika dlouhodobého majetku .....	14
3.1.2	Dlouhodobý nehmotný majetek .....	15
3.1.3	Dlouhodobý hmotný majetek.....	16
3.1.4	Dlouhodobý finanční majetek.....	18
3.2	Pořízení dlouhodobého majetku.....	18
3.2.1	Pořízení dlouhodobého majetku koupí .....	19
3.2.2	Pořízení dlouhodobého majetku vlastní činností .....	19
3.2.3	Pořízení dlouhodobého majetku bezúplatným nabytím.....	19
3.3	Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku .....	20
3.3.1	Oceňování dlouhodobého majetku z daňového hlediska.....	20
3.3.2	Oceňování dlouhodobého majetku z účetního hlediska.....	21
3.4	Odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku .....	22
3.4.1	Účetní odpisy .....	23
3.4.2	Daňové odpisy.....	28
3.4.3	Vyřazení dlouhodobého majetku z užívání.....	33
3.5	Vliv účetních a daňových odpisů na výsledek hospodaření.....	34
3.6	Odložená daň z příjmu .....	35
	<b>Vlastní práce.....</b>	<b>37</b>
3.7	Varianta 1 – Zrychlený účetní odpis, 10 let .....	38
3.8	Varianta 2 - rovnoměrný účetní odpis, 10 let.....	41
3.9	Varianta 3 – zpomalené (progresivní) účetní odpisy, 10 let .....	43
3.10	Varianta 4 – rovnoměrný účetní odpis, 5 let.....	45
3.11	Varianta 5 – zrychlený (degresivní) účetní odpis, 5 let .....	48
3.12	Varianta 6 – zrychlený (degresivní) účetní odpis, 7 let .....	49
<b>4</b>	<b>Výsledky a závěr .....</b>	<b>51</b>
<b>5</b>	<b>Seznam použitých zdrojů.....</b>	<b>52</b>

## Seznam obrázků

Obrázek 1 - Účtování odložené daně .....	36
Obrázek 2 Vibrační válec .....	38
Obrázek 3 Služební automobil .....	46

## Seznam tabulek

Tabulka 1 Minimální doba odpisování – hmotný majetek.....	28
Tabulka 2 Roční odpisová sazba daňových odpisů.....	31
Tabulka 3 Rovnoměrné odpisování při zvýšení odpisu .....	31
Tabulka 4 Koefficienty zrychleného daňového odpisování .....	32
Tabulka 5 Přehled majetku pořízený v roce 2016 a 2017 .....	38
Tabulka 6 Zrychlené daňové odpisy-vibrační válec .....	39
Tabulka 7 Zrychlené (degresivní) účetní odpisy-vibrační válec.....	40
Tabulka 8 Vliv varianty 1 na výsledek hospodaření .....	41
Tabulka 9 Rovnoměrné účetní odpisy-vibrační válec.....	42
Tabulka 10 Vliv varianty 2 na výsledek hospodaření .....	43
Tabulka 11 Zpomalené (progresivní) účetní odpisy – vibrační válec.....	44
Tabulka 12 Vliv varianty 3 na výsledek hospodaření .....	45
Tabulka 13 Zrychlené daňové odpisy – automobil .....	46
Tabulka 14 Rovnoměrné účetní odpisy – automobil .....	47
Tabulka 15 Vliv varianty 4 na výsledek hospodaření .....	48
Tabulka 16 Zrychlené (degresivní) účetní odpisy – automobil.....	48
Tabulka 17 Vliv varianty 5 na výsledek hospodaření .....	49
Tabulka 18 Zrychlené (degresivní) účetní odpisy 7 let – automobil.....	50
Tabulka 19 Vliv varianty 6 na výsledek hospodaření .....	50

## Seznam vzorců

[1] Vzorec pro výpočet zrychlených účetních odpisů.....	25
[2] Vzorec pro výpočet rovnoměrných účetních odpisů .....	25
[3] Vzorec pro výpočet zpomalených účetních odpisů .....	26
[4] Vzorec pro výpočet výkonové metody .....	27
[5] Vzorec pro výpočet v jednotlivých letech .....	27
[6] Vzorec pro výpočet rovnoměrného odpisování.....	30

[7] Vzorec pro výpočet rovnoměrného odpisování za zvýšené vstupní ceny.....	30
[8] Vzorec pro zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování.....	32
[9] Vzorec pro zrychlený daňový odpis v následujících letech .....	32

# 1 Úvod

Jednou z hlavních složek aktiv účetní jednotky je dlouhodobý majetek, který se člení na nehmotný, hmotný a finanční. Doba použitelnosti dlouhodobého majetku je delší než jeden rok a je určen pro opakované využívání. V důsledku toho, dochází k postupnému opotřebování a snižování jeho hodnoty. Rozlišují se dva druhy opotřebení, a to morální a fyzické. K morálnímu opotřebení dochází vlivem zastarávání a fyzické vzniká v důsledku dlouhodobého používání.

Pro vyjádření opotřebení dlouhodobého majetku se používá pojem odpisy, které představují přesnou peněžní částku určenou pro dané účetní období, obvykle jeden rok. Souhrn odpisů dlouhodobého majetku vyjadřují oprávkou. Dle právních předpisů se rozděluje odepisování dlouhodobého majetku na daňové a účetní.

V zákoně o účetnictví jsou uvedeny účetní odpisy, které vyjadřují skutečné opotřebení dlouhodobého majetku. Z účetního hlediska se odepisuje pouze dlouhodobý majetek hmotný a nehmotný. Způsob, jakým bude účetní jednotka odepisovat majetek si určí sama dle odpisového plánu vycházejícího z četnosti používání. Účetní odpisy jsou nákladovou položkou ovlivňující účetní výsledek hospodaření.

Daňové odpisy jsou uvedeny v zákoně o dani z příjmů, který člení majetek do 6 odpisových skupin, určuje maximální možnou výši odpisů a dobu odepisování. Z daňového hlediska se odepisuje pouze dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, jestliže není ze zákona vyloučen z odepisování. Jednou ročně jsou vykazovány daňové odpisy, které zajišťují zjištění základu daně z příjmu.

Z důvodu odlišeného způsobu a doby daňového a účetního odepisování se mohou hodnoty daňových a účetních odpisů lišit. Rozdíl mezi odpisy následně ovlivní výši výsledku hospodaření, který se zobrazí v základu pro výpočet daně z příjmů.

## **2 Cíl práce a metodika**

### **2.1 Cíl práce**

Hlavním cílem bakalářské práce je, na základě rozboru a charakteristiky daňových a účetních odpisů, vyhodnocení jejich vlivu na výsledek hospodaření a možnost optimalizace ve vybrané účetní jednotce.

Součástí práce je přehled vybraných účetních a daňových metod odpisování a posouzení jejich vlivu na daňový základ a možnosti jeho ovlivnění v rámci daňové optimalizace.

### **2.2 Metodika**

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

Praktická část bude vycházet z rešeršní části a její komparace s provedenými modelovými výpočty účetních a daňových odpisů, které se realizují na konkrétních příkladech dlouhodobého majetku v dané účetní jednotce. Získané výsledky budou vyhodnoceny a posouzen jejich vliv na daňový základ. Pro posouzení optimalizace se vybere metoda analýzy, u které budou komparovány její výstupy s provedenými modelovými výpočty a právními předpisy. Na základě syntéz získaných dat se provede obecné vyhodnocení využití vlivu účetních odpisů na výsledek hospodaření v účetní jednotce.

## **3 Teoretická východiska**

### **3.1 Charakteristika majetku účetní jednotky**

Každá účetní jednotka používá pro svou činnost odlišné prostředky, se kterými v průběhu podnikání hospodaří, a proto jsou nazývány hospodářskými prostředky. Mezi ně patří stroje, peněžní prostředky, budovy, zásoby atd. Soubor těchto hospodářských prostředků, které využívají účetní jednotky, znázorňují majetek podniku (Prudký et Lošťák, 2004).

Pro účetní účely se majetek rozlišuje na aktivum a pasivum. Aktivum představuje majetek podniku, který je seřazen dle jednotlivých druhů. Pasivum je zdroj krytí, za který je majetek pořízen.

Účetní jednotka disponuje majetkem dlouhodobým a krátkodobým (oběžným). Dlouhodobý majetek je v podniku delší dobu než jeden rok a v důsledku hospodářské činnosti se postupně opotřebovává. Kdežto krátkodobý majetek se během hospodářské činnosti spotřebovává naráz (Mrkosová, 2016).

#### **3.1.1 Charakteristika dlouhodobého majetku**

Nejpodstatnější část aktiv každé účetní jednotky tvoří dlouhodobý majetek, který spadá do účtové třídy 0 - Dlouhodobý majetek a je rozdělován na majetek nehmotný, hmotný a finanční. Účtování o dlouhodobém majetku je zaneseno v zákoně 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví a ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se realizují některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Dlouhodobý majetek má ekonomickou životnost delší než jeden rok, kde se předpokládá jeho dlouhodobé zúčastnění ve výrobním procesu a svou hodnotu postupně přenechává novým výrobkům (Stárová, 2016).

Z pohledu účetní a daňové správy znázorňuje nakládání s majetkem podstatný souhrn činností, zahrnující okruh korektního vymezení a ocenění majetku, možnost promítnutí nákladů spojených s jeho pořízením do výsledku hospodaření a zároveň do základu daně z příjmů. S termínem dlouhodobý majetek je často spojován okruh technické zhodnocení a opravy (Chalupa et al, 2003).

