

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

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

Odpisy dlouhodobého majetku – účetní a daňový pohled

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Gabriela ČERNOCHOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Alena MRKVIČKOVÁ, MBA

Znojmo, 2017



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Gabriela ČERNOCHOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Odpisy dlouhodobého majetku – účetní a daňový pohled
Název (v angličtině)	Long-term assets depreciation in accounting and taxation perspective

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Vyhodnocení různých metody účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku a jejich dopad na výsledek hospodaření konkrétní firmy a jejich vliv na finanční řízení firmy.

Postup práce:

1. Prostudování odborné literatury, popis dlouhodobého majetku z účetního a daňového hlediska.
2. Popis různých účetních a daňových metod odepisování
3. Prostudování a vyhodnocení stávajících odpisových metod u posuzované firmy
4. Použití různých metod účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku firmy a jejich vliv na konečný výsledek hospodaření firmy
5. Návrh optimálních metod odepisování majetku u posuzované firmy s ohledem na finanční strategii firmy.

Metody: Literární rešerše, analýza, porovnání, vyhodnocení

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. MARKOVÁ Hana. *Daňové zákony 2016*, 25. vyd. Praha: Grada, 2016, 288s. ISBN 978-80-2710022-4.
2. PRUDKÝ, Karel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 16. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 2015, 342s. ISBN 978-7263-932-8.
3. RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2016*. 16. akt. vyd., Olomouc: ANAG, 2016. 1168 s. ISBN 978-80-7263-994-6.
4. Vyhláška č. 500/2002 Sb, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění
5. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: duben 2016

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2017



Gabriela ČERNOCHOVÁ
student

Ing. Alena MRKVIČKOVÁ, MBA
vedoucí bakalářské práce

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

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

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma: „Odpisy dlouhodobého majetku – účetní a daňový pohled“ vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příloženém Seznamu použité literatury.

V Praze, dne 20. 4. 2017

Gabriela Černochová

Poděkování:

Ráda bych poděkovala vedoucí bakalářské práce paní Ing. Aleně Mrkvičkové, MBA, a to za odborné vedení, podporu a cenné rady, kterými přispěla k jejímu zpracování.

ABSTRAKT

Předkládaná bakalářská práce na téma „Odpisy dlouhodobého majetku - účetní a daňový pohled“ je rozčleněna do dvou hlavních částí, teoretické a praktické. Hlavním cílem práce je analýza jednotlivých odpisů společnosti. K uvedené analýze a výpočtům byly užity informace obsažené v teoretické části práce. Kromě popisu základních pojmů souvisejících s tématem je cílem práce také formulovat optimální model pro stanovení efektivních metod při odpisování dlouhodobého majetku, a to jak z pohledu účetního, tak daňového. Část teoretická obsahuje pět podkapitol a předchází jí „Úvod“ a „Cíl práce a metodika“. Praktická část práce je tvořena čtyřmi podkapitolami. Za touto částí je pak zařazen „Závěr“. V první podkapitole teoretické části je zpracováno téma dlouhodobého majetku, a to jak hmotného, tak nehmotného. Je zde též vymezen pojem dlouhodobý finanční majetek. Druhá kapitola se zabývá odpisy dlouhodobého majetku a definováním pojmu odpisovatel. Následující dvě kapitoly se zaměřují na odpisy majetku. Kapitola třetí se věnuje oblasti daňových odpisů majetku, kapitola čtvrtá pak problematice účetních odpisů dlouhodobého majetku. Poslední kapitolou teoretické části je shrnutí dané problematiky. Praktická část práce je strukturována do čtyř podkapitol, z nichž první dvě charakterizují danou společnost a majetek zkoumané účetní jednotky. Třetí podkapitola pak pojednává o vybraném dlouhodobém majetku společnosti. Závěrečná podkapitola praktické části je zhodnocením používaných metod odpisování a nastiňuje také návrh na zlepšení stávající situace. Součástí práce jsou tabulky, obrázky a vzorce, usnadňující orientaci v popisované problematice.

Klíčová slova: daňové odpisy majetku, dlouhodobý finanční majetek, dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, účetní odpisy majetku.

ABSTRACT

The bachelor thesis on the topic of “Fixed assets depreciation – accounting and tax perspectives” is divided into two main parts, the theoretical and the practical ones. The main objective is the analysis of individual depreciations in a specific company. The analyses and calculations are based on information presented in the theoretical part. Apart from presentation of basic terms concerning the thesis’s topic, the work focuses on optimal model formulation to determine efficient methods for fixed assets depreciation both from the accounting and the tax perspective. The theoretical part contains five chapters preceded by “Introduction” and “Objective and methodology”. The practical part contains four chapters followed by “Conclusion”. The first chapter of the theoretical part deals with the topic of fixed assets, both tangible and intangible, and presents the terms of fixed financial assets. The second chapter deals with fixed assets depreciation and defines the term of depreciator. Next two chapters focus on assets depreciation. The third chapter deals with tax depreciation of assets and the fourth chapter focuses on the issues concerning accounting depreciation of fixed assets. The last chapter summarises the presented issues. The practical part consists of four chapters; the first two present the specific company and assets of the examined accounting unit. The third chapter deals with specific fixed assets of the company. The final chapter of the practical part assesses the used depreciation methods and submits the proposal leading to improvement of the current situation. The thesis contains charts, graphs, pictures and formulas illustrating the described issues.

Key words: asset depreciations, fixed financial assets, fixed tangible assets, fixed intangible assets, accounting depreciation of assets

Obsah

1	ÚVOD	10
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	12
3	TEORETICKÁ ČÁST.....	14
3.1	Charakteristika dlouhodobého majetku.....	14
3.1.1	Dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska.....	14
3.1.2	Dlouhodobý nehmotný majetek z účetního hlediska	15
3.1.3	Dlouhodobý hmotný majetek z daňového hlediska.....	16
3.1.4	Dlouhodobý nehmotný majetek z daňového hlediska	16
3.1.5	Dlouhodobý finanční majetek.....	17
3.2	Odpisy dlouhodobého majetku	17
3.2.1	Neodpisovaný hmotný majetek	18
3.2.2	Odpisovatelé	19
3.3	Daňové odpisy majetku.....	20
3.3.1	Způsoby daňového odpisování hmotného majetku	22
3.3.2	Daňový odpis nehmotného majetku	25
3.3.3	Využití daňových odpisů	26
3.4	Účetní odpisy hmotného majetku.....	27
3.4.1	Metody účetního odpisování.....	28
3.4.2	Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy.....	32
3.5	Shrnutí teoretické části	35
4	PRAKTICKÁ ČÁST.....	36
4.1	Charakteristika vybrané společnosti	36
4.2	Charakteristika majetku zkoumané účetní jednotky.	37
4.3	Vybraný dlouhodobý majetek	39
4.3.1	Budova minipivovaru Zlíchov	39
4.3.2	Budova pivovaru Žatec	40
4.3.3	Technologie minipivovaru Zlíchov	41
4.3.4	Automatická varna piva SAPIV	43
4.3.5	Myčka KEG sudů.....	44
4.3.6	Štěpkovač.....	45
4.3.7	Dodávkové vozidlo Volkswagen Multivan	46
4.3.8	Autobus RENAULT	47

4.3.9	Software CAD.....	48
4.4	Zhodnocení používaných metod odpisování a návrh na zlepšení stávající situace.....	48
4.4.1	Automatická varna SAPIV	49
4.4.2	Autobus RENAULT	51
4.4.3	Dodávkové vozidlo Volkswagen Multivan	55
4.4.4	Štěpkovač.....	56
4.4.5	Shrnutí praktické části	57
5	ZÁVĚR.....	59
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	61
7	SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ	63
8	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	64

1 ÚVOD

Odpisování je metoda, jak rozložit pořizovací cenu majetku jako náklad do více období. Pořízení majetku tak neovlivní výsledek hospodaření dané společnosti hned, ale poměrně po celou dobu životnosti tohoto majetku. Odpisem se pak rozumí částka, kterou je vyjádřeno opotřebení majetku – ať už morální či fyzické – za určité období. Protože odpis představuje snížení ekonomického prospěchu účetní jednotky (formou poklesu aktiv), jedná se tedy o náklad.

Dlouhodobý majetek patří mezi stálý majetek společnosti. Tento majetek se nespotřebovává jednorázově, ale opotřebovává se postupně. Míra jeho opotřebení je vyjádřena v odpisech. Jaká je daňová uznatelnost odpisů? Jaké metody lze použít při výpočtu daňových a účetních odpisů? To jsou témata zpracovaná v předkládané bakalářské práci.

Téma bakalářské práce, odpisy dlouhodobého majetku z pohledu účetního a daňového, si autorka zvolila hned z několika důvodů. Tím hlavním je skutečnost, že autorka pracuje již mnoho let na pozici účetní, zpracovávané téma jí tedy je blízké a nadto se o problematiku odpisů majetku dlouhodobě zajímá. Dalším podnětem pak byla skutečnost, že společnost, která je popsána v praktické části práce, se vyznačuje rozmanitostí výrobních procesů, širokou škálou typů majetku, mnohotvárností výrobních technologií a postupů. Dalším neopominutelným impulsem byl také autorkou tušený prostor pro zlepšení a inovace. V neposlední řadě je třeba zmínit vztah mezi společnostmi popisovanou v praktické části práce a autorkou – ta je v této společnosti od roku 2016 zaměstnána na pozici účetní.

Bakalářská práce je vypracována na téma „Odpisy dlouhodobého majetku – účetní a daňový pohled“ a je strukturována do dvou hlavních částí, teoretické a praktické. Teoretická část obsahuje pět podkapitol a předchází jí „Úvod“ a „Cíl práce a metodika“. Praktická část práce je tvořena čtyřmi podkapitolami, za kterými je pak zařazen „Závěr“.

Úvodní podkapitola teoretické části se zabývá dlouhodobým majetkem, a to jak hmotným, tak nehmotným. Je zde také vymezen pojem dlouhodobý finanční majetek. Druhá kapitola zpracovává téma odpisů dlouhodobého majetku a definován je pojem odpisovatel. Kapitola třetí se zabývá problematikou daňových odpisů majetku, kapitola čtvrtá se pak věnuje oblasti účetních odpisů dlouhodobého majetku. Poslední kapitola teoretické části shrnuje zpracovávanou problematiku.

První dvě podkapitoly praktické části popisují a charakterizují danou společnost a majetek zkoumané účetní jednotky. Další podkapitola pojednává o vybraném dlouhodobém majetku společnosti. V závěrečné podkapitole praktické části jsou zhodnoceny používané metody odpisování. Je zde také nastíněn návrh na změnu stávající situace v oblasti odpisů dlouhodobého majetku.

Problematika dlouhodobého majetku, ať už hmotného či nehmotného, je velmi rozsáhlá. Zasahuje jak do oblasti peněžní, do zúčtovacích vztahů, dále pak také do nákladů a výnosů. Odpisování dlouhodobého majetku má dvojí funkci. Je důležitým nástrojem pro dodržení zásady opatrnosti v účetnictví. Je jím zobrazován postupný pokles hodnoty majetku. Je však také neméně důležitým nástrojem daňové optimalizace v oblasti daně z příjmů. Při účtování dlouhodobého majetku je vždy nutno postupovat jak v souladu se zákonem o účetnictví a souvisejícími právními předpisy, tak dle zákona o dani z příjmu, protože účetnictví a daňová problematika jsou úzce propojeny.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Při zpracování práce autorka postupovala v souladu se zásadami pro vypracování, které byly vytyčeny v zadání bakalářské práce.

Použity jsou zejména následující teoretické metody: analýza, dedukce, generalizace, klasifikace, komparace, literární rešerše, metody matematické a statistické. V teoretické části práce je použita metoda literární rešerše dostupných sekundárních zdrojů. Vedle odborných knih byly v menší míře využity také zdroje časopisecké a internetové. Seznam použitých zdrojů je součástí bakalářské práce. Práce je doplněna množstvím tabulek, vzorců, obrázků a grafů, a to jak převzatých, tak samostatně vytvořených autorkou práce.

Hlavním cílem práce je zhodnocení různých metod účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku, vyhodnocení jejich dopadu na hospodaření popisované účetní jednotky a jejich vliv na finanční řízení firmy.

Práce si dále klade za cíl pojednat o poznatcích získaných na základě studia odborné literatury a následně pak analyzovat účetní a daňové odpisy užívané v popisované účetní jednotce. Tato analýza pak směřuje k vyhodnocení vlivu používaných odpisů na výsledek hospodaření dané společnosti.

Kromě popisu základních pojmů souvisejících s tématem je tedy cílem práce také formulovat a nastavit optimální model pro oblast odpisování dlouhodobého majetku, a to jak z pohledu účetního, tak daňového. Důraz je přitom kladen zejména na efektivitu řešení a soulad s platnými právními předpisy.

Bakalářská práce je rozčleněna do dvou hlavních částí, teoretické a praktické. Cílem teoretické části je zejména charakterizovat dlouhodobý majetek z hlediska souvisejících zákonů a dalších právních předpisů, členění majetku, obsahové vymezení, způsob evidence majetku v účetní jednotce. Jsou zde popsány různé metody odpisování dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku, je poukázáno na rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, a zejména pak také důvody, proč tyto dva druhy odpisů rozlišovat.

Praktická část se zabývá zejména rozbořem dlouhodobého hmotného majetku výrobní společnosti, která byla ochotna poskytnout podrobné informace a podklady ke zpracování předkládané bakalářské práce. Vybrané položky dlouhodobého majetku jsou zde podrobeny analýze a je popsáno jejich využití při ekonomické činnosti účetní jednotky. Analýzou odpisových plánů, s pomocí různých metod používaných k výpočtu účetních odpisů, je následně vyhodnocen a porovnán vliv na výsledek hospodaření

společnosti. Je poukázáno též na různé způsoby optimalizace základu daně z příjmů s přihlédnutím k účetnímu výsledku hospodaření a k finanční strategii firmy. Závěrem jsou pak navrženy optimálnější způsoby účetního i daňového odpisování dlouhodobého majetku účetní jednotky tak, aby byly dodrženy všechny účetní zásady.