### 3.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek nemá **fyzickou povahu**. Aby se mohly zařadit nadcházející položky do dlouhodobého nehmotného majetku, je zapotřebí splnit tyto uvedené podmínky kdy:

- **Doba použitelnosti** je delší než jeden rok, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo udržitelný pro činnost budoucí.
- **Překročení výše dané hodnoty ocenění:** Pro vymezení dlouhodobého nehmotného majetku podle zákona o daních z příjmů je dána limitní hodnota 60 000 Kč, která není z účetního hlediska závazná, a proto si každá účetní jednotka může stanovit svou hodnotovou hranici pro zařazení. Výjimku tvoří goodwill, preferenční limity a povolenky na emise (Chalupa et al, 2012).

Často se stává, že pořízený majetek, u kterého je předpokládána doba užívání delší než jeden rok, má nižší vstupní cenu, než je finanční hranice pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku. Tento majetek je označován za drobný nehmotný majetek a je účtován jednorázově do nákladové skupiny 51, například 518 – Ostatní služby (Novotný, 2016).

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek patří:

- Software neboli programové vybavení, který byl získán od jiných osob k osobní potřebě nebo vytvořen vlastními prostředky s cílem následného obchodování s ním (Prudký et Lošřák, 2011).
- Goodwill v doslovném překladu znamená dobré jméno korporace. Jedná se o záporný či kladný rozdíl mezi oceněním účetní jednotky získané především vkladem, koupí nebo oceněním závazků a majetku v oblasti změn obchodní korporace. Odepisuje se rovnoměrně, nejpozději do šedesáti měsíců od nabytí účetní jednotky nebo jeho části do nákladů. Při záporném goodwillu se účetně odepisuje do výnosů.

- Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje jsou získané od jiných jedinců nebo zhotovené vlastní činností. Vymezuje se jako výsledky zdárně vykonaných prací, které nejsou součástí průmyslových a jiných ocenitelných práv.
- Ocenitelná práva zahrnují především předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výrobně technické poznatky, průmyslová práva a jiné výsledky duševně tvořivé činnosti.
- Za jiný dlouhodobý nehmotný majetek se považují nehmotná aktiva, která nespádají na výše uvedené položky. Evidují se preferenční limity a povolenky na emise, které jsou uvedeny v zákoně č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. Preferenční limity zahrnují především produkční kvóty, individuální limit prémieových práv a množství mléka (Skálová, 2017).

Do dlouhodobého nehmotného majetku nadále patří technické zhodnocení, jehož ocenění si účetní jednotka stanoví sama (Chalupa et al, 2016).

Technické zhodnocení představuje zásahy do majetku, které jsou uvedeny do užívání. Dochází ke změně technických parametrů či účelů, zvýšení použitelnosti nebo vybavenosti majetku včetně přístaveb, nástaveb a stavebních úprav. Náklady určené na technické zhodnocení představují souhrn veškerých nákladů na dokončené zákroky do dlouhodobého nehmotného majetku za dané účetní období (§ 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

### **3.1.3 Dlouhodobý hmotný majetek**

Do dlouhodobého hmotného majetku jsou začleněné samostatné hmotné movité věci, u kterých je doba použitelnosti delší než jeden rok, přesahuje hranici minimální vstupní ceny a výše ocenění je určena účetní jednotkou. Bez ohledu na pořizovací cenu spadají do dlouhodobého hmotného majetku budovy, stavby a pozemky.

Hmotné movité věci nedosahující hranici pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku, jejichž očekávané užívání je delší než dvanáct měsíců, je označováno jako drobný hmotný majetek. Je možno jej zaúčtovat při uvedení do užívání jednorázově do nákladů na



vrub účtu účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy. Dlouhodobý hmotný majetek se dělí na odpisovaný a neodpisovaný (Štohl, 2015).

§7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. upravující dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje:

- Pozemky jsou vždy bez zřetele na výši ocenění zahrnuty do dlouhodobého hmotného majetku, jestliže nejsou pořizovány účetní jednotkou, jejichž předmět činnosti je prodej a nákup nemovitosti, nejčastěji realitní kanceláře. Do ocenění pozemku se neřadí součásti pozemku, vykazující a odepisující se jako majetek v ostatních položkách dlouhodobého hmotného majetku, například pěstitelské celky trvalých porostů a stavby.
- Stavby spadají do účtové skupiny 02 bez ohledu na dobu použitelnosti a výši ocenění. Do tohoto odpisovaného majetku se řadí stavby, budovy, důlní díla, důlní stavby pod povrchem, vodní díla, otvírky lomů, hlinišť a pískoven, právo stavby, technické rekultivace, byty a nebytové prostory.
- Mezi hmotné movité věci a jejich soubory patří bez ohledu na výši ocenění předměty z drahých kovů a věci se samostatným technicko-ekonomickým určením a soubory (Novotný, 2016).
- Do pěstitelských celků trvalých porostů patří bez ohledu na výši ocenění s dobou plodnosti delší než tři roky ovocné keře nebo ovocné stromy vysázené na pozemku o výměře nad 0,25 hektarů a s minimální hustotou 90 stromů či 1000 keřů na 1 hektaru (Chalupa, 2012).
- Do položky dospělá zvířata a jejich skupiny se řadí stáda a hejna zvířat s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění dané účetní jednotkou (Prudký et Lošťák, 2011).
- Jiný dlouhodobý hmotný majetek obsahuje umělecká díla a sbírky, kulturní památky, které se neodepisují, ložiska nevyhrazeného nerostu, věcná břemena ke stavbě a pozemku.
- Technické zhodnocení obsažené v položkách staveb, hmotných movitých věcí a souborů od částky stanovené v §47 odst. 4 provádějící vyhlášky, která

v současné době činí 40 000 Kč. Týká se drobného hmotného majetku a majetku najatého, k jehož odpisování a účtování není oprávněn vlastník majetku, ale jiná účetní jednotka.

- Krátkodobé či dlouhodobé poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý hmotný majetek, které se neodepisují.
- Oceňovací rozdíl k nabytému majetku vzniká jako záporný či kladný rozdíl při nabytí obchodního závodu zejména koupí, vkladem nebo oceněním jmění a závazků v rámci přeměny obchodní korporace (Novotný, 2016).
- Nedokončený dlouhodobý majetek se neodepisuje (§ 7 odst. 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

#### **3.1.4 Dlouhodobý finanční majetek**

Dlouhodobý finanční majetek má předpokládanou dobu držby, splatnosti či realizace delší než jeden rok. Nejčastěji se jedná o úvěry, cenné papíry a podíly, zápůjčky a zálohy. Pořízení finančního dlouhodobého majetku se účtuje do účtové skupiny 06 - Dlouhodobý finanční majetek (Novotný, 2016).

O dlouhodobém finančním majetku nelze však hovořit ve spojitosti s odpisy. Jeho účetní odpisování je zakázáno v § 56 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dále platí, že dlouhodobý finanční majetek se neodepisuje z hlediska daňových odpisů, jelikož zákon o daních z příjmu pojem odpisy finančního majetku absolutně nezná (Valouch, 2012).

### **3.2 Pořízení dlouhodobého majetku**

Účetní jednotka má možnost pořídit dlouhodobý majetek odlišnými způsoby. Tyto způsoby mají jednu věc společnou. Musí se určit veškeré náklady související s pořízením, ať se jedná o vlastní náklady či pořizovací cenu. Z tohoto důvodu, až na pár výjimek, se veškeré náklady spojené s pořízením účtují na kalkulační účet až do doby, kdy je možno zahájit užívání dlouhodobého majetku. Účtování o pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a technického zhodnocení se eviduje na vrub vhodného kalkulačního účtu účtové skupiny 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný

majetek (například účet 041, 042). Jestliže se nevyskytnou žádné vedlejší náklady spojené s pořízením, je možno opomenout kalkulační účet a přímo použít účet dlouhodobého majetku účtových skupin 01, 02 a 03 (Novotný, 2016).

### **3.2.1 Pořízení dlouhodobého majetku koupí**

V případě plátců DPH je nutné při dodavatelském pořízení majetku si vyžádat daňový doklad. Pořizovací cenu majetku nemusí představovat pouze jedna obdržená faktura, ale i další vedlejší náklady související s pořízením (montáž, doprava, instalace, clo atd.). Dalším důležitým krokem je provedení zápisu do knihy závazků, kde se uvádí částka, datum, číslo faktury DPH, datum zdanitelného plnění a jiné. Poté dochází k samotnému zaplacení faktury a zápisu termínu úhrady do knihy závazků. Následně se založí doklad do vlastní evidence a stanoví se případně vzniklé vedlejší pořizovací náklady. V neposlední řadě se vystaví inventární karta společně s odpisovým plánem a určí se způsob odpisování, odpisová skupina a termín uvedení do užívání (Prudký et Lošťák, 2011).

### **3.2.2 Pořízení dlouhodobého majetku vlastní činností**

Pořízení majetku vlastní činností je často spojováno s pojmem „aktivace majetku“, kdy účetní jednotka za využití vlastních zdrojů produkuje majetek. Aktivace v provozní oblasti představuje snížení nákladů z titulu vytvoření dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku vlastní činností nebo zásob. Při vytváření těchto aktiv vznikají náklady, které jsou účtovány jako snížení nákladů ve prospěch daného účtu účtové skupiny 58 - Změna stavu zásob vlastní činností a aktivace, jež má pokaždé zápornou hodnotu (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 23).

Již dlouhá léta byla aktivace účtována do výnosů, avšak z důvodu aktualizace účetních předpisů se od 1. ledna 2016 aktivace účtuje ve prospěch účtové skupiny 58 (Novotný, 2016).

### **3.2.3 Pořízení dlouhodobého majetku bezúplatným nabytím**

Bezúplatné nabytí znamená pořízení majetku získané darem nebo jiným bezúplatným převedením. Pro ocenění bezúplatně nabytého dlouhodobého majetku se používá reprodukční pořizovací cena, kde její výši získá účetní jednotka na základě

odborného posudku. Za každých okolnostech je odborný posudek doporučován, jelikož zabraňuje možným budoucím spekulacím vznikající například při transakci mezi blízkými osobami. Nejlepším řešením v případě získání majetku darem je zhotovení darovací smlouvy (Novotný, 2016).

### **3.3 Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**

Správné stanovení vstupní ceny odepisovaného majetku je důležitým základem pro bezchybné uplatnění odpisů daňových a účetních. Přesná definice této problematiky je uvedena v § 29 zákona pro pořízení nehmotného a hmotného majetku. Majetek je možno oceňovat z daňového a účetního hlediska (Valouch, 2012).

#### **3.3.1 Oceňování dlouhodobého majetku z daňového hlediska**

Oceňování dlouhodobého majetku z daňového hlediska upravuje zejména § 29 zákona o daních z příjmů. Zákon o daních z příjmů se v některých ustanoveních odkazuje na účetní předpisy jako například § 25 odst. 5 zákona o účetnictví a také na jiné právní předpisy jako například na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Podle § 29 odst. 1 zákona 586/1992 Sb. o daních z příjmů se považuje vstupní cenou hmotného majetku:

1. Majetek pořízený úplatně – lze získat koupí nebo výměnou, kdy jeho vstupní cenou se myslí pořizovací cena. V případě koupě najatého majetku, u kterého nájemce odpisoval technické zhodnocení, se vstupní cena může skládat i ze zůstatkové ceny tohoto zhodnocení.
2. Majetek pořízený ve vlastní režii – vstupní cenou se rozumí vlastní náklady ve vlastní režii. Toto nařízení využije i poplatník, který nevede účetnictví. Pro nemovitý majetek získaný poplatníkem daně z příjmů fyzických osob ve vlastní režii nebo koupí v časovém úseku delší než 5 let před jeho vložením či zahájením pronájmu, se vstupní cenou rozumí reprodukční pořizovací cena.

3. Majetek získaný převodem práva – vstupní cena znamená hodnotu nesplacené pohledávky, která nezahrnuje hodnotu převedeného majetku u hmotného movitého majetku zůstávajícího ve vlastnictví věřitele.
4. Majetek nabytý zděděním či darováním – vstupní cenou se rozumí reprodukční pořizovací cena zvýšená o náklady určené na opravy a technické zhodnocení, které bylo provedeno od doby nabytí majetku.
5. Majetek nabytý jiným způsobem – u tohoto získání se jedná o reprodukční pořizovací cenu, která se určuje podle zvláštního právního předpisu.
6. Hodnotou technického zhodnocení majetku se rozumí vstupní cena. Jeho účetní odpisy se evidují do uznatelných nákladů zvýšené o ocenění daného odpisovaného hmotného majetku. Podle zákona o daních z příjmů lze uplatnit tyto odpisy pouze do výše vstupní ceny, která je snížena o dosavadní uplatněné účetní odpisy hmotného majetku.

### **3.3.2 Oceňování dlouhodobého majetku z účetního hlediska**

Oblast oceňování majetku z účetního hlediska je uvedena zejména v § 24–27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a tato nařízení jsou dále rozepsána v § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Každá účetní jednotka oceňuje majetek podle § 24 odst. 2 zákona o účetnictví ke dvěma okamžikům:

- a) k uskutečnění účetního případu postupem dle § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- b) ke konci rozvahového dne či k odlišnému okamžiku, ke kterému se zhotovuje účetní závěrka, a to postupem podle § 27 zákona o účetnictví.

Pro určení okamžiku pořízení je důležité dodržovat tyto postupy kvůli poctivému a věrnému zobrazení obecné zásady při vedení účetnictví i v účetní závěrce (Novotný, 2016).

K oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku lze podle § 25 zákona o účetnictví použít následující typy cen:

- a) Pořizovací cena – je cena využívaná k oceňování majetku, která byla pořízena koupí. Jedná se o cenu, která představuje částku, za kterou byl majetek pořízen a náklady s ním související.
- b) Vlastní náklady – touto metodou se oceňuje majetek, který je pořízen vlastní činností. Skládají se z přímých nákladů, které jsou určeny na výrobu či jinou činnost a z nepřímých nákladů, vztahující se k výrobě či jiné činnosti.
- c) Reprodukční pořizovací cena – tato cena se používá pro majetek pořizovaný bezúplatně (dary, inventarizační přebytky) nebo majetek, u kterého není možné určit výši vlastních nákladů na jeho vytvoření vlastní činností. Reprodukční pořizovací cena se využívá v okamžiku, kdy se začíná o daném majetku účtovat.

Při oceňování pořizovací cenou je zapotřebí do správného ocenění začlenit veškeré vedlejší pořizovací náklady a u majetku získaného vlastní činností je potřeba ho ocenit nejenom přímými, ale i rozpočítanými nepřímými náklady. Do ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a technického zhodnocení lze zahrnout například dopravné, montáž, clo, geologické, průzkumné a projektové práce, odvody za trvalé či dočasné odnětí zemědělské půdy a úroky, především z úvěrů, jestliže tak účetní jednotka určí. A není možno zahrnout zejména kurzové rozdíly, náklady související se zaškolením pracovníků, pokuty a sankce ze smluvních vztahů, opravy odstraňující například následky částečného fyzického opotřebení a údržba zpomalující fyzické opotřebení.

Každá účetní jednotka může ocenění zvýšit o technické zhodnocení, jestliže je oprávněna účtovat a odpisovat daný majetek. Ocenění se snižuje například o poskytnutou dotaci na pořízení majetku (Novotný, 2016).

### **3.4 Odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**

Vynaložené výdaje na pořízení dlouhodobého majetku není možno zaúčtovat do nákladů v celkové hodnotě v roce pořízení majetku. Jelikož se jedná o majetek, který je

v podniku déle než jeden rok, promítají se dané částky z pořizovací ceny (odpisy) postupně do nákladů. Odpisy vyjadřují zároveň postupný pokles hodnoty dlouhodobého majetku, který je z důvodu jeho používání postupně opotřebován. Lze odepisovat veškerý dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek kromě pozemků, uměleckých sbírek a drahých kovů. Odpisy jsou účtovány nepřimo s použitím účtu oprávkový k dlouhodobému majetku. Jedná se o kontraktivní účet, který má pasivní povahu (zůstatek je na straně Dal), jehož hodnota se zaznamenává v aktivech s mínusem jako korekce dané pořizovací ceny. Zůstatek účtu vyjadřuje nasčítané odpisy daného aktiva, za celou dobu užívání příslušnou účetní jednotkou. Dlouhodobý majetek je možno odepsat nejvýše do 100 % pořizovací ceny. Je možno tedy odepisovat částku v celé výši pořizovací ceny či částku, která odpovídá hodnotě pořizovací ceny snížené o předpokládanou zbytkovou hodnotu. Tato hodnota je částka zdůvodnitelná účetní jednotkou, kterou je možno získat při plánovaném prodeji majetku. Každá účetní jednotka si vytvoří odpisový plán, zahrnující jeho aktualizace dle průběhu využívání majetku (Valder et al., 2016).

### **3.4.1 Účetní odpisy**

Účetní odpisy slouží ke skutečnému vyjádření opotřebením dlouhodobého majetku. Například dle plánované doby použitelnosti majetku či souvislosti k výkonu si sama účetní jednotka určí sazby odpisů (Štohl, 2015). U odpisového plánu neexistuje omezení maximální doby odpisování podobně jako u přímé spojitosti odpisů na opotřebením majetku. Z tohoto důvodu lze stanovit výši odpisů tak, aby byly rozděleny na dobu životnosti aktiva přinášející ekonomické užitky. Doba životnosti aktiva se buď to vztahuje k časovému úseku jeho používání či k jejímu vytvořenému množství produkce. U účetních odpisů není zákonem stanovena specifická doba odpisování, a proto si každá účetní jednotka může sama stanovit tuto dobu, která musí podléhat § 6 a 7 odst. 2 zákona o účetnictví. Obvykle se majetek začíná účetně odpisovat od nadcházejícího měsíce, kdy se dlouhodobý majetek začlení do užívání. Odpisový plán neboli účetní záznam se archivuje po dobu 5 let a začíná koncem týkajícího se účetního období (Novotný, 2016).

Jestliže jsou účetní odpisy nastaveny tak, aby zachycovaly reálný stav majetku, dochází k rozdílům mezi účetními a daňovými odpisy. Tento případ se objevuje u poplatníků, kteří mají povinnost vést účetnictví. Při vedení daňové evidence lze daňové odpisy přímo zaúčtovat do výdajů, naopak v účetnictví je zapotřebí nejdříve zjistit, kolik

činí souhrn daňových a účetních odpisů. Pokud jsou účetní odpisy menší než daňové, je nutné k výpočtu základu daně navýšit daňové výdaje a tím dochází ke snížení základu daně. V druhém případě, jestliže účetní odpisy převyšují daňové, je zapotřebí vzniklý rozdíl přičíst k základu daně. Tyto případy se neuskutečňují účetně, ale až při sestavování daňového přiznání (Prudký et Lošťák, 2011).