Cílem práce je zejména poukázat na důležitost následujících faktorů: nastavení doby odpisování z hlediska dlouhodobosti, způsob účetního odpisování a jeho vliv na výsledek hospodaření. Pomocí aplikace různých metod odpisování na konkrétních položkách dlouhodobého hmotného majetku a jejich vyhodnocení jsou navrženy možnosti ke zlepšení stávající situace. K analýze a výpočtům v praktické části práce jsou užity poznatky a informace obsažené v teoretické části práce.

3 TEORETICKÁ ČÁST

3.1 Charakteristika dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je významnou a důležitou složkou aktiv jakéhokoliv podnikatelského subjektu. Poskytuje firmě dlouhodobě ekonomický prospěch a umožňuje podnikatelskému subjektu provozovat a rozšiřovat stávající podnikatelskou činnost. Dlouhodobým majetkem se zpravidla označuje takový majetek, u kterého doba použitelnosti je delší než jeden rok.

„Dlouhodobý majetek je kromě již zmíněné dlouhodobosti charakteristický tím, že kapitál v něm vázaný se obvykle uvolňuje postupně ve formě odpisů. Další charakteristikou je skutečnost, že bývá obvykle méně likvidní než majetek krátkodobý.“ (Hrdý a Krechovská, 2013, s. 54). Dále Hrdý připomíná, že vymezení dlouhodobého majetku můžeme nalézt jednak v zákoně o účetnictví a dále pak v zákoně o daních z příjmů. Každý z těchto zákonů definuje dlouhodobý majetek odlišným způsobem.

Dle zákona o účetnictví a též dle vyhlášky, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, lze dlouhodobý majetek rozdělit do tří kategorií, a to na nehmotný, hmotný a finanční majetek. „Používané pojmy dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý nehmotný majetek jsou jen účetní kategorií“ (Kout a Líbal, 2015, s. 12).

3.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska

Základním rysem dlouhodobého hmotného majetku je jeho hmotná povaha a skutečnost, že není určen k okamžité spotřebě. „Z hlediska účetnictví není hranice, od jaké by patřila samostatná movitá věc do dlouhodobého hmotného majetku, jednoznačně určena žádným obecným předpisem. Prováděcí vyhláška očekává od účetní jednotky, že ji určí sama, a to ve vnitřním předpisu, kde si často firmy mechanicky pro zjednodušení stanoví hranici 40 000 Kč.“ (Kout a Líbal, 2015, s. 12). „Vnitropodniková směrnice by měla odrážet všechny skutečnosti, tedy jak hodnotové limity, tak způsoby odpisování dlouhodobého hmotného majetku.“ (Ryneš, 2016, s. 111)

Přesné vymezení dlouhodobého hmotného majetku z účetního hlediska je popsáno v § 7 vyhlášky 500/2002 Sb. Patří mezi něj:

- Pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím.

- Stavby bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti – stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů; právo stavby, pokud není zbožím; otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť; technické rekultivace; byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky.
- Hmotné movité věci a jejich soubory – soubory z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění; hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou.
- Pěstitelské celky trvalých porostů – ovocné stromy nebo ovocné keře; trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.
- Dospělá zvířata a jejich skupiny obsahuje dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou.
- Jiný dlouhodobý hmotný majetek obsahuje bez ohledu na výši ocenění ložiska nevyhrazeného nerostu; umělecká díla, která nejsou součástí stavby, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty; věcná břemena k pozemku a stavbě s výjimkou užívacího práva.

3.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek z účetního hlediska

Dlouhodobý nehmotný majetek, jehož základním rysem je nemateriální povaha a doba použitelnosti delší než 1 rok, od výše ocenění určeného účetní jednotkou a při splnění povinností stanových zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku, je obsahově vymezen v § 6 vyhlášky 500/2002 Sb. „U dlouhodobého nehmotného majetku se dobou použitelnosti rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 6).

Za dlouhodobý nehmotný majetek považujeme:

- Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok, povolenky na emise a preferenční limity.
- Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku.

- Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek, který není vykazovaný v ostatních položkách.

„Definice nehmotného majetku a způsoby odpisování procházejí neustálým vývojem. Od 1. 1. 2004 je tato kategorie znovu plně podřízena daňovému zákonu a základní vymezení nehmotného majetku je obsaženo v § 32a zákona o daních z příjmů.“ (Prudký a Lošťák, 2015, s. 32).

3.1.3 Dlouhodobý hmotný majetek z daňového hlediska

Zákon o daních z příjmů přímo nevymezuje pojem dlouhodobý majetek, ale pouze majetek hmotný a nehmotný, přičemž z § 26 odst. 2 vyplývá, že se jedná o majetek dlouhodobý. Za hmotný majetek dle zákona o dani z příjmu lze mimo jiné považovat:

- samostatné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně technické funkce delší než jeden rok,
- budovy, domy a jednotky,
- stavby, s výjimkou provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v § 26 odst. 9,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena dle § 29 zákona o dani z příjmů je vyšší než 40 000 Kč,
- jiný majetek vymezený v odst. 3 výše uvedeného zákona.

Zákon o dani z příjmů v § 26 odst. 10 stanoví okamžik vzniku hmotného majetku, kdy se jím stávají věci uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věcí a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.

3.1.4 Dlouhodobý nehmotný majetek z daňového hlediska

Za nehmotný majetek z daňového hlediska (§ 32a zákona o dani z příjmů) lze považovat nehmotný majetek vedený v účetnictví, který splňuje níže uvedené podmínky:

- byl nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, darováním nebo zděděním nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním,

- vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč,
- doba použitelnosti je delší než jeden rok.

Za nehmotný majetek se pro účely tohoto zákona považuje software, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný. Oproti tomu za nehmotný majetek nelze považovat kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a dluhů v rámci přeměn obchodních korporací, povolenky na emise nebo preferenční listy. Výše uvedené tedy nelze daňově odepisovat.

3.1.5 Dlouhodobý finanční majetek

Další kategorií dlouhodobého majetku, který je popsán v § 8 vyhlášky 500/2002 Sb. je finanční majetek, který, jak píše Ptáčková, podnik nakupuje za účelem obchodování nebo dlouhodobého uložení peněz za účelem výnosu. Patří sem například dlouhodobé úvěrové cenné papíry podle zvláštních právních předpisů (obligace, dluhopisy, depozitní certifikáty), uložení prostředků do portfolia a finanční spoluúčasti na podnikání jiných účetních jednotek, pokud byly zahrnuty do obchodního majetku účetní jednotky. (2011, s. 33) „V souvislosti s odpisy však dlouhodobý finanční majetek nepřichází v úvahu. Jeho účetní odpisování zakazuje § 56 odst. 11 vyhlášky 500/2002 Sb. a také z hlediska daňových odpisů platí, že se dlouhodobý finanční majetek neodpisuje, neboť zákon o dani z příjmů pojem odpisy finančního majetku nezná.“ (Valouch, 2012, s. 11)

3.2 Odpisy dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je charakteristický mimo jiné i tím, že jeho vstupní cenu není možno zahrnout do výdajů jednorázově, ale postupně tzv. odpisy. „Odpisy vyjadřují opotřebení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku podniku v peněžním vyjádření. Zajišťují přenos ceny majetku do nákladů a snižují tak jeho výši v aktivech podniku.“ (Hrdý a Horová, 2009, s. 43) „Odpisováním se rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka do nákladů k zajištění zdanitelného příjmu.“ (Ptáčková, 2011, s. 31) „Odpisování lze zahájit a majetkem se stávají věci uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání a řádně zaevidované. Uvedením do užívání se rozumí dokončení věci a zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy, např. stavebními, požárními, bezpečnostními, ekologickými a hygienickými. Zaevidováním

majetku se rozumí vystavení dokladů evidence majetku, jako například inventární karta majetku, protokol o zahájení užívání“. (Prudký a Lošťák, 2015, s. 86). „Nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek se odpisuje nepřímým způsobem formou oprávek na podkladě odpisového plánu. Tento plán si účetní jednotka stanoví pro jednotlivé předměty, popř. skupiny předmětů, v závislosti na době použitelnosti, na způsobu jejich využití, na předpokládané zbytkové hodnotě a kalkulačních metodách, např. odpis podle výkonu nebo času“. (Ryneš, 2016, s. 136)

„Při přípravě odpisování je třeba dále v některých případech zkoumat, zda majetek bude používán zcela nebo zčásti k zajištění zdanitelného příjmu. Obecně zákon stanoví, že při odpisování hmotného majetku, který je pouze zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu, se do výdajů zahrnuje poměrná část odpisů. Způsob rozčlenění a stanovení poměrné části odpisů, které lze daňově uplatnit, závisí plně na daňovém subjektu.“ (Prudký a Lošťák, 2015, s. 112).

3.2.1 Neodpisovaný hmotný majetek

Ne každý nabytý hmotný majetek je možno odepisovat. V zákoně o dani z příjmů je v § 27 vyjmenovaný majetek, který je vyloučen z odepisování, a tudíž odpisy není možno zahrnout do daňově relevantních nákladů na zajištění příjmů. Jedná se zejména tento hmotný majetek:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud výdaje související s jeho pořízením nepřevyší 40 000 Kč,
- pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky jež nedosáhl plodonosného stáří,
- hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy,
- movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně,
- investiční přebytky hmotného majetku, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány do výnosů,
- hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění dluhu převodem práva,

- hmotný majetek, u něhož odpisy uplatňuje jiná osoba – pronajatý hmotný majetek, hmotný majetek, který je předmětem finančního leasingu,
- hmotný majetek nabytý darováním, jehož nabytí bylo do daně z příjmů osvobozeno nebo nebylo předmětem daně z příjmů.

Účetně nelze odepisovat pozemky (dle §28 zákona o účetnictví) a dále majetek dle § 56 odst. 10 vyhlášky 500/2002 Sb., jako jsou umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, finanční majetek, zásoby, najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li účetními předpisy stanoveno jinak, pohledávky, preferenční limity, které nelze odepisovat podle času nebo výkonů, povolenky na emise.

3.2.2 Odpisovatelé

Zákon o dani z příjmů vymezuje v paragrafu 28, odst. 1 osoby, které jsou oprávněné odepisovat hmotný majetek. Jsou nimi poplatníci, kteří mají v hmotnému majetku vlastnické právo, organizační složky státu, státní příspěvkové organizace, státní podniky nebo jiné státní organizace, které jsou příslušné hospodařit s majetkem státu, podílové fondy, svěřenecké fondy, nástupnické obchodní korporace zanikajících nebo rozdělovaných obchodních korporací při přeměnách. Hmotný majetek je oprávněn odepisovat vždy pouze jeden poplatník. Nehmotný majetek může kromě odpisovatele odepisovat poplatník, který k němu nabyt právo užívání za úplatu. „Odpisovatel hmotného a nehmotného majetku má tedy právo tento majetek promítnout formou odpisů do daňově uznatelných nákladů a toto právo mu nikdo nemůže upřít. Je to však odpisovatel, který se může v určitých případech práva na uplatnění odpisů vzdát, a v tom případě se možnost odpisování přenesse na nájemce.“ (Prudký a Lošťák, 2015, s. 102 - 103). Pokud tedy nájemce uhradil náklady, má písemnou smlouvu s majitelem o odpisování a jestliže u vlastníka majetku nebyla o takové výdaje zvýšena vstupní cena majetku, může nájemce takto vynaložené náklady nájemce odepisovat.

Jedná se o tyto ekonomické situace: (Pelc, 2011, s.60)

- pacht obchodního závodu
- technické zhodnocení pronajatého majetku a výdaje související s leasingem

Problematika odepisování hmotného a nehmotného majetku je řešena jednak v Zákoně o účetnictví č. 563/1991 Sb., v prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb. k zákonu

o účetnictví a ČUS č. 013, přičemž hovoříme o účetním odepisování hmotného a nehmotného majetku, tak v Zákoně o dani z příjmů č. 586/1992 Sb. paragrafy 26 – 32a a z tohoto pohledu mluvíme o tzv. daňových odpisech majetku.

3.3 Daňové odpisy majetku

Výši odpisů a způsoby odpisování hmotného majetku z hlediska daně z příjmů řeší zákon č. 586/1992 Sb. paragrafy 26–32 a odpisování nehmotného majetku § 32a. Daňové odpisy se zjišťují mimoúčetně, slouží pro zjištění základu daně z příjmů podnikatelských subjektů a mají za úkol sjednotit způsob výpočtu odpisů, které jsou daňově uznatelné jako náklady na zajištění příjmu. Jedná se o zákonem stanovené maximální částky, které může poplatník zahrnout do výpočtu základu daně z příjmu. Zákon o dani z příjmu dává zde prostor poplatníkovi k optimalizaci základu daně, přičemž uplatnění daňových odpisů u poplatníka je pouze možností, ne povinností, na rozdíl účetních předpisů.