### **Majetek neodpisovaný**

Mezi neodpisovaný majetek patří:

- Pozemky
- Nedokončený hmotný a nehmotný majetek a technické zhodnocení, jestliže není způsobilý k užívání
- Umělecká díla, která nenáleží stavbě, sbírce a kulturní památce
- Najatý nebo podobně užívaný dlouhodobý nehmotný či hmotný majetek
- Povolenky na emise a preferenční limity (Chalupa, 2012).

### Metody účetních odpisů

Pro výpočet účetních odpisů se používají tyto základní metody:

- Metoda časová
- Metoda výkonová
- Metoda komponentního odpisování

### **Časová metoda**

Časová metoda závisí na době životnosti dlouhodobého majetku a je vypočítána z odpisové základny, která se určí jako rozdíl pořizovací ceny a odhadnuté zbytkové hodnoty. Odpisy, které jsou závislé na době použitelnosti majetku lze spočítat třemi základními způsoby: zrychleně, rovnoměrně a zpomaleně. Nejvhodnější metoda je ta, která nejlépe vystihuje proces postupného opotřebení určitého majetku (Novotný, 2016).

#### 1. Zrychlené (degresivní) účetní odpisy

Degresivní metoda se využívá při odpisování majetku, který je nejvíce opotřebován během prvních let užívání a postupně se jeho hodnota opotřebení



v průběhu času zmenšuje. Z toho plyne, že vypočtený roční odpis bude vždy nižší než v minulém období. Jedná se například o výpočetní techniku.

Vzorec pro výpočet zrychlených účetních odpisů:

[1]

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

*VC* – vstupní cena

*t* – doba odpisování

*i* – rok odpisování

## 2. Rovnoměrné (lineární) účetní odpisy

Lineární metodou je odpisován majetek, u kterého dochází po celou dobu jeho užívání k rovnoměrnému opotřebování. V každém období je do účetních nákladů zapsána shodná částka, a proto se hodnota majetku každý rok rovnoměrně zmenšuje.

Vzorec pro výpočet rovnoměrných účetních odpisů:

[2]

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

*O* – rovnoměrné účetní odpisy

*VC* – vstupní cena odpisovaného majetku

*t* – doba odpisování

### 3. Zpomalené (progresivní) účetní odpisy

Progresivní metoda slouží k odpisování majetku, který je nejméně opotřebován na začátku jeho užívání a nejvíce v posledních letech jeho životnosti. Hodnota odpisu uplatněná v nadcházejícím roce je o něco větší než v roce minulém (Valouch, 2012).

Vzorec pro výpočet zpomalených účetních odpisů:

[3]

$$O = \frac{2 \cdot VC \cdot i}{t \cdot (t + 1)}$$

*VC* – vstupní cena

*t* – doba odpisování

*i* – rok odpisování

### **Výkonová metoda**

Výkonová metoda je založena na množství výkonu majetku, který přinese v průběhu svého používání. Tato metoda je vybrána v případě, že je morální i fyzické opotřebování závislé na využívání majetku, například u dopravních prostředků. Podstatou výpočtu odpisové částky je odpisový koeficient (Novotný, 2016).

Vzorec pro výpočet výkonové metody:

*Odpisový koeficient:*

[4]

$$k_o = \frac{VC}{PKVDV}$$

*k<sub>o</sub>* – odpisový koeficient

*VC* – vstupní cena

*PKVDV* – počet kusů výrobků udávaných výrobcem

Vzorec pro výpočet v jednotlivých letech:

[5]

$$O = k_o * n$$

*O* – odpisy

*k<sub>o</sub>* – odpisový koeficient

*n* – skutečný počet výrobků za dané období

### **Metoda komponentního odpisování**

Tato metoda je upravena § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a je možno jí využít jen pro hmotné movité věci či soubory movitých věcí, stavby a nebytové prostory. Tento postup odpisování způsobuje, aby u těchto zmíněných složek majetku byly jejich komponenty samostatně odpisovány. Každá účetní jednotka má povinnost si definovat druh odpisovaného majetku, postup jeho používání, způsob určení komponent zahrnující jeho ocenění, a to vše musí být prokázáno účetními doklady. Komponentní odpisování umožňuje rovnoměrně rozložit náklady při záměně zásadních komponentů. Použité komponenty tak v případě jejich výměny nemají jednorázový dopad na výsledek hospodaření, ale postupný pomocí jejich odpisů (Chalupa, 2012).

### 3.4.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy se využívají zejména k daňovým účelům, jelikož pouze v této hodnotě představují uznatelný daňový náklad, který může působit na základ daně z příjmů. Naopak od účetních odpisů neberou ohled na určité podmínky účetní jednotky, nejsou zjišťovány z účetnictví a nevyjadřují reálné opotřebení majetku. Daňové odpisy jsou v České republice zakotveny v zákoně o daních z příjmů, kde je přímo stanovena minimální hranice pro dobu odpisování a odpisové skupiny, do kterých se musí začlenit dlouhodobý majetek (viz tabulka č. 1). Zákon rozlišuje rovnoměrný nebo zrychlený způsob odpisování, který si může každá účetní jednotka určit dle vlastního rozhodnutí. Účetní jednotka si u daňového odpisování sama určí, zda chce odpisy uplatnit a tím snížit základ daně či nikoliv. Zákon o daních z příjmů stanovuje, že lze v jakémkoliv případě daňové odpisy pozastavit. Tento případ může nastat tehdy, když účetní jednotka vykazuje dlouhodobě ztrátu, a tudíž by odpisem ještě zhoršila stav. O daňových odpisech se na rozdíl od účetních neúčtuje.

Daňový dopad na výsledek hospodaření lze zmírnit pomocí odložené daně, která přiblíží výsledek hospodaření jeho reálnému účetnímu pojetí. Jde především o účetní kategorii, která nesouvisí se skutečnou daňovou povinností vůči správci daně z příjmu. Odlišný přístup k odpisování z hlediska daňových účelů a účetnictví vyžaduje podrobnou evidenci zahrnující daňové a účetní vstupní ceny, odpisy a zůstatkové ceny majetku (Novotný, 2016).

Tabulka 1 Minimální doba odpisování – hmotný majetek

Odpisová skupina	Doba odpisování	Druh majetku
1	3 roky	počítače, kancelářské stroje
2	5 let	osobní a nákladní automobily
3	10 let	jeřáby, lokomotivy
4	20 let	oplocení budov, budovy ze dřeva a plastu
5	30 let	komunikace, výrobní budovy
6	50 let	administrativní budovy, hotely

Zdroj: Vlastní zpracování dle § 30 zákona o daních z příjmů, 2017

## **Majetek neodpisovaný**

Podle § 27 zákona o daních z příjmů jsou dány následující majetkové složky, kterými není možno ovlivnit základ daně ani prostřednictvím odpisů. Mezi tyto položky patří například:

- Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky
- Umělecká díla, která nenáleží stavbě
- Majetek získaný bezúplatně na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí věci, jejichž související náklady nepřevýší částku 40 000 Kč
- Hydromeliorace do dvou let po jejím dokončení
- Inventarizační přebytky hmotného majetku, které nebyly zaúčtovány při jejich zjištění
- Najatý hmotný majetek, který je předmětem finanční smlouvy o pronájmu s následnou koupí (Chalupa, 2012).

## **Metody daňových odpisů hmotného majetku**

Pro výpočet daňových odpisů se používají tyto základní metody:

- Rovnoměrné odpisování
- Zrychlené odpisování

### **Rovnoměrné (lineární) odpisování**

Rovnoměrné odpisy jsou stanoveny v § 31 zákona o daních z příjmů. Dle tohoto zákona je dáno, že při lineárním odpisování hmotného majetku jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiděleny maximální roční odpisové sazby (viz tabulka č. 3). Každá účetní jednotka má možnost dle svého rozhodnutí využít i nižší sazby (Štohl, 2015).

Lineární odpisování zatěžuje základ daně prostřednictvím odpisových nákladů rovnoměrně, tedy ve stále shodné výši po takřka celou dobu odpisování vyjma prvního roku, kdy je majetek prvně odpisován. Daňové odpisy se spočítají ze vstupní ceny majetku prostřednictvím příslušných ročních odpisových sazeb, které jsou uvedeny v tabulkách v § 31 zákona o daních z příjmů.

U určitého majetku je možno odpisy prvního roku zvýšit o určité procento na úkor odpisů příštích let (viz tabulka č. 3). Tento postup způsobuje odlišné rozložení odpisů v čase s důrazem na první rok odpisování. Pro tento případ lze v zákoně o daních z příjmů nalézt čtyři tabulky ročních odpisových sazeb, které jsou přiděleny jednotlivým odpisovým skupinám (Chalupa, 2012).