„Jako základní odpisy se z daňových hledisek stanoví roční odpisy hmotného majetku a v současné době měsíční odpisy nehmotného majetku. Zákon přitom stanoví roční sazby a koeficienty odpisování při různých způsobech odpisování, minimální dobu odepisování pro každou odpisovou skupinu. Jednou ze základních podmínek pro uplatnění ročního odpisu je, že hmotný a nehmotný majetek je evidován v majetku poplatníka na konci příslušného zdaňovacího období. Odepsat nelze plnou roční výši odpisů, i přesto, že majetek je evidován na konci zdaňovacího období, v těchto případech:

- Hmotný majetek nabytý poplatníkem v průběhu roku, u něhož je povinnost pokračovat v odpisování započatém původním odpisovatelem.
- Hmotný majetek evidovaný po celé zdaňovací období u daňového subjektu, u něhož v průběhu zdaňovacího období nastaly účinky rozhodnutí o úpadku nebo daňový subjekt vstoupil do likvidace.
- Hmotný majetek evidovaný v majetku právnické osoby za zdaňovací období, kterým je období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace“ (Prudký a Lošťák, 2015, s. 86 - 87).

„Výše uvedený postup nelze uplatnit v případě časového odpisování podle § 30 odst. 4–6 zákona o dani z příjmu, v případě odpisů hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření podle § 30b, kdy je postup modifikován ve vazbě na délku užívání majetku ve zdaňovacím období“. (Prudký a Lošťák, 2015, s. 87).

Zákon o dani z příjmu dále stanoví, za jakých podmínek lze uplatnit odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32. (Zákon 586/1992 Sb. § 26, odst. 7). „Pouze jednu polovinu ročního odpisu lze uplatnit u majetku, který sice není evidován na konci zdaňovacího období, ale který je evidován v majetku poplatníka na začátku zdaňovacího období“. (Prudký a Lošťák, 2015, s. 88). Jde o případy hmotného majetku, který byl v průběhu zdaňovacího období vyřazen z evidence, převeden na jinou právnickou nebo fyzickou osobu, došlo k ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti nebo ukončení nájmu, přeměně, zrušení bez likvidace, zániku bez likvidace. (Zákon 586/1992 Sb., § 26, odst.7).

„Z výše uvedených ustanovení o možnosti provést roční odpis nebo jednu polovinu ročního odpisu nepřímou vyplývá, že odpisovat nelze hmotný majetek, který není evidován v majetku daňového subjektu ani na začátku, ani na konci zdaňovacího období. V tomto případě ale lze do daňově uznatelných nákladů zahrnout zůstatkovou cenu, která v tomto případě představuje celou vstupní cenu majetku.“ (Prudký a Lošťák, 2015, s. 91).

Jak již bylo výše zmíněno, uplatňování daňových odpisů jako náklad na zajištění příjmů je možností pro poplatníka a zákon o dani z příjmu v § 26 odst. 8 dává možnost poplatníkovi, že nemusí daňový odpis v každém zdaňovacím období uplatňovat, ale může jej i přerušit, nemusí zahájit odpisování v prvním roce užívání předmětu. (Zákon 586/1992 Sb. § 26, odst. 8). Dále zákon hovoří i o tom, že při odpisování hmotného majetku, který je pouze zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu, se do výdajů zahrnuje poměrná část odpisů. (Zákon 586/1992 Sb. § 28, odst. 6).

Pro stanovení výše daňových odpisů a délky odpisování je důležité správné zařazení hmotného majetku do odpisových skupin. „V prvním roce odpisování zařadí poplatník hmotný majetek do odpisových skupin, které jsou uvedeny v příloze č. 1 zákona o daních z příjmů.“ (Zákon 586/1992 Sb. § 30). Zákon o daních z příjmů v § 30 stanovuje pro různé odpisové skupiny minimální dobu daňového odepisování hmotného majetku, jak je znázorněno v tabulce č. 1.

Tabulka 1: Odpisové skupiny a jejich minimální doba odpisování

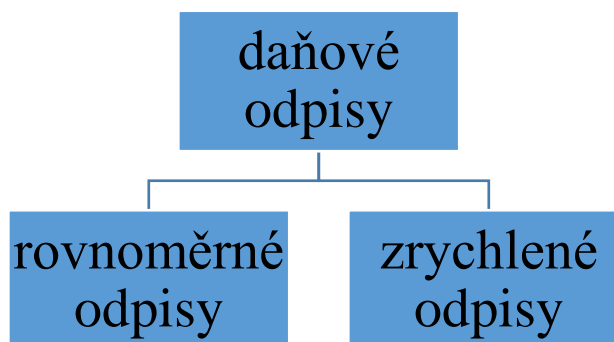
Odpisová skupina	Minimální doba odpisování	Příklad zařazeného hmotného majetku
1	3 roky	Plastové kancelářské nebo školní potřeby, měřicí kontrolní nebo zkušební přístroje, stroje pro zemědělství atd.
2	5 let	Motorová vozidla, spotřební elektronika, nábytek
3	10 let	Skleníky, turbíny, nádrže, zásobníky
4	20 let	Budovy ze dřeva, síla, oplocení
5	30 let	Dálnice, silnice, mosty, vrty, budovy
6	50 let	Budovy hotelů, administrativní budovy, muzea

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů ze Zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, 2017

3.3.1 Způsoby daňového odpisování hmotného majetku

Zákon o dani z příjmu definuje v paragrafech 31–32 dva způsoby daňového odpisování, a to rovnoměrné a zrychlené.

Obrázek 1: Metody daňového odpisování dlouhodobého majetku



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Při zvolení rovnoměrných daňových odpisů hmotného majetku se postupuje v souladu s § 31 Zákona o daních z příjmů, kde jsou odpisovým skupinám přiřazeny maximální roční odpisové sazby. „To znamená v kontextu § 26 odst. 8 zákona, že poplatník může použít i sazby nižší a hmotný majetek odpisovat i po delší dobu.“ (Prudký a Lošťák, 2015, s. 121). Při rovnoměrném odpisování jsou roční částky stejné s výjimkou prvního roku, kde roční sazba je ve snížené výši (zhruba poloviční).

Výpočet výše ročního odpisu v 1. roce po zavedení majetku do používání se provádí dle následujícího vzorce č. 1:

$$\text{Roční odpis v 1. roce} = \frac{\text{výše VC} * \text{příslušná odpisová sazba v 1.roce}}{100}$$

kde: VC je vstupní cena (1)

Výpočet výše ročního odpisu dalších letech po zavedení majetku do používání se provádí dle níže uvedeného vzorce č. 2:

$$\text{Roční odpis v dalších letech} = \frac{\text{výše VC} * \text{příslušná odpisová sazba v dalších letech}}{100}$$

kde: VC je vstupní cena (2)

Pro výpočet ročního odpisu u hmotného majetku z navýšené vstupní ceny, což znamená, že vstupní cena byla navýšena o technické zhodnocení majetku, se použije vzorec č. 3:

$$\text{Roční odpis z navýšené ceny} = \frac{\text{výše navýšené VC} * \text{příslušná odpis.sazba pro zvýšenouVC}}{100}$$

kde: VC je vstupní cena (3)

Roční odpisová sazba může být dle § 31 odst. 1 písm. b) – d) navýšena o 20 %, 15 % a 10 %, přičemž odst. 2 tohoto paragrafu vyjmenovává subjekty, které toto navýšení mohou použít a v jaké výši jej mohou použít, jejichž shrnutí představuje níže uvedená tabulka č. 2. Navýšení odpisové sazby může použít poplatník, který je prvním odpisovatelem hmotného majetku zatříděného v odpisových skupinách 1 až 3.

Tabulka 2: Přehled navýšení ročních odpisových sazeb

Navýšení	Použitelné pro poplatníky
20%	S převážně zemědělskou a lesní výrobou (konkrétněji odst. 2 § 31)
15%	Pro odpisovatele zařízení pro čištění a úpravu vod (konkrétněji odst. 3 § 31)
10%	Všichni ostatní poplatníci s výjimkou výše zmíněných poplatníků a pro vyjmenované podle odst. 5 § 31

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů ze Zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, 2017

„Tyto odpisové sazby zvyšují odpis v prvním roce užívání, avšak v dalších letech se rovnoměrně promítne do daňových nákladů pouze zbývající částka“. (Prudký a Lošťák, 2015, s. 122).

Další variantou daňového odpisování je zrychlené odpisování, které je popsáno v § 32 zákona 586/1992 Sb. o daních z příjmů. „Toto odpisování má degresivní průběh a umožňuje poplatníkovi odepsat v počátečních letech odpisování větší hodnotu, než je tomu u rovnoměrného odpisování“. (Prudký a Lošťák, 2015, s. 126).

Výpočet výše ročního odpisu při zrychlené metodě odpisování v prvním roce po zavedení hmotného majetku do používání se provádí dle níže uvedeného vzorce č. 4:

$$\text{Roční odpis v 1. roce} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient pro 1.rok odpisování}} \quad (4)$$

Výpočet výše ročního odpisu při zrychlené metodě odpisování v dalších letech používání hmotného majetku se provádí dle vzorce č. 5:

$$\text{Roční odpis v dalších letech} = \frac{2 \times ZC}{\text{koeficient pro další roky – počet let po které je odpisován}}$$

Kde: ZC představuje zůstatkovou cenu (5)

V roce provedení technického zhodnocení, tj. v roce zvýšení zůstatkové ceny se roční odpis majetku při zrychleném způsobu stanoví dle vzorce č. 6:

$$\text{Roční odpis} = \frac{2 \times \text{zvýšená ZC}}{\text{koeficient pro zvýšenou ZC}}$$

Kde: ZC je zůstatková cena (6)

V dalších letech odpisování majetku s provedeným technickým zhodnocením při zrychleném způsobu odpisování se roční odpis stanoví dle vzorce č. 7:

$$\text{Roční odpis} = \frac{2 \times ZC}{\text{příslušný koeficient pro zvýšenou ZC – počet let, po které byl odpisován ze zvýšené ZC}}$$

Kde: ZC je zůstatková cena (7)

I u zrychleného způsobu odpisování hmotného majetku lze dle § 32 odst. 2 zákona o daních z příjmů použít zvýšení odpisů, je-li poplatník prvním odpisovatelem. Rozčlenění procentuálního navýšení odpisů pro určité poplatníky je totožné jako u rovnoměrných odpisů. „Zvýhodnění v prvním roce odpisování se provede tak, že se vypočte roční odpis stanoveným koeficientem a k výsledné částce odpisu se připočítá 20 %, 15 % anebo 10 % zvýhodnění“. (Prudký a Lošťák, 2015, s. 127).

3.3.2 Daňový odpis nehmotného majetku

„Odpis nehmotného majetku vychází z ocenění jednotlivého předmětu tohoto druhu majetku a doby odpisování stanovené zákonem o daních z příjmů v § 32a. Z těchto údajů se zjistí měsíční výše odpisů, která slouží k promítání hodnoty majetku do nákladů. Jedná se v podstatě o rovnoměrný odpis.“ (Prudký a Lošťák, 2015, s. 139). Zákon o daních z příjmů v § 32a říká, že u nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. (Zákon č. 586/1992 Sb., § 32a). V ostatních případech jsou pevně dány doby odpisování, jak znázorňuje tabulka č. 3:

Tabulka 3: Doby odpisování nehmotného majetku

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

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů ze Zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, 2017

U odpisů nehmotného majetku se stanoví odpisy s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Také nehmotný majetek lze technicky zhodnocovat. Přitom za technické zhodnocení se považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převyší částku 40 000 Kč. Poplatník pokračuje v odpisování nehmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny, snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo technické zhodnocení ukončeno, a to rovnoměrně bez přerušení po zbývající dobu odpisování stanovenou pro nehmotný majetek bez technického zhodnocení, viz tabulka č. 3, nejméně však dle tabulky 4. (Zákon č. 586/1992 Sb., § 32a).

Tabulka 4: Doby odpisování nehmotného majetku po technickém zhodnocení

Druh nehmotného majetku	Doba odpisování
Audiovizuální dílo	9 měsíců
Software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	18 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	36 měsíců

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů ze Zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, 2017

3.3.3 Využití daňových odpisů

„Tím, že zákon o daních z příjmů dává poplatníkovi možnost uplatňování daňových odpisů, poplatník může prostřednictvím správně zvolených postupů daňového odpisování hmotného majetku optimalizovat daňovou povinnost poplatníka s příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů. V případě, že poplatník dosáhne vysoký základ daně z příjmů a pořídil ve zdaňovacím období nový hmotný majetek, který zařadil do svého obchodního majetku, může využít k daňové optimalizaci tři postupů daňového odpisování:

- uplatnění zrychleného odpisování namísto rovnoměrného odpisování,
- zvýšení odpisů v 1. roce rovnoměrného odpisování,
- zvýšení odpisů v 1. roce zrychleného odpisování.

Naopak, pokud poplatník dosáhne nižšího základu daně z příjmů, který mu s uplatněnými odpisy neumožní uplatnit veškeré odpočty od základu daně a veškeré slevy na dani v plné zákonné výši, které by z tohoto důvodu propadly, může využít tři postupů daňového odpisování:

- nezahájení daňového odpisování,
- přerušení daňového odpisování,
- použití nižší odpisové sazby u rovnoměrného odpisování“. (Macháček, 2016, s. 2).

„Daňové odpisy lze přerušit na jakoukoliv dobu. Nezáleží ani na tom, zda je daný majetek odpisován rovnoměrně nebo zrychleně. Jakmile však dojde k přerušení daňového odpisování, při dalším pokračování odpisování po přerušení je nutno

postupovat tak, jako by k přerušení odpisování vůbec nedošlo. Nelze tudíž změnit způsob odpisování. (Valouch, 2012, s. 97)

„Podnikatelé mohou při rovnoměrném daňovém odpisování využít i nižší roční odpisové sazby než ty, které jsou uvedeny v tabulkách v § 31 zákona o daních z příjmů. Prakticky se tak děje zejména v situaci, kdy základ daně z příjmů podnikatelského subjektu je před uplatněním daňových odpisů sice kladný, avšak uplatněním maximálně přípustných ročních odpisových sazeb by se podnikatel dostal do daňové ztráty. V takový okamžik je zbytečné i nevýhodné využít maximální přípustné roční odpisové sazby, nýbrž je výhodnější použít roční sazby nižší. Ovšem tuto výhodu nemohou použít všichni podnikatelé. Nižší roční odpisové sazby nemohou použít fyzické osoby mající příjmy ze samostatné výdělečné činnosti či z pronájmu, pokud uplatňují výdaje paušálem.“ (Valouch, 2012, s. 74–75.)