Vzorec pro výpočet rovnoměrného odpisování:

[6]

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

*VC* – vstupní cena majetku

*ROS* – roční odpisová sazba v příslušném roce odpisování

Vzorec pro výpočet rovnoměrného odpisování za zvýšené vstupní ceny:

[7]

$$\text{Rovnoměrné odpisy za zvýšené vstupní ceny} = \frac{\text{VC} \cdot \text{ROSPZVC}}{100}$$

*ZVC* – zvýšená vstupní cena majetku

*ROSPZVC* – roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu (Valouch, 2012 str. 69)

Tabulka 2 Roční odpisová sazba daňových odpisů

Odpisová skupina	První rok odpisování	Odpisování v dalších letech	U zvýšené vstupní ceny
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Vlastní zpracování dle § 31 zákona o daních z příjmů, 2017

Tabulka 3 Rovnoměrné odpisování při zvýšení odpisu

Odpisová skupina	První rok odpisování			Další roky odpisování			U zvýšené vstupní ceny		
	Zvýšení odpisů o								
	10 %	15 %	20 %	10 %	15 %	20 %	10 %	15 %	20 %
1	30	35	40	35	32,5	30	33,3	33,3	33,3
2	21	26	31	19,75	18,5	17,25	20	20	20
3	15,4	19	24,4	9,4	9	8,4	10	10	10

Zdroj: Vlastní zpracování dle § 31 zákona o daních z příjmů, 2017

### Zrychlené odpisování

Zrychlený způsob odpisování je upraven v § 32 zákona o daních z příjmů. Při použití této metody se odpisy uplatňují po dobu odpisování majetku nerovnoměrně. Na začátku odpisování je větší část hodnoty majetku zahrnuta do nákladů, a naopak v následujících letech se snižuje hodnota uplatněných odpisů. Pro výpočet zrychlených odpisů se používají tzv. koeficienty, které jsou přiděleny jednotlivým odpisovým skupinám.

Stejně tak jako u rovnoměrného odpisování platí, že je možno zvýšit odpis o 10 %, 15 % nebo 20 % vstupní ceny. V nadcházejících letech se hodnota odpisů na rozdíl od běžného odpisování snižuje, proto se i v této situaci odepíše 100 % ze vstupní ceny (Štohl, 2015).

Tabulka 4 Koeficienty zrychleného daňového odpisování

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

Zdroj: Vlastní zpracování dle § 32 zákona o daních z příjmů, 2017

Při počítání zrychlených daňových odpisů se v jednotlivých letech postupuje naprosto odlišně. Odpisy se v prvním roce vypočítají jako podíl vstupní ceny a přiděleného koeficientu pro první rok zrychleného daňového odpisování, viz první vzorec, v následujících letech viz druhý vzorec.

Vzorec pro zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování:

[8]

$$\text{Zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování} = \frac{VC}{K1}$$

*VC* = vstupní cena

*K1* = koeficient pro zrychlené odpisování v prvním roce

Vzorec pro zrychlený daňový odpis v následujících letech:

[9]

$$\text{Zrychlený daňový odpis v následujících letech} = \frac{2 \cdot ZC}{K2 - n}$$

*ZC* – zůstatková cena majetku

*K2* – koeficient pro zrychlené odpisování v následujících letech

*n* – počet let, kdy již byl majetek odpisován



## Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Daňové odpisy nehmotného majetku jsou stanoveny v § 32a zákona o daních z příjmů. Odpisovat nehmotný majetek může mimo odpisovatele i poplatník, který získal právo užívat majetek za úplatu (Valouch, 2012).

Způsob daňového odpisování dlouhodobého nehmotného majetku má podobné rysy jako účetní odpisování. Zákon o daních z příjmů dělí dlouhodobý nehmotný majetek podle práva jeho využívání na dobu neurčitou a určitou (Chalupa, 2012). Daňové odpisy se u tohoto majetku odpisují rovnoměrně po celou dobu, kdy je majetek v podniku užíván a nelze je přerušit. Daňové odpisy se vypočítají jako podíl vstupní ceny a počtu měsíců odpisování. Zákon stanovuje, že odpisovat lze software, ocenitelná práva, nehmotné výsledky výzkumu a ostatní majetek, který byl vytvořen vlastní činností či úplatně, přičemž jeho vstupní cena převyšuje částku 60 000 Kč.

V zákoně je uvedena doba pro odpisování dlouhodobého nehmotného majetku, která je:

- 18 měsíců – audiovizuální díla
- 36 měsíců – software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 72 měsíců – ostatní nehmotný majetek

Počínaje prvním dnem nadcházejícího měsíce po datu uvedení majetku do užívání je nehmotný majetek odepisován, a to s přesností na měsíce. Daňové odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru jako u účetních odpisů (zákon č. 586/1992 Sb., § 32).

### **3.4.3 Vyřazení dlouhodobého majetku z užívání**

Dlouhodobý majetek je vyjmut z vlastnictví účetní jednotky z důvodu likvidace, prodeje a bezúplatného předání, který je způsoben přesunutím z podnikatelské činnosti do osobního podnikání podnikatele. Pokud se dlouhodobý majetek nestihne za uplynulé období odepsat, je jeho zůstatková cena naráz odepsána na vrub příslušných nákladových účtů, jako jsou:

- Manka a škody, jestliže došlo ke zničení, poškození nebo zcizení,
- Odpisy dlouhodobého majetku, pokud dojde k fyzické likvidaci,

- Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku, dojde-li k jeho prodeji (Valder et al., 2016).

V případě, kdy je hodnota oprávek rovna vstupní ceně, je dlouhodobý majetek 100 % odepsán a může být vyřazen z účetní evidence. Toto skutečné vyřazení se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 01 a 02 a na vrub účtu účtových skupin 07 a 08. Při likvidaci dlouhodobého hmotného majetku často dochází k demontáži či odvozu majetku, a proto se vytváří další provozní náklady, které jsou účtovány na vrub účtu účtových skupin 54. Jestliže při likvidaci majetku zůstanou zbytky, které je možno prodat jako šrot, vznikají tak provozní výnosy v účtové skupině 64 (Novotný, 2016).

### **3.5 Vliv účetních a daňových odpisů na výsledek hospodaření**

Pro zjištění daně z příjmu právnických osob je důležité si nejdříve vymezit daňový základ, ze kterého se bude dále odvíjet výpočet daně. Pro získání daňového základu se vychází podle § 23 zákona o daních z příjmů:

- z hospodářského výsledku (rozdíl mezi výnosy a náklady) u poplatníků, kteří vedou účetnictví
- z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří účetnictví nevedou

U některého majetku je odlišná doba či postup daňového a účetního odpisování, a proto často dochází k rozdílnosti účetních a daňových odpisů. Při shodě daňových a účetních odpisů nedochází k ovlivnění základu daně z příjmu (Müllerová et Šindelář, 2016).

Účetní odpisy zachycují poctivý a pravdivý obraz v účetnictví a v účetní závěrce, snižují účetní výsledek hospodaření, který je nadále přeměněn o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy na daňový základ. Pokud daňové odpisy přesáhnou hodnotu účetních odpisů, sníží se daňový základ o jejich rozdíl (řádek 150 daňového přiznání). Jestliže jsou účetní odpisy vyšší než daňové, dochází k přičtení rozdílů k daňovému základu (řádek 50 daňového přiznání), (Štohl et Klička, 2013).

### 3.6 Odložená daň z příjmu

U účetní jednotky, jejichž účetní závěrka podléhá kontrole auditora nebo tvoří konsolidační celek má povinnost od 1. ledna 2002 zúčtovat a vyčíslit mimo splatné daně i odloženou daň. Daň odložená z příjmu vychází z odlišného daňového a účetního pohledu na výnosy a náklady. Podstatou daně odložené je co nejvíce ztotožnit účetní hospodářský výsledek se základem daně. Jedná se o účetní kategorii, která nemá žádný vliv na reálné placení daně z příjmu. Jestliže účetní jednotka nezaúčtuje odloženou daň, dochází tak k podhodnocení či nadhodnocení disponibilního zisku a tím i k nevěrnému a nepoctivému zachycení finanční situace. Daň odložená může být v podobě odloženého daňového závazku či odložené daňové pohledávce. Odložená daňová pohledávka vyjadřuje určitou úsporu neboli nárok na daň z příjmů v nadcházejícím období. Odložený daňový závazek představuje vyšší závazek na dani z příjmů v budoucím období a způsobuje tak pokles disponibilního zisku a tím zabraňuje například výplatě dividend (Mrkosová, 2016).

Pro výpočet odložené daně se využívá závazková metoda vycházející z přechodných rozdílů. Podle českých účetních standardů to jsou buď přechodné rozdíly odčitatelné nebo zdanitelné. Odčitatelné směřují k odložené pohledávce a zdanitelné k odloženému daňovému dluhu. Vznik přechodných rozdílů je způsoben z odlišného daňového a účetního pohledu na položky, které jsou zaevidovány v účetnictví. Takovými položkami jsou myšleny například rozdíly mezi daňovou a účetní zůstatkovou cenou odpisovaného dlouhodobého nehmotného či hmotného majetku, rezervy, opravné položky k pohledávkám či zásobám. Konečná daň odložená se vypočte jako součin konečného rozdílu a sazby daně z příjmu, která bude platná pro další zdaňovací období. Pokud je výsledkem kladná hodnota jedná se o pohledávku, jestliže je záporná, jedná se o dluh (Štohl et Klička, 2013).

Obrázek 1 - Účtování odložené daně

**Odložený daňový závazek**



**Odložená daňová pohledávka**



Zdroj: Mrkosová (2016)

Daň odložená se účtuje v účtové skupině 48 na účet 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka se souvztažným zápisem na účtech 592 – Odložená daň z příjmů (viz obrázek č. 1), (Mrkosová, 2016).

## **Vlastní práce**

Tato část se zabývá konkrétními příklady daňových a účetních odpisů a jejich odlišným vlivem na daňový základ. Předpokladem práce je, že podnikatel již nakoupil nové stroje a výpočty odpisů slouží pouze k vybrání nejvhodnější metody odpisování s ohledem na dopad výsledku hospodaření. Pro zjednodušení a objasnění jsou výpočty během porovnání nákladů vztahovány pouze na dopady odpisů strojů na výsledek hospodaření bez dalších vlivů (energie, náhradní součástky, mzdy atd.). Ke zpracování praktické části bakalářské práce je použit fiktivní podnik s pomyslným hospodářským výsledkem.