3.4 Účetní odpisy hmotného majetku

Na rozdíl od daňových odpisů, jejichž vyčíslení a doba trvání se řídí zákonem o dani z příjmů, účetní odpisy upravují jednak Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, tak prováděcí Vyhláška k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb., která vymezuje postupy odepisování a v neposlední řadě i ČUS č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. „Povinnost účetních jednotek odpisovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek vyplývá z ustanovení § 25 odst. 3 zákona o účetnictví, podle něhož je nutno, aby účetní jednotka ke konci rozvahového dne brala v úvahu všechna snížení hodnoty majetku, a to bez ohledu na skutečnost, zda výsledkem hospodaření účetního období bude zisk nebo ztráta.“ (Valouch, 2012, s. 37) Běhounek vysvětluje, že odpisy vyjadřují trvalý pokles hodnoty majetku a kumulativně se zachycují na účtu oprávek. Odpisy mají věrně vyjádřit úbytek hodnoty dlouhodobého majetku a současně zachovat zásadu věcné a časové souvislosti s dosaženými výnosy téhož období. Dále se Běhounek zmiňuje o pravomoci účetní jednotky při volbě hodnotové hranice, od které eviduje majetek jako dlouhodobý. Tato hodnotová hranice tak má dopad nejen na výsledek hospodaření, ale též na vypovídací schopnost účetnictví ohledně majetkové situace dané účetní jednotky. (Běhounek, 2009, s. 34)

Z tohoto důvodu je důležité, aby účetní jednotka měla řádně zpracované vnitropodnikové směrnice, které odrážejí hodnotové limity pro zařazení majetku do různých kategorií (dlouhodobý hmotný majetek, drobný dlouhodobý hmotný majetek), metodiku odpisování a způsob účtování. (Ryneš, 2016, s. 111)

„Podle § 28 odst. 6 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny sestavovat účetní záznam, který se označuje jako odpisový plán. V souladu s odpisovým plánem se provádějí odpisy. Odpisový plán musí splňovat podmínky průkaznosti, které jsou zákonem o účetnictví požadovány od účetních záznamů. Účetní odpisy se provádějí v průběhu používání majetku. Pokud však účetní jednotka majetek nepoužívá, avšak má ho v držení, fyzicky i morálně zastarává, a proto se odpisuje i v této situaci.“ (Březinová, 2016, s. 92) „Z odpisového plánu musí být patrné, jak dlouho a po jakých částech se každý jednotlivý dlouhodobý majetek bude účetně odpisovat. Právě při sestavování odpisových plánů je nejsložitější stanovit dobu životnosti a metodu výpočtu účetních odpisů. Odpisový plán může obsahovat dvě části:

- Vymežující část, kde se specifikují jednotlivé druhy majetku a jejich rozdělení.
- Metodickou část, ve které se stanoví metody, sazby a doby účetního odpisování. (Pilařová, 2007, s.12)

3.4.1 Metody účetního odpisování

Jak už bylo výše zmíněno, účetní jednotky si samy stanoví způsob účetního odpisování dlouhodobého majetku tak, aby odpisy co nejlépe vyjadřovaly reálnou skutečnost opotřebení. „Mezi základní metody účetního odpisování patří časové metody, výkonová metoda a metoda komponentního odpisování.

Obrázek 2: Metody účetního odpisování dlouhodobého majetku



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Při uplatňování časové metody účetního odpisování dochází k účetnímu odpisování dlouhodobého majetku především v závislosti na délce jeho používání. Při uplatňování výkonové metody dochází k odpisování především v závislosti na výkonech, kterých bylo pomocí uvedeného majetku skutečně dosaženo.“ (Valouch, 2012, s. 43) „Metoda komponentního odpisování se řídí § 56a vyhlášky 500/2002 Sb., přičemž tuto metodu lze použít pouze u staveb, bytů a nebytových prostor, samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí, a to s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.“ (Randáková a kol., 2015, s. 21)

Z hlediska časových metod se používají nejčastěji tyto tři základní varianty účetního odpisování:

1. lineární (rovnoměrné) účetní odpisy
2. degresivní (akcelerační, zrychlené) účetní odpisy
3. progresivní (zpomalené) účetní odpisy

Uplatňování rovnoměrných odpisů se doporučuje u majetku, u něhož se předpokládá opotřebování rovnoměrné po celou dobu používání, resp. životnosti. „Výše ročního odpisu se stanoví dle vzorce č. 8 (Hrdý a Horová, 2009, s. 46):

$$O = \frac{PC}{n} \tag{8}$$

Kde:

O představuje roční odpis,

PC označuje pořizovací cenu

n vyjadřuje dobu odpisování (nebo dobu životnosti).

„Využití zrychlených účetních odpisů lze doporučit především u takového majetku, který ztrácí hodnotu (morálně zastarává) především v prvních letech odpisování.“ (Valouch, 2012 s. 47) „Mezi degresivní metody odpisování patří například:

1. metoda klesající bilance
2. metoda kumulativního souhrnu čísel (digitální odpis)

U metody klesající bilance se odepisuje ze zůstatkové ceny. Většinou se volí dvojnásobná odpisová sazba oproti lineární, tzv. metoda dvojité deprese. Zůstatkovou cenu na konci životnosti je nutné jednorázově odepsat do nákladů. Výpočet u této metody se provede dle vzorce č. 9 (Hrdý a Horová, 2009, s. 46):

$$O = 2 \times \frac{ZC}{n}$$

Přičemž: (9)

ZC představuje zůstatkovou cenu dlouhodobého majetku

Metoda kumulativního souhrnu čísel, tzv. digitální odpisy umožní odpis celé vstupní ceny a roční odpisy klesají rovnoměrně o stejné absolutní částky. Nevzniká zde neodepsaná částka dlouhodobého majetku ke konci životnosti.

Výši ročního odpisu stanovíme dle vzorce č. 10 jako (Hrdý a Horová, 2009, s. 46):

$$O = PC \times \frac{m}{l}$$

(10)

Kde:

m znamená počet let, která zbývají do konce životnosti

l vyjadřuje kumulativní součet jednotlivých let životnosti

Tento kumulativní součet jednotlivých let životnosti vypočítáme dle vzorce č. 11 (Hrdý a Horová, 2009, s. 46-47):

$$l = \frac{(N+1) \times N}{2}$$

Kde: (11)

N označuje počet let životnosti“

Avšak další dostupné zdroje uvádějí i jiné vzorce pro výpočet zrychlených odpisů, jako na příklad Valouch doporučuje vzorec č. 12:

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

Přitom: (12)

t představuje dobu odepisování, i představuje rok odepisování.

„Zpomalené účetní odpisy je vhodné počítat v situaci, kdy bude zřejmé, že majetek bude ztrácet hodnotu především na konci své životnosti a v prvních letech používání bude jeho opotřebování minimální. Pro výpočet zpomalených účetních odpisů může být využit například vzorec č. 13 (Valouch, 2012, s. 49):

$$O = \frac{2 \times PC \times i}{t \times (t+1)} \quad (13)$$

Kde:

PC je pořizovací cena

t je doba odpisování

i je rok odpisování

Ovšem jak podotýká Hrdý, tato metoda odpisování se v praxi používá jen výjimečně.

Další možnou metodou výpočtu účetních odpisů je výkonová metoda. Valouch uvádí, že tuto metodu je vhodné používat především u takového majetku, u něž je míra opotřebování zcela jednoznačně závislá na míře skutečného využití majetku. (2012, s. 50) „Výše odpisů závisí na celkovém výkonu stroje a jeho rozložení po celou dobu životnosti. Odpisová sazba se stanoví na jednotku výkonu. Roční výše odpisů je poté dána součinem očekávaného výkonu stroje v jednotlivých letech jeho životnosti a odpisové sazby na jednotku výkonu. Tento vztah nám popisuje vzorec č. 14,

$$O = \frac{PC}{V} \times V(i) \quad (14)$$

Přičemž V znamená výkon stroje, V(i) je očekávaný výkon stroje v jednotlivých letech.“ (Hrdý a Horová, 2009, s. 47)

Výkony stroje mohou být stanoveny podle objemu výkonu, podle množství produkce, podle vykázaného využití nebo podle odpracované doby. (Děrgel, 2007, s. 44)

Metoda komponentního odpisování dává účetním jednotkám možnost u určitého druhu majetku, jehož hodnota je významná a jehož jednotlivé samostatné části se nesterjně opotřebovávají, rozdělit tento majetek na jednotlivé části, tzv. komponenty,

a ty odpisovat samostatně, vysvětluje Březinová (2016, s. 238). Metoda komponentního odpisování se využívá pouze na tyto druhy dlouhodobého hmotného majetku:

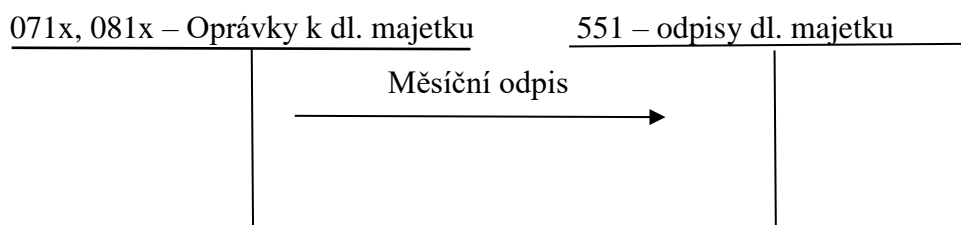
- stavby
- byty a nebytové prostory
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí

„Pro daňové účely však metoda komponentního odpisování není přípustná a pro stanovení základu daně je daňový subjekt povinen výsledek hospodaření upravit o veškeré vlivy vzniklé použitím této účetní metody odpisování.“ (Prudký a Lošťák, 2015, s. 152) „Ačkoliv tato metoda zrealní zůstatkové hodnoty majetku a zajistí rovnoměrnější rozložení nákladů v průběhu životnosti těchto majetků, je administrativně náročná a v České republice není příliš využívána.“ (Hašplová a Procházková, 2015).

Volba způsobu účetního odpisování dlouhodobého majetku zcela závisí na účetní jednotce, Děrgel poskytuje malá obecná praktická doporučení (2017, s. 46):

- Pokud víme, že budeme majetek často technicky zhodnocovat, je vhodnější odpisovat jej rovnoměrně, u zrychleného dochází k většímu prodloužení doby odpisování.
- Naopak v případě změny vstupní ceny z jiného důvodu než technické zhodnocení, se doba odpisování prodlužuje pouze u rovnoměrného odpisování.

Odpisující účetní jednotka o zaúčtované částky odpisů snižuje hodnotu majetku a zvyšuje své účetní náklady, čímž snižuje svůj výsledek hospodaření. Účetní odpisy jsou účtovány do nákladů a jako zvýšení opravek k odpisovanému majetku souvztažností:



3.4.2 Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy

„Řada účetních jednotek si usnadňuje práci tím, že ztotožňují účetní odpisy s daňovými. Z toho plynou tři nesporné výhody:

- snížení administrativní náročnosti spojené s evidencí a aktuálním oceněním dlouhodobého majetku
- není zapotřebí provádět korekce výsledku hospodaření z titulu různosti odpisů v daňovém přiznání
- při vyřazení majetku se pracuje stále s jedinou evidenční hodnotou, a tak i odpadá daňové korekce.“ (Děrgel, 2007, s. 44).

„Role odpisů v účetnictví je často opomíjena a podřazovaná právě roli daňové. Jsou to právě účetní, nikoli daňové odpisy, které určují, zda účetnictví a účetní závěrka bude nebo nebude podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.“ (Pilařová, 2007, s. 9)

Shrnutí a přehled některých základních rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy ukazuje tabulka níže.

Tabulka 5: Některé rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy

Oblast	Účetní odpisy	Daňové odpisy
Právní úprava	Zákon o účetnictví, vyhláška k zákonu o účetnictví, české účetní standardy	Zákon o dani z příjmů
Povinnost odpisování	ANO	NENÍ
	z důvodu dodržení zásad: věrného a pravdivého obrazu účetnictví, zásady věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů	je pouze možnost
Přerušování odpisování	NELZE	ANO
Metody odpisování	jednotka si metody zvolí sama ve vnitropodnikové směrnici	dle zákona o dani z příjmů
Změna metody odpisování	ANO	NELZE
	lze změnit metody odpisování dle skutečného opotřebení majetku	
Frekvence odpisů	měsíční (týdny, dny)	roční
Funkce odpisů	vyjadřují opotřebení majetku, přenos do nákladů, zdroj samofinancování	optimalizace daňového základu

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

„Autonomie zákona o účetnictví a zákona o daních z příjmů způsobuje, že vyčíslené odpisy zaúčtované do nákladů jako snížení výsledku hospodaření a odpisy

sloužící pro snížení základu daně se mohou lišit. Je to důsledek mimo jiné uplatňování v rámci možností zákonů různých způsobů výpočtu odpisů dlouhodobého majetku.“ (Zieniuk, 2012, s.290) Například níže uvedená tabulka zobrazuje porovnání dvou základních metod daňových odpisů majetku zařazeného do 1. odpisové skupiny, které lze uplatnit do daňově uznatelných nákladů.