### Charakteristika podniku

Vybraný podnik První ústecká stavební, s.r.o. je stavební společnost se sídlem v Ústí nad Labem. Předmětem podnikání společnosti je provádění staveb, jejich změny, odstraňování a také silniční motorová nákladní doprava provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti přesahující 3,5 tuny. Společnost byla založena v roce 1997 jedním společníkem. Základní kapitál společnosti činí 100 000 Kč a hodnota dlouhodobého hmotného majetku 39 809 000 Kč. Společnost je držitelem certifikátů ISO 9001 a ISO 14001.

### Dlouhodobý majetek

Firma má ve svém vlastnictví dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, který je pořízen koupí a oceňován pořizovací cenou spolu s náklady související s jeho pořízením. Společnost řadí majetek do dlouhodobého hmotného majetku v případě, že jeho pořizovací cena přesáhne částku 40 000 Kč a doba jeho použitelnosti je delší než jeden rok. Do skupiny dlouhodobého nehmotného majetku společnost zařazuje majetek, jehož pořizovací cena dosahuje více jak 60 000 Kč s dobou použitelnosti delší než jeden rok.

### Odpisy ve společnosti

U daňových a účetních odpisů je ve společnosti uplatněna zrychlená metoda odpisování. Pro účetní odpisy má společnost sestavený odpisový plán vycházející z odhadnutého opotřebení majetku, který odpovídá obvyklým podmínkám jeho používání. Společnost u účetních odpisů zahajuje odpisování majetku měsícem následujícím po

měsíci, kdy byl majetek začleněn do užívání. Účetní a daňové odpisy se v odpisování liší a zaokrouhlují se nahoru na celé koruny. Následující majetek byl zvolen ke znázornění výpočtů odpisů.

Tabulka 5 Přehled majetku pořízený v roce 2016 a 2017

Majetek	Odpisová skupina	Datum zařazení	Pořizovací cena (Kč)
Vibrační válec	2	01. 01. 2016	600 000
Služební automobil	2	15. 09. 2017	860 390

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Pro každý jednotlivý majetek, který byl pořízen v letech 2016 a 2017, byly spočteny účetní a daňové odpisy. U daňových odpisů byl zvolen zrychlený způsob odpisování a u účetních bylo pro porovnání určeno více možností odpisování.

### 3.7 Varianta 1 – Zrychlený účetní odpis, 10 let

#### Majetek

Účetní jednotka pořídila 1. ledna 2016 ježkový vibrační válec Bomag BMB 8500, který byl ihned v den pořízení zařazen do užívání. Tento válec slouží k hutnění zeminy.

Obrázek 2 Vibrační válec



Zdroj: (Signum, 2016)

## Daňový odpis

Podle zákona o daních z příjmů je vibrační válec zařazen do 2. odpisové skupiny a jeho doba odpisování činí 5 let. Účetní jednotka má zvolený zrychlený způsob odpisování, přičemž odpis bude realizován v roce 2016, kdy byl majetek pořízen. V prvním roce odpisování je koeficient roven 5 a v letech následujících 6. Pro zjištění výše daňového odpisu v roce 2016 byl použit vzorec č. 8 a v dalších letech byl aplikován vzorec č. 9. Hodnoty odpisů v jednotlivých letech jsou uvedeny v tabulce č. 6.

$$\text{Zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování} = \frac{VC}{K1} \quad [8]$$

*VC* = vstupní cena

*K1* = koeficient pro zrychlené odpisování v prvním roce

$$\text{Zrychlený daňový odpis v následujících letech} = \frac{2 \cdot ZC}{K2 - n} \quad [9]$$

*ZC* – zůstatková cena majetku

*K2* – koeficient pro zrychlené odpisování v následujících letech

*n* – počet let, kdy byl majetek odpisován

Tabulka 6 Zrychlené daňové odpisy-vibrační válec

Rok	Koeficient	Roční odpis (Kč)	Oprávký (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2016	5	120 000	120 000	480 000
2017	6	192 000	312 000	288 000
2018	6	144 000	456 000	144 000
2019	6	96 000	552 000	48 000
2020	6	48 000	600 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

## Účetní odpis

Pro výpočet těchto odpisů je účetní jednotkou zvolena metoda zrychleného odpisování. Odhadovaná doba používání vibračního válce je 10 let (120 měsíců). Odpis

majetku byl zahájen v následujícím měsíci po zařazení majetku do užívání. Zrychlené (degresivní) účetní odpisy se budou počítat v 11 obdobích. V roce 2016 se vibrační válec odpisoval 11 měsíců, jelikož byl majetek pořízen a zařazen do užívání dne 1. ledna 2016. Od roku 2017 do roku 2025 se bude majetek odpisovat celých 12 měsíců a v roce 2026 se spočte odpis pouze za zbývajících 1 měsíc. Pro zjištění výše účetního odpisu byl použit vzorec č. 1. V tabulce č. 7 jsou obsaženy hodnoty odpisů v jednotlivých letech odpisování.

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

*VC* – vstupní cena

*t* – doba odpisování

*i* – rok odpisování

Tabulka 7 Zrychlené (degresivní) účetní odpisy-vibrační válec

Rok	Počet měsíců	Roční odpisy (Kč)	Oprávký (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2016	11	100 000	100 000	500 000
2017	12	99 091	199 091	400 909
2018	12	88 182	287 273	312 727
2019	12	77 273	364 546	235 454
2020	12	66 364	430 910	169 090
2021	12	55 455	486 365	113 635
2022	12	44 546	530 911	69 089
2023	12	33 637	564 548	35 452
2024	12	22 728	587 276	12 724
2025	12	11 819	599 095	905
2026	1	905	600 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z tabulky č. 8 je patrné, že v roce 2016-2019 převyšují daňové odpisy účetní. To znamená, že se sníží výsledek hospodaření o rozdíl, který vznikl při porovnání účetních a daňových odpisů. Z hlediska daňových odpisů bude vibrační válec odepsán již v roce



2020. Od roku 2021 vzniknou jen účetní odpisy, které budou mít za následek navýšení výsledku hospodaření o hodnotu účetních odpisů v jednotlivých letech. Z hlediska účetních odpisů bude vibrační válec odepsán v roce 2026.

Účetní zrychlené odpisy navýší náklady nejvíce v roce 2017 a 2018. Konkrétně se do nákladů zaúčtuje v druhém roce 16,51 % a ve třetím 14,70 % ze vstupní ceny.

Tabulka 8 Vliv varianty 1 na výsledek hospodaření

Rok	Daňové odpisy (Kč)	Účetní odpisy (Kč)	Rozdíl odpisů	Vypočtený rozdíl odpisů (Kč)	Vliv na hospodářský výsledek
2016	120 000	100 000	DO>ÚČ	-20 000	snížení
2017	192 000	99 091	DO>ÚČ	-92 909	snížení
2018	144 000	88 182	DO>ÚČ	-55 818	snížení
2019	96 000	77 273	DO>ÚČ	-18 727	snížení
2020	48 000	66 364	DO<ÚČ	18 364	Zvýšení
2021	0	55 455	DO<ÚČ	55 455	Zvýšení
2022	0	44 546	DO<ÚČ	44 546	Zvýšení
2023	0	33 637	DO<ÚČ	33 637	Zvýšení
2024	0	22 728	DO<ÚČ	22 728	Zvýšení
2025	0	11 819	DO<ÚČ	11 819	Zvýšení
2026	0	905	DO<ÚČ	905	Zvýšení

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

### 3.8 Varianta 2 - rovnoměrný účetní odpis, 10 let

U této varianty je pro výpočet účetních odpisů zvolen rovnoměrný způsob odpisování s dobou odpisování 10 let. Odpisy u této metody jsou vyjma prvního a posledního roku stále shodné. Pro zjištění výše účetního odpisu byl použit vzorec č. 2. V následující tabulce č. 9 jsou obsaženy hodnoty odpisů v jednotlivých letech odpisování.

$$O = \frac{VC}{t} \quad [2]$$

*O* – rovnoměrné účetní odpisy

*VC* – vstupní cena odpisovaného majetku

*t* – doba odpisování

Odpis majetku byl zahájen v následujícím měsíci po zařazení majetku do užívání. Rovnoměrné účetní odpisy se budou počítat v 11 obdobích. U rovnoměrných účetních odpisů se do nákladů zahrnuje stále stejná částka vyjma roku 2016 (prvního roku odpisování) a 2026 (posledního odpisového roku). V roce 2016 se vibrační válec odpisoval 11 měsíců, jelikož byl majetek pořízen a zařazen do užívání dne 1. ledna 2016. Od roku 2017 do roku 2025 se majetek odpisuje celých 12 měsíců a v roce 2026 se spočte odpis pouze za zbývající 1 měsíc. Tato metoda je spíše vhodná pro účetní jednotky či podnikatele, kteří dosahují nižšího zisku, jelikož se do nákladů prostřednictvím rovnoměrných odpisů zaúčtují v prvních pěti letech nižší hodnoty, než kdyby účetní jednotka zvolila degresivní (zrychlené) odpisy.