Tabulka 6: Porovnání metod daňového odpisování

1. odpis. sk.	Rovnoměrný odpis			Zrychlený odpis		
	% odpisu ze VC	celkový odpis v %	ZC v %	% odpisu ze VC	celkový odpis v %	ZC v %
1.	20	20	80	33,33	33,33	66,7
2.	40	60	40	44,44	77,78	22,2
3.	40	100	0	22,22	100	0

Zdroj: Pelc, 2011, s. 140

Porovnání téhož dlouhodobého majetku z hlediska daňových a účetních odpisů:

Tabulka 7 : Porovnání daňových a účetních odpisů při rovnoměrném odpisování

1. odpis. sk.	Rovnoměrný odpis daňový			Rovnoměrný odpis účetní		
	% odpisu ze VC	celkový odpis v %	ZC v %	% odpisu ze VC	celkový odpis v %	ZC v %
1.	20	20	80	33,33	33,33	66,67
2.	40	60	40	33,33	66,66	33,34
3.	40	100	0	33,34	100	0

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Pelc, 2011, s.140

Avšak procentuální výše účetních odpisů závisí na okamžiku zařazení dlouhodobého majetku do používání, tudíž výše uvedená tabulka jen pro názornost zobrazuje rozdíl účetních a daňových odpisů. Podrobnější rozbor je uveden v praktické části na konkrétním dlouhodobém majetku.

Jak z výše uvedené tabulky vyplývá, v případě, kdy účetní odpisy jsou větší než evidované daňové odpisy, od základu daně z příjmů je třeba odečíst rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. V situaci, kdy účetní odpisy jsou menší než evidované daňové odpisy, k základu daně je třeba přičíst.

Tabulka 8: Korekce základu daně o rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy

Porovnání výše odpisů	vliv na základ daně z příjmů
účetní > daňové	rozdíl zvyšuje základ daně
účetní < daňové	rozdíl snižuje základ daně
účetní = daňové	bez korekce základu daně

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017.

3.5 Shrnutí teoretické části

Teoretická část nastiňuje rozsáhlou problematiku dlouhodobého majetku hmotného i nehmotného z hlediska jeho odpisování. Popisuje dlouhodobý majetek z pohledu různých zákonů, jeho členění, obsahové vymezení, způsob jeho evidence v účetní jednotce. Dlouhodobý majetek je mimo jiné charakteristický i tím, že vstupní cenu u něj není možno zahrnout do výdajů jednorázově, ale postupně tzv. odpisy. Účetní odpisy by měly reálně zobrazovat opotřebení daného majetku a ve většině případů by tak měly být odlišné od odpisů daňových. Účetní odpisy lze vypočítat pomocí tří různých základních metod odpisování, a to s metodou časovou, výkonovou a metoda komponentního odpisování. Metoda časová má tři základní varianty – rovnoměrnou, zrychlenou a zpomalenou. U daňových odpisů je pak možnost volby mezi rovnoměrnými a zrychlenými daňovými odpisy. Ale pouze daňové odpisy jsou daňově uznatelnými náklady, takže právě o jejich výši je možné snížit základ pro výpočet daňové povinnosti. Zákon o dani z příjmu dává zde prostor poplatníkovi k optimalizaci základu daně, přičemž uplatnění daňových odpisů u poplatníka je pouze možností, ne povinností, na rozdíl účetních předpisů. Informace získané v teoretické části jsou užity a aplikovány v následující praktické části.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Praktická část bakalářské práce se bude zabývat věcnou aplikací poznatků získaných v teoretické části v oblasti odpisování dlouhodobého majetku, porovnání daňových a účetních odpisů a vlivem těchto odpisů na výsledek hospodaření společnosti. Z důvodů zachování anonymity majitelů bude název společnosti poskytující autentické informace a podklady v bakalářské práci pozměn. K vypracování této části bakalářské práce budou použity informace z účetní závěrky r. 2015.

4.1 Charakteristika vybrané společnosti

Společnost Náš pivovar s.r.o. je mladým podnikatelským subjektem, který se zabývá několika ekonomickými činnostmi. Stěžejní činností je výroba a prodej piva, dále pak se společnost zabývá pronájmem restaurace, penzionu a společenských prostor k různým akcím pořádaným v obci. Svým dosavadním objemem výroby spadá do kategorie minipivovarů, tzn. pivovarů o celkovém objemu výroby do 10 tis. hl. Je jedním z rychle a úspěšně rozvíjejících se minipivovarů v České republice, oceněn byl hned několika významnými cenami. Společnost v současné době vyrábí pivo ve svých dvou výrobních provozech a dodává svoje výrobky po celém kraji Středočeském, Ústeckém kraji a dále pak např. do Brna. Ve svém výrobním programu má jak spodně kvašená piva, tak svrchně kvašená piva. Ve stálé nabídce je minimálně 10 různých druhů piv, dodávaných do hospod, restaurací a pivoték jak v sudech, tak i v lahvích. Výroba piva je v současné době rozvržena do dvou pivovarů – první s možným objemem výroby až 10 hl na jednu várku a druhý s objemem až 30 hl na jednu výrobní várku. Do pivovaru s větším objemem produkce byla přesunuta výroba tzv. ležáků, jejichž objem prodeje a spotřeby se natolik zvýšil, že už menší pivovar nestačil pokrýt poptávku. V důsledku toho v malém pivovaru zůstala volná kapacita pro vaření stále oblíbenějších speciálů, piv svrchně kvašených, piv o vyšším objemu alkoholu a piv s různými neobvyklými přísadami.

Kromě výroby piva pro vlastní prodej se společnost zabývá i pronájmem dosud volných výrobních kapacit pro tzv. létající pivovary. Jedná se o projekt, kdy jiný podnikatel nebo společnost, která nemá dosud své vlastní výrobní zařízení si nechá uvařit anebo si sám uvaří pivo dle vlastní receptury v pronajatém výrobním závodě.

Podnikatelský subjekt lze klasifikovat jako mikro organizaci, která zaměstnává 8 zaměstnanců a její roční obrat činí okolo 15 mil. Kč. Vizí majitelů je zvyšování objemu produkce pív dle vlastních receptur na maximum kapacity obou pivovarů.

4.2 Charakteristika majetku zkoumané účetní jednotky

Jak již bylo zmíněno, objemem tržeb a počtem zaměstnanců spadá podnikatelský subjekt do kategorie mikro účetní jednotky, ačkoliv objem aktiv přesahuje 150 mil Kč. Účetní jednotka tak nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nicméně výkazy jsou vyhotoveny v plné verzi.

Z rozvahy sestavené k 31. prosinci 2015, vyplývá, že dlouhodobý majetek společnosti tvoří až 95 % aktiv, přičemž nevýznamnější položkou je dlouhodobý hmotný majetek, v podobě budov, dále v podobě výrobních zařízení pivovaru. Významnou položkou je i nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, jelikož v roce 2015 již probíhala rekonstrukce druhého výrobního provozu, který byl v roce 2016 zkolaudován a zařazen do používání. Z rozvahy lze vyčíst, že společnost vykazuje dlouhodobý finanční majetek. Oběžná aktiva tvoří zásoba materiálu pro další výrobu, polotovary a z malé části nakoupené zboží. Společnost k vykazovanému dni eviduje krátkodobé pohledávky z titulu dosud nezinkasovaných dodávek výrobků, ale tyto pohledávky nejsou po lhůtě splatnosti.

Účetní jednotka veškeré technologie pro výrobu piva financuje z vlastních zdrojů, avšak rekonstrukce nového pivovaru je financována formou úvěru.

Společnost zařazuje do dlouhodobého hmotného majetku pořízený majetek s provozně-technickými funkcemi delšími více než jeden rok a vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč a v případě dlouhodobého nehmotného majetku se vstupní cenou vyšší jak 60 000 Kč. Dlouhodobý majetek, který společnost vlastní, odepisuje v souladu s platnými daňovými a účetními předpisy zejména dle zákona o dani z příjmů, s přihlédnutím k možnosti optimalizace daňového základu, podle vytvořených odpisových plánů. Odpisové plány jsou uvedeny na jednotlivých kartách majetku. Vstupní cenu tvoří pořizovací cena a související náklady na pořízení dlouhodobého majetku, jako clo, doprava, montáž, zůstatková cena zlikvidovaného stavebního díla. V průběhu používání dlouhodobého hmotného majetku dochází u společnosti také k modernizaci stávající výrobní technologie, a tím k jejímu technickému zhodnocení. Technické zhodnocení, které má vyšší cenu než 40 000 Kč zvyšuje vstupní cenu již

evidovaného majetku, což způsobuje, že je nutno stanovit odpisy ze zvýšené vstupní ceny.

Vymezení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, způsoby účtování, evidence, metody odpisování účetní a daňové, způsoby oceňování účetní jednotka nemá upravené ve vnitřní směrnici. Výše účetních odpisů má stanovenou na úrovni odpisů daňových, přičemž při výpočtu nevyužívá maximálních možných odpisových sazeb uvedených v zákoně o dani z příjmů. Společnost používá pro stanovení odpisů dlouhodobého majetku jak metodu rovnoměrných odpisů dle § 31 zákona o dani z příjmů, tak i zrychlených odpisů dle § 32 zákona o dani z příjmů. Účetní odpisy byly dosud stanovovány a účtovány ročně k poslednímu rozvahovému dni. Při stanovení základu daně z příjmů právnických osob firma neprovádí úpravu účetního hospodářského výsledku, jelikož výše zaúčtovaných účetních odpisů je ve stejné výši, jako výše uplatňovaných daňových odpisů.

Drobný majetek, který nedosahuje hranici pořizovací ceny 40 000 Kč, avšak z hlediska provozně-technických funkcí má dobu životnosti delší než jeden rok je zařazen do drobného dlouhodobého majetku a do nákladů umořován po dobu 3 let. Z analýzy podkladů k účetní závěrce roku 2015 a operativní evidence je patrné, že v drobném dlouhodobém majetku jsou evidovány položky s cenou pořízení od 10 000 Kč až do 40 000 Kč. V této kategorii dlouhodobého majetku má účetní jednotka zaevidovaný majetek v celkové hodnotě přesahující 400 000 Kč.

Účetní jednotka vlastní dlouhodobý majetek v následujícím složení:

- pozemky,
- budovy,
- stroje a technologie – varné kádě, tanky pro kvašení piva, tanky pro zrání piva, stáček linka, myčka KEG sudů, podlahové mycí stroje, dodávková a osobní vozidla, sněhové frézy, zametací kartáč, přívěs,
- inventář – nábytek, počítače, tiskárny, kopírky,
- nehmotný majetek v podobě softwaru.

4.3 Vybraný dlouhodobý majetek

Pro potřeby bakalářské práce byly vybrány níže uvedené položky jednotlivých kategorií dlouhodobého majetku.

- budova minipivovaru Zlíchov
- budova pivovaru Žatec
- technologie minipivovaru Zlíchov
- automatická varna SAPIV
- myčka KEG sudů
- štěpkovač
- dodávkové vozidlo Volkswagen Multivan
- autobus RENAULT
- software CAD.

4.3.1 Budova minipivovaru Zlíchov

Tato budova byla nově postavena a zkolaudována v roce 2013. V tomtéž roce zařazena do používání, a tím do dlouhodobého majetku společnosti. Budova je pojata velkoryse jako společenské centrum obce, nachází se v ní nejen výrobní prostory minipivovaru, ale i restaurace, penzion, společenský sál a dva menší salonky. Restauraci firma pronajímá dalšímu podnikatelskému subjektu k jeho podnikatelské činnosti. Pronájem penzionu a dalších sálů je jednou z několika dalších ekonomických činností účetní jednotky.

Dle inventární karty č. 36 je objekt začleněn do 6. odpisové skupiny, s dobou odpisování 50 let. Ačkoliv pro budovu je založena jedna karta majetku, celý objekt se ve skutečnosti skládá ze 3 budov. Při zařazení budovy do majetku byla zvolena zrychlená metoda daňového odpisování a účetní odpisy byly stanoveny na úrovni daňových odpisů. Pořizovací cena v r. 2013 činila 53 282 451,78 Kč, ale v průběhu let 2014 a 2015 bylo provedeno několikrát zhodnocení budovy a taktéž částečné vyřazení, kdy z celku byla vyřazena malá budova, z důvodu výměny za jiný objekt. Tabulka níže zobrazuje výši vypočtených a uplatněných odpisů budovy.

Tabulka 9: Tabulka daňových a účetních odpisů

Vstupní cena majetku		53 282 451,78 Kč			
rok	majetková operace	částka	maximální daňový odpis dle § 32 ZDP	uplatněný daňový i účetní odpis	zůstatková cena daňová i účetní
2013	zařazení	53 282 451,78	1 065 650,00	1 024 125,55	52 216 801,78
2014	zhodnocení	2 223 466,26	2 177 611,00	21 776,11	54 418 491,93
2015	zhodnocení	375 488,89			
2015	vyřazení	-2 119 553,72	2 155 022,00	81 030,00	52 634 921,55
2016			2 193 122,00		
2017					

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017.

Daňové odpisy byly v r. 2013 stanoveny dle vzorce (4) a v dalších letech dle vzorce (6) v souladu se zákonem o dani z příjmů. Konečná výše daňových a tím i účetních odpisů za r. 2016 bude ještě upřesněna s ohledem na účetní výsledek hospodaření společnosti. V důsledku nezaúčtování odpisů dle vypočteného odpisového plánu, se doba odpisování budovy prodlouží. Dle přiznání k dani z příjmů bylo zjištěno, že daňové odpisy byly rovněž uplatněny ve výši zaúčtovaných účetních odpisů, což je v rozporu se zákonem o dani z příjmů, poněvadž nižší odpisovou sazbu než maximální dle §32 zákona o dani z příjmů lze použít jen u rovnoměrného odpisování. U metody zrychleného odpisování tento způsob optimalizace nemá logický základ.

4.3.2 Budova pivovaru Žatec

Tento dlouhodobý hmotný majetek byl pořízen v r. 2014 na základě kupní smlouvy v pořizovací ceně 4 369 551,-- Kč a zařazen do majetku dne 24. 11. 2014. Jelikož tento objekt v době zakoupení byl v zchátralém stavu, úmyslem majitelů byla rekonstrukce a rozšíření objektu, tak aby budova mohla sloužit jako výrobní prostor pro vaření, stáčení a skladování piva. V budově se nachází i podniková prodejna výrobků a místo k posezení u piva. Dle karty majetku je objekt zařazen do odpisové skupiny č. 5 s dobou odpisování 30 let. Byla zvolena metoda výpočtu odpisů rovnoměrným způsobem, přičemž opět výše daňových a účetních odpisů si je rovna.

Rekonstrukce objektu probíhala od r. 2015 až do kolaudace, která se uskutečnila r. 2016, čímž budova splnila požadavky pro zařazení dlouhodobého majetku do používání dne 30. 8. 2016, tzn. byla uvedena do stavu způsobilého obvyklému užívání, byla dokončena a plnila technické funkce. Jak vyplývá z příložené karty

majetku na budovu zařazenou do dlouhodobého majetku už v r. 2014 byl uplatněn a zaúčtován odpis, posléze v r. 2015 bylo zaúčtováno částečné technické zhodnocení budovy a z něj účetní i daňový odpis.

Tabulka 10: Výše účetních a daňových odpisů

Vstupní cena majetku		4 369 551,00 Kč			
rok	majetková operace	částka	daňový odpis dle § 31 ZDP	uplatněný daňový i účetní odpis	zůstatková cena daňová i účetní
2014	zařazení	4 369 551,00	61 174,00	6 117,40	4 363 433,60
2015	zvýšení VC	620 000,00			
2015	zhodnocení	8 485 845,90	458 163,00	45 816,00	13 423 436,50
2016	zhodnocení	20 163 874,63	1 143 736,00		32 443 602,13
2017					

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Výše daňových a účetních odpisů byla v r. 2014 stanovena dle vzorce pro výpočet rovnoměrných odpisů:

$$\text{Roční odpis v 1. roce} = \frac{\text{výše VC} \times \text{příslušná odpisová sazba v 1.roce}}{100}$$

$$\text{Roční odpis v roce 2014} = \frac{4\,369\,551 \times 1,4}{100} = 61\,174, - \text{Kč}$$

Výše daňových a účetních odpisů v dalších letech byla stanovena dle vzorce pro výpočet rovnoměrných odpisů po technickém zhodnocení:

$$\text{Roční odpis v r. 2015} = \frac{13\,475\,369,90 \times 3,4}{100} = 458\,163, - \text{Kč}$$

I v tomto případě společnost zaúčtovala a daňově si uplatnila odpis pouze ve výši 10% vyčísleného daňového odpisu. Ke dni zpracování bakalářské práce ještě nebylo rozhodnuto o výši uplatněných odpisů za r. 2016. Předpokládaný roční odpis by mohl činit:

$$\text{Roční odpis v r. 2016} = \frac{33\,639\,271,53 \times 3,4}{100} = 1\,143\,736, - \text{Kč}$$

4.3.3 Technologie minipivovaru Zlíchov

Veškeré technologické zařízení menšího výrobního provozu sloužící pro výrobu piva bylo pořízeno koupí v r. 2012 a zařazeno do používání k 1. 1. 2013. Celá technologie sestává z 2 ks varných kádí, každá o objemu 10 hl, 2 ks van, sloužících ke kvašení piva, 1 ks tanku pro studenou vodu a 3 ks ležáckých tanků, každý o objemu 10 hl. V tomto technologickém vybavení se vaří pivo od začátků, kdy se majitelé

společnosti rozhodli pro vaření piva. Zprvu se jednalo o vaření piva jen pro spotřebu v hospůdce, ale svou kvalitou a chutí se poptávka po pivu zvýšila a výstav minipivovaru stále stoupá. Dosavadní technologické vybavení prošlo v r. 2016 modernizací, z důvodu zvýšení kvality piva.

Technologie minipivovaru byla pořízena za cenu 4 922 678,70 Kč a byla zařazena do 3. odpisové skupiny s dobou odpisování na 10 let. Účetní jednotka zvolila metodu časových zrychlených odpisů a výpočet účetních odpisů se rovná odpisům daňovým.

Tabulka 11: Odpisový plán technologie minipivovaru Zlíchov

Vstupní cena majetku 4 922 678,70 Kč			
rok	daňový odpis dle § 32 zák. o dani z příjmů	uplatněný daňový i účetní odpis	zůstatková cena daňová i účetní
2013	492 268,00	492 268,00	4 430 410,70
2014	886 083,00	17 721,66	3 544 327,70
2015	787 629,00	78 763,00	2 756 698,70
2016			2 756 698,70
2017			2 756 698,70
2018			2 756 698,70

Zdroj: Vlastní zpracování na základě karty majetku evidované technologie, 2017

Dle výše uvedených dat výpočet ročního daňového odpisu má vycházet z daňové zůstatkové ceny, a jelikož společnost v r. 2014 uplatnila pouze odpisy ve výši 2% roční částky, výpočet odpisu r. 2015 má vycházet ze skutečné daňové zůstatkové ceny. Pro výpočet zrychlených daňových odpisů se používá vzorec:

$$\text{Roční odpis v dalších letech} = \frac{2 \times \text{ZC}}{\text{koeficient pro další roky} - \text{počet let po které je odpisován}}$$

Proto skutečná daňová i účetní zůstatková cena v r. 2014 činí

$$4\,430\,410,70 - 17\,721,66 = 4\,412\,689,04$$

a na základě toho, daňový roční odpis v r. 2015 by měl činit

$$\text{Roční odpis v r. 2015} = \frac{2 \times 4\,412\,689,04}{11-2} = 980\,598,--$$

Z výše uvedené tabulky je patrné, že účetní jednotka zaúčtovala a uplatnila odpisy na tuto technologii jen ve výši 78 763, -- Kč, což není maximální možná výše daňových odpisů. U zrychlené metody výpočtu odpisů nelze tento způsob optimalizace využít.

Technologie minipivovaru v r. 2016 prošla modernizací, tzn. z účetního a daňového hlediska technickým zhodnocením ve výši 363 330,-- Kč. Jednalo se o doplnění stávající technologie o automatizaci a o výměnu kvasných otevřených nádob za uzavřené tanky, z důvodu zlepšení kvality piva. Po zařazení technického zhodnocení, které bylo dokončeno v r. 2016 by nově karta majetku a navržené odpisy mohly vypadat následovně:

Tabulka 12: Karta majetku technologie minipivovaru po zařazení technického zhodnocení

Vstupní cena majetku		4 922 678,70 Kč			
rok	majetková operace	částka	daňový odpis dle § 32 ZDP	uplatněný daňový i účetní odpis	zůstatková cena daňová i účetní
2013	zařazení	4 922 678,70	492 268,00	492 268,00	4 430 410,70
2014			886 083,00	17 721,66	4 412 689,04
2015			980 598,00	78 763,00	4 333 926,04
2016	zhodnocení	363 330,00	939 452,00		3 757 804,04
2017			835 068,00		2 922 736,04
2018			730 685,00		2 192 051,04
2019			626 301,00		1 565 750,04
2020			521 917,00		1 043 833,04
2021			417 534,00		626 299,04
2022			313 150,00		313 149,04
2023			208 767,00		104 382,04
2024			104 382,04		0,00

Zdroj: Vlastní zpracování, r. 2017.

Z výše uvedené tabulky je patrné, že při stávající metodě odpisování by se doba odpisování tohoto dlouhodobého majetku prodloužila z 10 let na 12 let. Je to důsledkem nejen technického zhodnocení, ale i nevyužívání plné výše daňových i účetních odpisů. Avšak opětovně u výpočtu odpisů zrychlenou časovou metodou došlo k zaúčtování a uplatnění nákladů v nižší částce, než vykazuje odpisový plán, což je v rozporu se zákonem o dani z příjmů.

4.3.4 Automatická varna piva SAPIV

Toto technologické zařízení bylo pořízeno v r. 2016 do nově vybudované výrobní haly koupí od české společnosti, která se zabývá dodávkou komplexních technologických a procesních celků pro potravinářský, chemický a farmaceutický průmysl. Automatická varna je pouze technologickou částí celého výrobního procesu.

Skládá se z varné nádoby o objemu 30 hl, vířivé sedimentační kádě o objemu 40 hl, dvou zásobníků na teplou a studenou vodu, generátoru páry a pивního potrubí.

Varna byla předána od dodavatele v červnu r. 2016 a posléze v ní byla započata výroba piva. Tímto okamžikem byla technologie zařazena do dlouhodobého majetku společnosti a její pořizovací cena činí 6 324 000,-- Kč. Po konzultaci s vrchním sládkem bylo zjištěno, že doba životnosti této varny je přibližně 25 let a z technologického hlediska toto zařízení významně morálně nezastarává. Dle zákona o dani z příjmů a přílohy č. 1 tohoto zákona je tato varna zařazena do 3. odpisové skupiny. Proto i doba daňového odpisování tohoto výrobního zařízení by měla činit minimálně 10 let. Pro analyzovaný technologický celek byla zvolena metoda časových rovnoměrných odpisů a opět vypočtená výše daňových odpisů se rovná účetním odpisům.

Tabulka 13: Přehled odpisů automatické varny SAPIV

Vstupní cena majetku		6 324 000 Kč	
rok	roční daňový odpis dle § 31 ZDP	zůstatková cena daňová a účetní	
2016	347 820,00	5 976 180,00	
2017	664 020,00	5 312 160,00	
2018	664 020,00	4 648 140,00	
2019	664 020,00	3 984 120,00	
2020	664 020,00	3 320 100,00	
2021	664 020,00	2 656 080,00	
2022	664 020,00	1 992 060,00	
2023	664 020,00	1 328 040,00	
2024	664 020,00	664 020,00	
2025	664 020,00	0,00	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017.

Ke stanovení výše daňových odpisů v r. 2016 byl použit vzorec č. 1 a pro výpočet výše odpisů v dalších letech byl použit vzorec č. 2. Jelikož za r. 2016 účetní jednotka nemá ke dni zpracování této bakalářské práce ukončené závěrkové operace r. 2016, nelze s jistotou potvrdit výši zaúčtovaných a uplatněných odpisů.

4.3.5 Myčka KEG sudů

Myčka KEG sudů se nachází v prostorách minipivovaru Zlíchov. Slouží k mytí vnitřních prostor KEG sudů před plněním pivem. Jedná se o malé zařízení, které nepracuje automatizovaně. Byla pořízena koupí v r. 2012 a její pořizovací cena činí 140 734,65 Kč. Do používání byla zařazena dne 1. 1. 2013, byla jí přiřazena odpisová skupina č. 2 a zároveň byla zvolena časová zrychlená metoda daňových odpisů. Rovněž i u tohoto druhu dlouhodobého majetku se účetní odpisy rovnají odpisům daňovým.

Tabulka 14: Přehled navržených odpisů a uplatněných odpisů

Vstupní cena majetku		140 734,65 Kč	doba užívání 5 let
rok	daňový odpis dle § 32 zák. o dani z příjmů	uplatněný daňový i účetní odpis	zůstatková cena daňová i účetní
2013	28 147,00	28 147,00	112 587,65
2014	45 036,00	22 518,00	90 069,65
2015	36 028,00	8 444,00	51 625,65
2016	27 021,00		
2017			

Zdroj: Vlastní zpracování na základě karty majetku, 2017

Pro výpočet výše daňových odpisů byl použit vzorec dle §32 zákona o dani z příjmů a to:

$$\text{Roční odpis v r. 2013} = \frac{140734,65}{5} = 28\,147,--$$

$$\text{Roční odpis v r. 2014} = \frac{2 \times 112587,65}{6-1} = 45\,036,--$$

Pro výpočet odpisů v dalších letech byl použit vzorec:

$$\text{Roční odpis v dalších letech} = \frac{2 \times ZC}{\text{koeficient pro další roky} - \text{počet let po které je odpisován}}$$

Rovněž u tohoto posuzovaného dlouhodobého hmotného majetku účetní jednotka neuplatnila daňové odpisy v plné výši a v r. 2015 zaúčtovala odpisy pouze ve výši 23,43 %, čímž porušila ustanovení §31 odst. 7 zákona o dani z příjmů. Konečná výše daňových a tím i účetních odpisů za r. 2016 bude ještě upřesněna s ohledem na účetní výsledek hospodaření společnosti. V důsledku neuplatňování daňových odpisů v celé výši dojde oproti odpisovému plánu k prodloužení doby odpisování tohoto dlouhodobého majetku.

4.3.6 Štěpkovač

Jednou z mnoha ekonomických činností zkoumané účetní jednotky byly i služby poskytované obcím, jako údržba zeleně, úklid silnic. Z tohoto důvodu v dlouhodobém hmotném majetku najdeme i traktor, mulčovač, rekultivátor, rozmetadlo posypu, sněhovou frézu, žací stroj, rotační sekačku a štěpkovač. Poslední jmenovaný stroj – štěpkovač – byl do firmy pořízen v r. 2008 a zařazen 3. 9. 2008. Jeho pořizovací cena činila 241 225,64 Kč a byl zařazen do 2. odpisové skupiny s dobou životnosti 5 let.