Tabulka 9 Rovnoměrné účetní odpisy-vibrační válec

Rok	Počet měsíců	Roční odpisy (Kč)	Oprávký (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2016	11	55 000	55 000	545 000
2017	12	60 000	115 000	485 000
2018	12	60 000	175 000	425 000
2019	12	60 000	235 000	365 000
2020	12	60 000	295 000	305 000
2021	12	60 000	355 000	245 000
2022	12	60 000	415 000	185 000
2023	12	60 000	475 000	125 000
2024	12	60 000	535 000	65 000
2025	12	60 000	595 000	5 000
2026	1	5 000	600 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z tabulky č. 10 je zřejmé, že v roce 2016-2019 budou daňové odpisy převyšovat účetní. Z toho plyne, že dojde v prvních čtyřech letech ke snížení hodnoty výsledku hospodaření. Z hlediska daňových odpisů bude vibrační válec odepsán již v roce 2020 a od roku 2021 vzniknou jen účetní odpisy, které budou mít za následek navýšení výsledku hospodaření. Z hlediska účetních odpisů bude vibrační válec odepsán v roce 2026.

U rovnoměrné účetní metody se zaúčtuje do nákladů prostřednictvím odpisů stále shodná částka, která činí 60 000 Kč (10 % ze vstupní ceny) vyjma prvního a posledního roku.

Tabulka 10 Vliv varianty 2 na výsledek hospodaření

Rok	Daňové odpisy (Kč)	Účetní odpisy (Kč)	Rozdíl odpisů	Vypočtený rozdíl odpisů (Kč)	Vliv na hospodářský výsledek
2016	120 000	55 000	DO>ÚČ	-65 000	Snížení
2017	192 000	60 000	DO>ÚČ	-132 000	Snížení
2018	144 000	60 000	DO>ÚČ	-84 000	Snížení
2019	96 000	60 000	DO>ÚČ	-36 000	Snížení
2020	48 000	60 000	DO<ÚČ	12 000	Zvýšení
2021	0	60 000	DO<ÚČ	60 000	Zvýšení
2022	0	60 000	DO<ÚČ	60 000	Zvýšení
2023	0	60 000	DO<ÚČ	60 000	Zvýšení
2024	0	60 000	DO<ÚČ	60 000	Zvýšení
2025	0	60 000	DO<ÚČ	60 000	Zvýšení
2026	0	5 000	DO<ÚČ	60 000	Zvýšení

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

### 3.9 Varianta 3 – zpomalené (progresivní) účetní odpisy, 10 let

U této modelové varianty je účetní jednotkou zvolena metoda zpomaleného odpisování s dobou použitelnosti 10 let (120 měsíců). Odpis majetku byl zahájen v následujícím měsíci po datu zařazení majetku do užívání. Zpomalené (progresivní) účetní odpisy se budou počítat v 11 obdobích. V roce 2016 se vibrační válec odepisoval 11 měsíců, jelikož byl majetek pořízen a zařazen do užívání dne 1. ledna 2016. Od roku 2017 do roku 2025 se bude majetek odpisovat celých 12 měsíců a v roce 2026 se spočte odpis

pouze za zbývající 1 měsíc. V tabulce č. 11 lze zaznamenat hodnoty odpisů v jednotlivých letech odpisování. Pro zjištění výše účetních odpisů byl použit vzorec č. 3.

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

*VC* – vstupní cena

*t* – doba odpisování

*i* – rok odpisování

U této metody jsou odpisy v prvních letech nižší než na konci životnosti majetku. To znamená, že zpomalené účetní odpisy se spíše použijí u majetku, který je nejméně opotřeben na začátku svého užívání a nejvíce v posledních letech své životnosti.

Tabulka 11 Zpomalené (progresivní) účetní odpisy – vibrační válec

Rok	Počet měsíců	Roční odpisy (Kč)	Oprávký (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2016	11	10 000	10 000	590 000
2017	12	20 910	30 910	569 090
2018	12	31 819	62 729	537 271
2019	12	42 728	105 457	494 543
2020	12	53 637	159 094	440 906
2021	12	64 546	223 640	376 360
2022	12	75 455	299 095	300 905
2023	12	86 364	385 459	214 541
2024	12	97 273	482 732	117 268
2025	12	108 182	590 914	9 086
2026	1	9 086	600 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z tabulky č. 12 lze vyčíst, že účetní odpisy jsou rapidně nižší než odpisy daňové. Z toho plyne, že v roce 2016-2019 dojde ke snížení hospodářského výsledku, který je způsoben právě nízkými účetními odpisy. Z hlediska daňových odpisů bude služební automobil odepsán již v roce 2020 a od roku 2021 vzniknou jen účetní odpisy, které budou mít za následek navýšení hospodářského výsledku. Z hlediska účetních odpisů bude

služební automobil odepsán v roce 2026. Odpisy ovlivní nejvíce náklady v roce 2024 a 2025 ve výši 16,21 % a 18,03 %.

Tabulka 12 Vliv varianty 3 na výsledek hospodaření

Rok	Daňové odpisy (Kč)	Účetní odpisy (Kč)	Rozdíl odpisů	Vypočtený rozdíl odpisů (Kč)	Vliv na hospodářský výsledek
2016	120 000	10 000	DO>ÚČ	-110 000	snížení
2017	192 000	20 910	DO>ÚČ	-171 090	snížení
2018	144 000	31 819	DO>ÚČ	-112 181	snížení
2019	96 000	42 728	DO>ÚČ	-53 272	snížení
2020	48 000	53 637	DO<ÚČ	5 637	Zvýšení
2021	0	64 546	DO<ÚČ	64 546	Zvýšení
2022	0	75 455	DO<ÚČ	75 455	Zvýšení
2023	0	86 364	DO<ÚČ	86 364	Zvýšení
2024	0	97 273	DO<ÚČ	97 273	Zvýšení
2025	0	108 182	DO<ÚČ	108 182	Zvýšení
2026	0	9 086	DO<ÚČ	9 086	Zvýšení

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

### 3.10 Varianta 4 – rovnoměrný účetní odpis, 5 let

#### Majetek

Účetní jednotka pořídila 15. září 2017 služební automobil, který byl ihned v den pořízení zařazen do užívání. Jedná se o automobil Volkswagen Crafter, který bude sloužit pro převoz pracovníku a strojů na dané pracoviště.

Obrázek 3 Služební automobil



Zdroj: (Volkswagen, 2017)

### Daňový odpis

Podle zákona o daních z příjmů je automobil zahrnut do 2. odpisové skupiny s dobou odpisování 5 let. U daňových odpisů má účetní jednotka zvolenou zrychlenou metodu. V prvním roce je pro výpočet odpisu koeficient roven 5 a v letech následujících 6. Ke zjištění výše odpisu v prvním roce (2017) je již zmíněný vzorec č. 8 a v následujících letech vzorec č. 9. Výpočty jednotlivých odpisů jsou uvedeny v tabulce č. 13.

Tabulka 13 Zrychlené daňové odpisy – automobil

Rok	Koeficient	Roční odpis (Kč)	Oprávky (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2017	5	172 078	172 078	688 312
2018	6	275 325	447 403	412 987
2019	6	206 494	653 897	206 493
2020	6	137 662	791 559	68 831
2021	6	68 831	860 390	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

### Účetní odpis

U této modelové varianty je zvolena rovnoměrná metoda s dobou odpisování 5 let. K výpočtu účetních odpisů byl použít výše uvedený vzorec č. 2. Výše odpisů v jednotlivých letech jsou zobrazeny v následující tabulce č. 14, kde vyjma prvního a posledního roku jsou odpisy stále shodné.

Odpis majetku byl zahájen v následujícím měsíci po datu zařazení majetku do užívání. U rovnoměrných účetních odpisů se do nákladů zahrnuje stále stejná částka kromě roku 2017 (prvního odpisového roku) a 2022 (posledního odpisového roku). V roce 2017 se služební automobil odpisoval 3 měsíce, jelikož byl majetek pořízen a zařazen do užívání dne 15.září 2017. Od roku 2018 do roku 2021 se majetek odpisuje celých 12 měsíců a v roce 2022 se spočte odpis za zbývajících 9 měsíců.

Tabulka 14 Rovnoměrné účetní odpisy – automobil

Rok	Počet měsíců	Roční odpisy (Kč)	Oprávký (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2017	3	43 020	43 020	817 370
2018	12	172 078	215 098	645 292
2019	12	172 078	387 176	473 214
2020	12	172 078	559 254	301 136
2021	12	172 078	731 332	129 058
2022	9	129 058	860 390	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

V tabulce č. 15 je zobrazeno porovnání daňových a účetních odpisů a jejich následný vliv na výsledek hospodaření. Ke snížení výsledku hospodaření dojde v prvních třech letech odpisování, jelikož daňové odpisy převýší odpisy účetní. A naopak ke zvýšení hospodářského výsledku dojde od roku 2020-2022, kdy daňové odpisy dosáhnou nižších hodnot než odpisy účetní. Z hlediska daňových odpisů bude služební automobil odepsán již v roce 2021. Z hlediska účetních odpisů bude automobil odepsán v roce 2022.

U rovnoměrné účetní metody se zobrazí do nákladů prostřednictvím odpisů stále shodná částka, která činí 172 078 Kč (10 % ze vstupní ceny) vyjma prvního a posledního roku.