Daňové odpisy a zároveň i účetní odpisy tohoto stroje byly za 8 let jeho používání účtovány v pohyblivé výši, jak níže uvádí tabulka:

Tabulka 15: Daňové a účetní odpisy štěpkovače v letech

Vstupní cena majetku		241 225,64 Kč		
rok	majetková operace	daňový odpis dle § 31 ZDP	uplatněný daňový i účetní odpis	zůstatková cena daňová i účetní
2008	Nezapočato	0,00	0,00	241 225,64
2009	Nezapočato	0,00	0,00	241 225,64
2010		26 535,00	26 535,00	214 690,64
2011		53 673,00	26 535,00	188 155,64
2012	Přerušeni	0,00		188 155,64
2013		53 673,00	26 535,00	161 620,64
2014		53 673,00	26 836,50	134 784,14
2015		53 673,00	5 367,00	129 417,14
2016		53 673,00		75 744,14
2017		53 673,00		22 071,14
2018		22 071,14		0,00

Zdroj: Vlastní zpracování na základě karty majetku, 2017

Výše ročních účetních i daňových odpisů byla stanovena dle vzorců č. 1 a č. 2 pro výpočet rovnoměrných odpisů dle § 31 ZDP. Z důvodu, že účetní jednotka započala odepisování tohoto dlouhodobého majetku daňově i účetně až v r. 2010 a posléze v r. 2012 došlo k přerušeni odpisování, v dalších letech neuplatňovala odpisy v maximální výši, dojde k prodloužení doby odpisování tohoto dlouhodobého majetku. Štěpkovač se používá velmi nepravidelně. Konečná výše daňových a zároveň i účetních odpisů za r. 2016 bude ještě upřesněna s ohledem na účetní výsledek hospodaření společnosti.

4.3.7 Dodávkové vozidlo Volkswagen Multivan

Další položkou v dlouhodobém hmotném majetku společnosti je dodávkové vozidlo Volkswagen Multivan. Vozidlo slouží společnosti v převážné míře k distribuci objednaných výrobků zákazníkům a k zajištění provozu obou výrobních závodů.

Dle karty majetku dodávkové vozidlo bylo zařazeno do používání dne 1. 1. 2013 se vstupní cenou 1 072 727,27 Kč, do 2. odpisové skupiny s dobou odpisování na 5 let. Pro výpočet daňových odpisů byla zvolena metoda zrychlených odpisů, a zároveň účetní odpisy jsou rovny daňovým odpisům. V roce 2015 bylo na dodávce provedeno technické zhodnocení ve výši 15 089,69 Kč.

Tabulka 16: Daňové a účetní odpisy v letech

Vstupní cena majetku		1 072 727,27 Kč			
rok	majetková operace	částka	daňový odpis dle § 32 ZDP	uplatněný daňový i účetní odpis	zůstatková cena daňová i účetní
2013	zařazení	1 072 727,27	214 546,00	214 543,00	858 184,27
2014			343 273,00	171 636,50	686 547,77
2015	zhodnocení	15 089,69	280 655,00	21 200,00	665 347,77
2016			332 674,00		332 673,77
2017			221 783,00		110 890,77
2018			110 890,77		0,00

Zdroj: Vlastní zpracování na základě odpisového plánu, 2017

Výpočet výše ročního odpisu při zrychlené metodě odpisování v prvním roce po zavedení hmotného majetku do používání účetní jednotka použila vzorec č. 4. Výpočet ročního odpisu v r. 2014 byl proveden dle vzorce č. 5 a po zaúčtování technického zhodnocení vozidla firma vypočítala výši ročního odpisu dle vzorce č. 6.

Rovněž u tohoto dlouhodobého hmotného majetku byla do účetních odpisů zaúčtována a do daňových odpisů uplatněna částka nižší, než byla vypočtena dle koeficientů uvedených v § 32 zákona o dani z příjmů. Tímto dojde k prodloužení doby odpisování dodávkového vozidla.

4.3.8 Autobus RENAULT

Pro rozšíření dostupnosti nabízených výrobků majitelé uskutečnili svůj nápad dovézt pivo tam, kde v obcích chybí hospůdky. K uskutečnění tohoto projektu použili městský autobus RENAULT, jehož vnitřní prostor byl přestavěn na hospůdku.

Autobus byl pořízen v r. 2015 koupí za cenu 845 025,14 Kč a zařazen do používání v prosinci 2015. Byla mu přiřazena 2. odpisová skupina a metoda způsobu výpočtu daňových i účetních odpisů byla stanovena na úrovni rovnoměrných odpisů. Při zavedení dlouhodobého majetku bylo stanoveno, že účetní odpisy se budou rovnat odpisům daňovým. V roce 2016 probíhala přestavba stávajícího autobusu a v tomto roce byla i dokončena. V důsledku toho k 1. 8. 2016 byla zaúčtována položka technického zhodnocení autobusu ve výši 967 381,31 Kč.

Tabulka 17: Daňové a účetní odpisy autobusu vč. technického zhodnocení

Vstupní cena majetku		845 025,14 Kč			
rok	majetková operace	částka	daňový odpis dle § 31 ZDP	uplatněný daňový i účetní odpis	zůstatková cena daňová i účetní
2015	zařazení	845 025,14	92 953,00	9 295,00	835 730,14
2016	zhodnocení	967 381,31	362 482,00		1 440 629,45
2017			362 482,00		1 078 147,45
2018			362 482,00		715 665,45
2019			362 482,00		353 183,45
2020			353 183,45		0,00

Zdroj: Vlastní zpracování na základě karty majetku, 2017

V roce zařazení dlouhodobého hmotného majetku byl pro výpočet výše daňového a potažmo i účetního odpisu použit vzorec č. 1 a v dalších letech po technickém zhodnocení vozidla bude použit vzorec č. 3. V roce 2015 byla položka zaúčtována a uplatněna jako daňový náklad výše odpisů ve výši 10% maximálně možného odpisu. Doba odpisu výše uvedeného dopravního prostředku se prodlouží z důvodu jak technického zhodnocení v r. 2016, tak i z důvodu neuplatnění maximální výše odpisů.

4.3.9 Software CAD

Účetní jednotka ve svém dlouhodobém majetku eviduje i nehmotný majetek ve formě softwaru, který byl zařazen v r. 2008 v pořizovací ceně 135 189,09 Kč. Z důvodu, že tento software neslouží k ekonomické činnosti společnosti, nevypočítává k němu společnost účetní ani daňové odpisy, neúčtuje o nich a ani si je neuplatňuje jako náklad na zajištění příjmů.

4.4 Zhodnocení používaných metod odpisování a návrh na zlepšení stávající situace

Dle výkazu zisku a ztrát v r. 2015 účetní jednotka vykázala účetní zisk ve výši 7 505 355 Kč, avšak tato položka obsahovala výnosy osvobozené od daně z příjmů právnických osob ve výši 7 428 980 Kč. Cílem majitelů je, aby společnost vykazovala v příznání k dani z příjmů účetní zisk.

Účetní jednotka pro výpočet ročního účetního odpisu pro jednotlivé předměty dlouhodobého majetku používá metody časové, a to rovnoměrnou i zrychlenou.

Vypočtené účetní odpisy jsou účtovány za každou položku dlouhodobého majetku zvlášť, a to jednou ročně k poslednímu rozvahovému dni roku, tj. k 31.12. Výše účetních odpisů stanovuje účetní jednotka pro každý rok zvlášť v závislosti na výši výsledku hospodaření společnosti. Tento způsob vykazování účetních odpisů bohužel nezobrazuje věrný obraz hodnoty dlouhodobého majetku. Jelikož hodnota dlouhodobého majetku společnosti je vysoká a výše účetních odpisů má významný vliv na výsledek hospodaření společnosti je metoda výpočtu účetních odpisů na úrovni odpisů daňových nevhodná. Lze tedy doporučit účetní jednotce přehodnocení způsobu výpočtu účetních odpisů, tak aby věrně zobrazovaly hodnotu dlouhodobého majetku, jeho opotřebení jak technické, tak morální. Při inventarizaci dlouhodobého hmotného majetku lze zjistit stav skutečného opotřebení a nastavit dobu odpisování tak, aby aktuálně vyjadřovala opotřebení předmětů dlouhodobého majetku. Tento způsob evidence je administrativně náročnější, ale velikost dlouhodobého majetku takovou evidenci vyžaduje.

Také bylo zkoumáno možné využití jiných metod účetního odpisování dlouhodobého hmotného majetku u společnosti, a to jak metody výkonové, tak i možnost využití metody komponentního odpisování, která se může použít u účetního odpisování staveb, bytů a nebytových prostor a samostatných movitých věcí a souboru movitých věcí.

Po konzultaci s hlavním sládkem jsem dospěla k názoru, že žádný majetek ve vlastnictví účetní jednotky neobsahuje takovou komponentu, která by měla výrazně odlišnou dobu životnosti než ostatní části technologie a její odpisy by měly podstatný vliv na výsledek hospodaření. Z tohoto důvodu tato metoda účetního odpisování není společností doporučena.

Vzhledem k tomu, že účetní jednotka není schopna reálně odhadnout zbytkovou hodnotu strojů a technologie, i metoda tvorby účetních odpisů z předpokládané zbytkové hodnoty dlouhodobého majetku je vyloučena.

4.4.1 Automatická varna SAPIV

Způsob výpočtu účetních odpisů výkonovou metodou lze ovšem použít např. při tvorbě odpisů u automatické varny SAPIV, kde je známo konkrétní množství uvařeného piva, přesný počet várek za rok a maximální výkon automatické varny.

Vycházíme-li z pořizovací ceny varny, která činí 6 324 000,-- Kč, možné doby životnosti varny 25 let a kapacity várek v počtu 10 000 hl ročně, což činí za dobu

životnosti varny uvaření 250 000 hl piva, vypočítáme odpisový koeficient dle vzorce č. 16:

$$\text{Odpisový koeficient} = \frac{\text{pořizovací cena}}{\text{množství hl vyrobené za životnost varny}} \quad (16)$$

$$\text{Odpisový koeficient} = \frac{6\,324\,000}{250\,000} = 25,296$$

Odpisy v jednotlivých letech pak budou stanoveny jako součin odpisového koeficientu a skutečného množství uvařeného piva.

$$\text{Roční odpis za r. 2016} = 25,296 \times 2\,156 \text{ hl} = 54\,539,-- \text{ Kč}$$

Tabulka níže uvádí rozdíl ve výši vypočtených odpisů časovou rovnoměrnou metodou účetních odpisů varny a výkonovou metodou, kdy rozdíl je způsobený postupným nárůstem výroby piva. Výkonová metoda tudíž reálně vyjadřuje opotřebení varny, na rozdíl od metody časové, kdy odpisy časové nevyjadřují skutečné opotřebení, jelikož výrobní linka nebyla plně vytížena a výroba piva postupně narůstá. Výše účetního odpisu v r. 2017 vychází z předpokládaného plánu výroby 3 700 hl za rok.

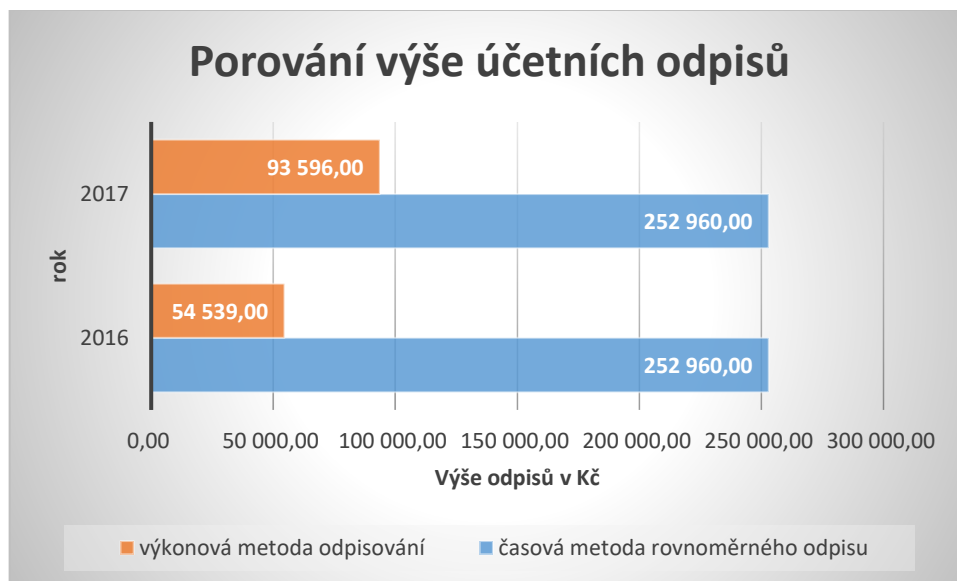
Tabulka 18: Rozdíl výše účetních odpisů vypočtených metodou časovou a výkonovou

rok	časová metoda rovnoměrného odpisu	výkonová metoda odpisování	rozdíl mezi časovou a výkonovou metodou odpisování
2016	252 960,00	54 539,00	198 421,00
2017	252 960,00	93 596,00	159 364,00
2018	252 960,00		
2019	252 960,00		
2020	252 960,00		
2021	252 960,00		
2022	252 960,00		
2023	252 960,00		
2024	252 960,00		
2025 - 2040	252 960,00		

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Odpisy vypočteny metodou výkonovou, lze vyčíslit měsíčně dle evidence varných listů, která poskytuje přesné množství uvařeného piva na 1 várku.

Graf 1: Porovnání výše účetních odpisů vypočtených různými metodami



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Účetní jednotce byl navržen výše uvedený způsob výpočtu účetních odpisů technologického celku, z důvodu věrnějšího obrazu opotřebení technologie i v návaznosti na objem výnosů, který tato linka vyprodukuje. Tzn. výkonové odpisy odrážejí množství vyrobeného piva, které následně firma prodá a vzniknou výnosy. Takto navržené odpisy neúměrně nesnižují hospodářský výsledek společnosti, avšak zobrazují věrně poměr nákladů vůči výkonům linky. Je třeba podotknout, že účetně i daňově lze odepsat pouze do výše pořizovací ceny.