Tabulka 15 Vliv varianty 4 na výsledek hospodaření

Rok	Daňové odpisy (Kč)	Účetní odpisy (Kč)	Rozdíl odpisů	Vypočtený rozdíl odpisů (Kč)	Vliv na hospodářský výsledek
2017	172 078	43 020	DO>ÚČ	-129 058	snížení
2018	275 325	172 078	DO>ÚČ	-103 247	snížení
2019	206 494	172 078	DO>ÚČ	-34 416	snížení
2020	137 662	172 078	DO<ÚČ	34 416	zvýšení
2021	68 831	172 078	DO<ÚČ	103 247	zvýšení
2022	0	129 058	DO<ÚČ	129 058	zvýšení

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

### 3.11 Varianta 5 – zrychlený (degresivní) účetní odpis, 5 let

U modelové varianty 5 je vyjádřena situace, kdy byla účetní jednotkou pro výpočet účetních odpisů zvolena zrychlená metoda s odhadovanou dobou používání 5 let (60 měsíců). Odpis majetku byl zahájen v následujícím měsíci po datu zařazení majetku do užívání. Zrychlené (degresivní) účetní odpisy se budou vypočítávat v 6 obdobích. V roce 2017 se služební automobil odepisoval 3 měsíce. Od roku 2018 do roku 2021 se bude majetek odepisovat celých 12 měsíců a v roce 2022 se spočte odpis pouze za zbývajících 9 měsíců. Pro zjištění výše účetního odpisu byl použit již zmiňovaný vzorec č. 1. V tabulce č. 16 jsou obsaženy hodnoty odpisů v jednotlivých letech odpisování.

Tabulka 16 Zrychlené (degresivní) účetní odpisy – automobil

Rok	Počet měsíců	Roční odpisy (Kč)	Oprávký (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2017	3	71 700	71 700	788 690
2018	12	272 458	344 158	516 232
2019	12	215 098	559 256	301 134
2020	12	157 739	716 995	143 395
2021	12	100 379	817 374	43 016
2022	9	43 016	860 390	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

V tabulce č. 17 jsou viditelné rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy, které mají za následek vznik připočitatelné či odečitatelné položky k výsledku hospodaření. Záporný



rozdíl má za následek snížení hospodářského výsledku, který nastane v letech 2017 a 2018. Kladný rozdíl představuje navýšení hospodářského výsledku, který vznikne v letech 2019-2022.

Tabulka 17 Vliv varianty 5 na výsledek hospodaření

Rok	Daňové odpisy (Kč)	Účetní odpisy (Kč)	Rozdíl odpisů	Vypočtený rozdíl odpisů (Kč)	Vliv na hospodářský výsledek
2017	172 078	71 700	DO>ÚČ	-100 378	Snížení
2018	275 325	272 458	DO>ÚČ	-2 867	Snížení
2019	206 494	215 098	DO<ÚČ	8 604	Zvýšení
2020	137 662	157 739	DO<ÚČ	20 077	Zvýšení
2021	68 831	100 379	DO<ÚČ	31 548	Zvýšení
2022	0	43 016	DO<ÚČ	43 016	Zvýšení

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Účetní zrychlené odpisy navýší náklady nejvíce v roce 2018 a 2019. Konkrétně se do nákladů zaúčtuje v druhém roce 37,67 % a ve třetím 25 % ze vstupní ceny.

### 3.12 Varianta 6 – zrychlený (degresivní) účetní odpis, 7 let

U modelové varianty 6 je vyjádřena situace, kdy společnost pro výpočet účetních odpisů zvolila zrychlenou metodu s odhadovanou dobou používání 7 let. K této situaci by mohlo dojít v případě, že služební automobil bude sloužit pouze k větším zakázkám a tím pádem by nedocházelo k tak rychlému opotřebení. Pro zjištění výše účetního odpisu byl použit vzorec č. 1. V tabulce č. 18 jsou obsaženy hodnoty odpisů v jednotlivých letech odpisování.

Jestliže se účetní jednotka rozhodne využít variantu 5 (5 let odpisování) budou se do nákladů v prvních letech odpisování uplatňovat vyšší částky, než kdyby účetní jednotka zvolila variantu 6 (7 let odpisování).

Tabulka 18 Zrychlené (degresivní) účetní odpisy 7 let – automobil

Rok	Počet měsíců	Roční odpisy (Kč)	Oprávky (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2017	3	53 775	53 775	806 615
2018	12	207 417	261 192	599 198
2019	12	176 688	437 880	422 510
2020	12	145 960	583 840	276 550
2021	12	115 232	699 072	161 318
2022	12	84 504	783 546	76 814
2023	12	53 776	837 352	23 038
2024	9	23 038	860 390	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z tabulky č. 19 lze vidět, že v roce 2017-2019 daňové odpisy převyšují účetní. To znamená, že se sníží výsledek hospodaření o rozdíl, který vznikl při porovnání účetních a daňových odpisů. Z hlediska daňových odpisů bude služební automobil odepsán již v roce 2021 a od roku 2022 vzniknou jen účetní odpisy, které budou mít za následek navýšení výsledku hospodaření o hodnotu účetních odpisů v jednotlivých letech. Z hlediska účetních odpisů bude služební automobil odepsán v roce 2024. Účetní zrychlené odpisy navýší náklady nejvíce v roce 2018 a 2019. Konkrétně se do nákladů zaúčtuje v druhém roce 24,1 % a ve třetím 20,54 % ze vstupní ceny.

Tabulka 19 Vliv varianty 6 na výsledek hospodaření

Rok	Daňové odpisy (Kč)	Účetní odpisy (Kč)	Rozdíl odpisů	Vypočtený rozdíl odpisů (Kč)	Vliv na hospodářský výsledek
2017	172 078	53 775	DO>ÚČ	-118 303	Snížení
2018	275 325	207 417	DO>ÚČ	-67 908	Snížení
2019	206 494	176 688	DO>ÚČ	-29 806	Snížení
2020	137 662	145 960	DO<ÚČ	8 298	Zvýšení
2021	68 831	115 232	DO<ÚČ	46 401	Zvýšení
2022	0	84 504	DO<ÚČ	84 504	Zvýšení
2023	0	53 776	DO<ÚČ	53 776	Zvýšení
2024	0	23 038	DO<ÚČ	23 038	Zvýšení

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

## 4 Výsledky a závěr

Účetní a daňové odpisy řeší každá účetní jednotka, která vlastní dlouhodobý majetek. Odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku, která je způsobená morálním či fyzickým opotřebením. Odpis představuje náklad na základě, něhož podnik určí, zda odpis rozložit do krátkého či delšího období.

Modelové varianty účetních a daňových odpisů, které jsou počítány v praktické části znázorňují, jak se jednotlivé výpočty mění v závislosti na tom, zda má účetní jednotka krátkodobý či dlouhodobý podnikatelský záměr. Dále je zobrazena odlišnost účetních a daňových odpisů a vliv jednotlivých metod odpisování na hospodářský výsledek účetní jednotky.

Z výsledků modelových variant vyplývá:

Progresivní (zpomalenou) metodu účetního odpisování je možno využívat u majetku, který se opotřebovává nejvíce na konci své životnosti, např. budovy. To znamená, že odpisy snižují nejvíce účetní hospodářský výsledek v posledních letech odpisování.

Degresivní (zrychlená) metoda má optimální využití u majetku, u kterého dochází k největšímu opotřebení v prvních letech používání, např. výpočetní technika. Z toho vyplývá, že odpisy snižují účetní hospodářský výsledek nejvíce v prvních letech.

Lineární (rovnoměrná) metoda je využívána pro odpisování majetku, u kterého dochází k rovnoměrnému opotřebení po celou dobu jeho užívání. V každém roce vyjma prvního a posledního je do nákladů zahrnuta shodná částka, která snižuje rovnoměrně účetní hospodářský výsledek. Tuto metodu lze doporučit např. účetní jednotce, která nepředvídá žádné výkyvy v tržbách či nové začínající firmě, která nevykazuje prozatím velký zisk.

Na základě výsledků jednotlivých modelových variant lze říci, že různé způsoby odpisování mají vliv na účetní výsledek hospodaření a vhodně zvolený způsob odpisování může mít za následek optimalizaci hospodářského výsledku a může být tak důležitým nástrojem finančního hospodaření daného podniku.

## 5 Seznam použitých zdrojů

CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. Olomouc: ANAG, 2003. Účetnictví, daně. ISBN 978-80-7263-726-3.

MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2016: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika, 2016. Daně a účetnictví (Edika). ISBN 978-80-266-0885-1.

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

NOVOTNÝ, Pavel. *Účetnictví pro úplné začátečníky*. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5803-9.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 7. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2004. Daně (ANAG). ISBN 80-7263-215-9.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. Olomouc: ANAG, 2011. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-660-0.

SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví*. Praha: Grada, 2017. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0423-9.

ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2015: pro střední školy a pro veřejnost*. Šestnácté, upravené vydání. Znojmo: Pavel Štohl, 2015. ISBN 978-80-87237-81-6.

ŠTOHL, Pavel a Vladislav KLIČKA. *Maturitní okruhy z účetnictví: 2013*. 6., upr. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 2013. ISBN 978-80-87237-56-4.

VALDER, Antonín, Marta STÁROVÁ a Helena ČERMÁKOVÁ. *Základy účetnictví*. V Praze: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2016. ISBN 978-80-213-2641-5.

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy*. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4114-7.

Právní předpisy:

ČESKO, Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

ČESKO, zákon č.586/1992 Sb., ze dne 20. listopadu 1992, o daních z příjmů. [online]  
<http://zakony.kurzy.cz/586-1992-zakon-o-danich-z-prijmu/paragraf-29>.

ČESKO. Zákon č. 563/1991 Sb., ze dne 12. prosince 1991, o účetnictví.

Internetové zdroje:

Signum. In: Signum Stavební stroje s.r.o. [online]. Plzeň: Signum Stavební stroje, 2016  
[cit. 2018-01-05]. Dostupné z: <http://www.signum-plzen.cz>.

VW-UŽITKOVÉ. In: VW-UŽITKOVÉ [online]. Praha: VW-UŽITKOVÉ, 2017 [cit.  
2018-01-05]. Dostupné z: <https://www.vw-uzitkove.cz>.