Výkonovou metodu výpočtu účetních odpisů, lze v analyzované firmě použít i pro jiné technologické celky, jako etiketovací a stáček linka pro láhve nebo stáček linka pro KEG sudy. U všech těchto zařízení jsou k dispozici počítadla a softwarové vybavení, která evidují množství výkonů na výrobních linkách.

4.4.2 Autobus RENAULT

Součástí dlouhodobého majetku společnosti je i autobus, který slouží jako pojízdná hospůdka vyjíždějící za zákazníky na festivaly, trhy a další společenské akce. Z dosavadních zkušeností vyplývá, že autobus je používán pouze sezónně a časový účetní odpis by nemusel skutečně odrážet výši opotřebení tohoto dopravního prostředku. Vezmeme-li v úvahu, že vzhledem k vytíženosti doba životnosti autobusu bude 10 let, mohly by účetní odpisy vypočtené časovou metodou neadekvátně k výkonu vozidla snížit výsledek hospodaření společnosti. Ovšem je na rozhodnutí společnosti, zda-li časová metoda nezobrazuje věrněji opotřebení a morální zastarání dopravního

prostředku. V roce zavedení autobusu do používání byl již zaúčtován odpis ve výši 9 295 Kč.

Tabulka níže uvádí porovnání obou metod výpočtu účetních odpisů. Vychází přitom z počtu ujetých kilometrů v r. 2016, avšak teprve v r. 2016 byl autobus uveden do provozu a do podvědomí zákazníků se tato služba dostává postupně. V roce 2017 je předpoklad vyššího počtu navštívených akcí a tím i ujetých kilometrů.

Vycházíme-li z pořizovací ceny autobusu vč. ceny technického zhodnocení, která činí 1 812 406,45 Kč, možné doby životnosti autobusu 10 let a počtu ujetých kilometrů za období 10 let ve výši 60 000, vypočítáme odpisový koeficient dle vzorce č. 17:

$$\text{Odpisový koeficient} = \frac{\text{pořizovací cena}}{\text{množství ujetých kilometrů}} \quad (17)$$

$$\text{Odpisový koeficient} = \frac{1\,812\,406,45}{60\,000} = 30,207$$

Odpisy v jednotlivých letech pak budou stanoveny jako součin odpisového koeficientu a skutečného množství ujetých kilometrů.

Roční odpis za r. 2016 = $30,207 \times 3\,000 = 90\,621,--$ Kč

Pro výpočet za r. 2017 vycházíme z předpokladu 5 000 ujetých kilometrů.

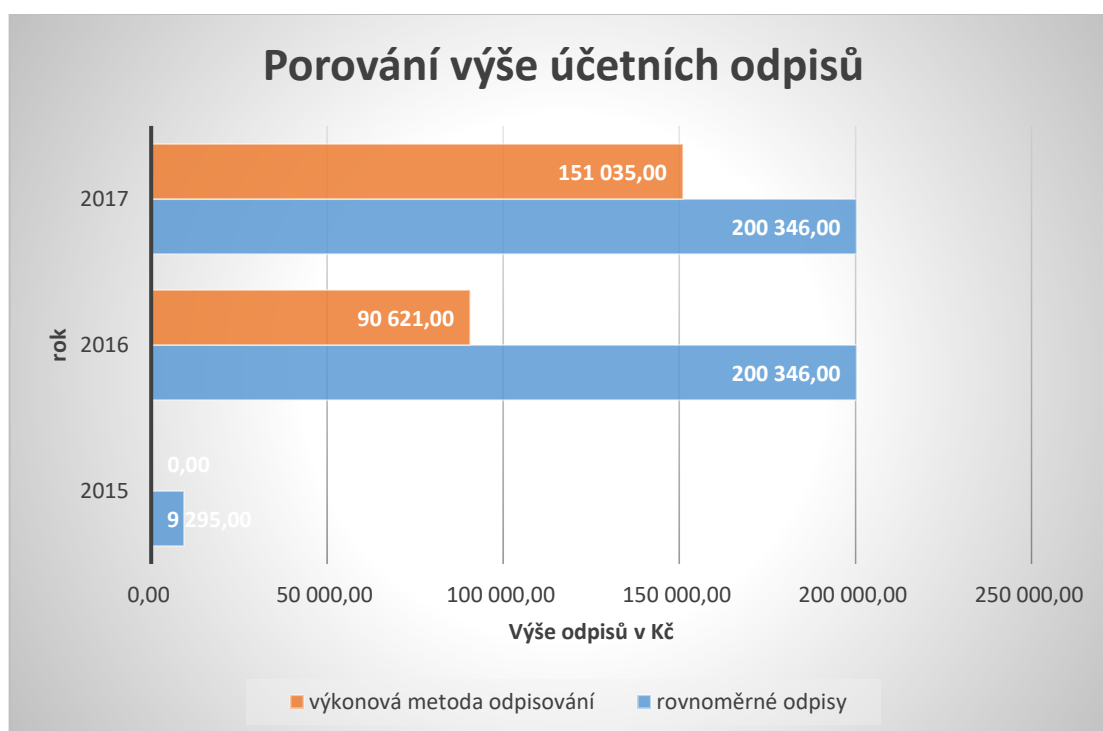
Roční odpis za r. 2016 = $30,207 \times 5\,000 = 151\,035,--$ Kč

Tabulka 19: Porovnání výše účetních odpisů vypočítaných časovou metodou a výkonovou

Vstupní cena autobusu		1 812 406,45 Kč	
rok	časová metoda rovnoměrného odpisu	výkonová metoda odpisování	rozdíl mezi časovou a výkonovou metodou odpisování
2015	9 295,00	0,00	
2016	200 346,00	90 621,00	109 725,00
2017	200 346,00	151 035,00	49 311,00
2018	200 346,00		
2019	200 346,00		
2020	200 346,00		
2021	200 346,00		
2022	200 346,00		
2023	200 346,00		
2024	200 343,45		

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Graf 2: Porovnání výše účetních odpisů vypočtených různými metodami



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Různý způsob výpočtu účetních a daňových odpisů způsobuje rozdíl, který je třeba zohlednit při sestavování přiznání k dani z příjmů právnických osob. Tabulka níže zobrazuje rozdíl, v jaké výši se bude přičítat nebo odečítat od základu daně.

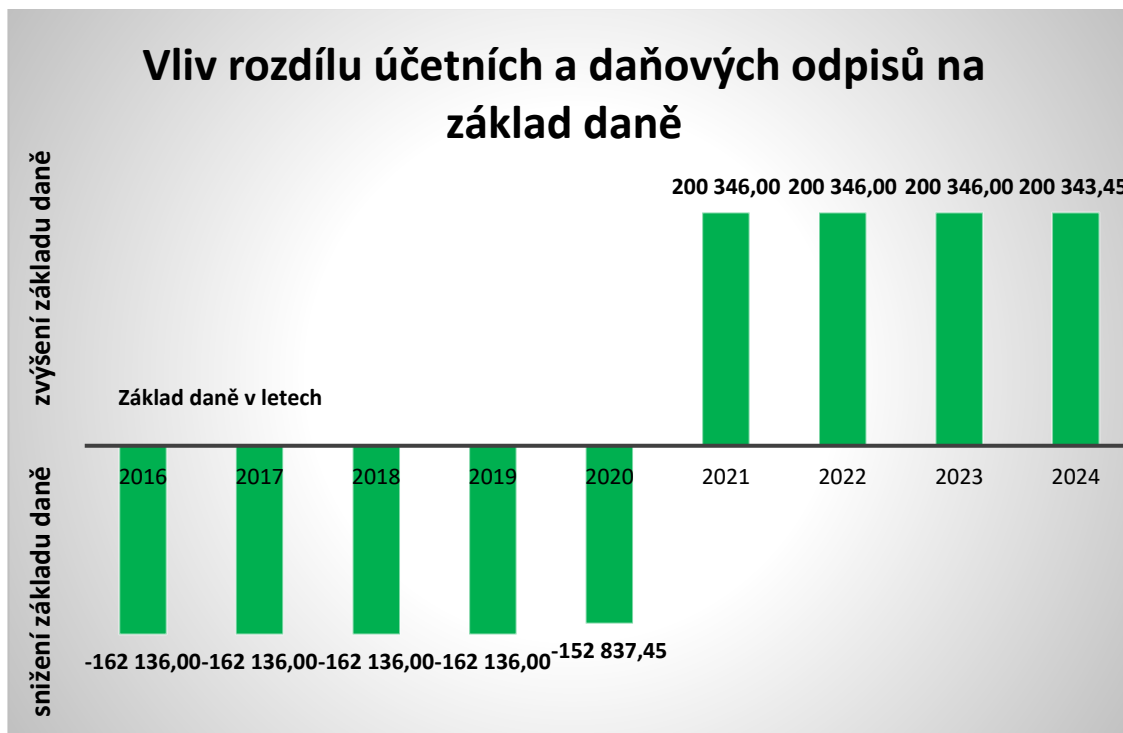
V případě r. 2016 jsou účetní odpisy nižší než odpis daňový, a tudíž rozdíl snižuje základ daně z příjmů právnických osob.

Tabulka 20: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

druh odpisu	účetní odpisy		daňové odpisy	rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	
	rovnoměrné odpisy	výkonová metoda odpisování	rovnoměrné odpisy	při výpočtu rovnoměrnou metodou	při výpočtu výkonovou metodou
2015	9 295,00	0,00	9 295,00		
2016	200 346,00	90 621,00	362 482,00	-162 136,00	-271 861,00
2017	200 346,00	151 035,00	362 482,00	-162 136,00	-211 447,00
2018	200 346,00		362 482,00	-162 136,00	0,00
2019	200 346,00		362 482,00	-162 136,00	0,00
2020	200 346,00		353 183,45	-152 837,45	0,00
2021	200 346,00		0	200 346,00	0,00
2022	200 346,00		0	200 346,00	0,00
2023	200 346,00		0	200 346,00	0,00
2024	200 343,45		0	200 343,45	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Graf 3: Vliv rozdílů odpisů na základ daně při rovnoměrném časovém odpisování



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Graf znázorňuje vliv výše rozdílů mezi daňovými a účetními odpisy při metodě rovnoměrného časového odpisování na základ daně, přičemž základní osa představuje účetní základ daně.

Při výpočtu účetní odpisů výkonovou metodou je tento rozdíl ještě více markantnější.

Graf 4: Porovnání dvou metod účetních odpisů a vliv rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy na základ daně.



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Graf č. 4 čerpá z tabulky č. 20 kde zobrazuje vliv rozdílných výpočtů účetních odpisů v porovnání s daňovými rovnoměrnými odpisy na základ daně, kde základní osou je účetní základ daně z příjmů.

Tímto firma dosáhne svého cíle, když účetní hospodářský výsledek nebude zatížen vysokou mírou účetních odpisů, ale daňově může uplatnit odpisy v plné výši. I když i daňové odpisy lze uplatnit v nižší výši než v maximální, a tím optimalizovat základ daně.

4.4.3 Dodávkové vozidlo Volkswagen Multivan

Odlišně by se mohlo postupovat v případě druhého dopravního prostředku firmy, a to dodávkového vozidla Volkswagen Multivan. Toto vozidlo je využíváno v souvislosti s výrobou téměř pravidelně. Slouží k distribuci výrobků zákazníkům a taktéž zásobuje výrobní závody surovinami. Dosud odpisy byly navrženy a účtovány ročně ve výši daňových odpisů, které byly stanoveny metodou zrychlených odpisů a nebyly uplatňovány v plné výši. Tato výše odpisů však neodpovídá skutečnému opotřebení vozidla. Tabulka níže uvádí návrh odpisů pro léta 2016–2020.

Tabulka 21: Současné a navrhované účetní odpisy dodávky Multivan

rok	současný způsob odpisování		navrhovaný způsob odpisování	
	účetní odpis	účetní zůstatková cena	účetní odpis	účetní zůstatková cena
2013	214 543,00	858 184,27	214 543,00	858 184,27
2014	171 636,50	686 547,77	171 636,50	686 547,77
2015	21 200,00	665 347,77	21 200,00	665 347,77
2016	332 674,00	332 673,77	133 070,00	532 277,77
2017	221 783,00	110 890,77	133 070,00	399 207,77
2018	110 890,77	0,00	133 070,00	266 137,77
2019			133 070,00	133 067,77
2020			133 067,77	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

V důsledku zaúčtování odpisů, které v neadekvátní výši vyjadřují opotřebování dopravního prostředku, byla v r. 2015 zkreslena majetková situace společnosti. Z důvodu, že firma není schopna doložit skutečný stav ujetých kilometrů za konkrétní období, tak aby bylo možno vypočítat účetní odpisy výkonovou metodou, navrhla jsem pro další období rovnoměrný způsob výpočtu účetních odpisů.

Po konzultaci s vedením společnosti bylo zjištěno, že se spolehlivostí a provozem vozidla jsou spokojeni, vozidlo nevykazuje známky velkého opotřebení a plánují vozidlo používat až do roku 2020. V důsledku toho jsem navrhla odpisy až do roku 2020. Dle dostupných informací jsem zjistila, že předpokládaná zůstatková hodnota v navrhovaném odpisovém plánu pro r. 2016 odpovídá hodnotě obdobného vozidla na trhu.

Společnosti lze doporučit prodloužení doby odpisování dodávkového vozidla do roku 2020 a tím rozložit účetní odpisování na delší dobu, snížit tak výši účetních odpisů, což bude mít pozitivní vliv na výsledek hospodaření společnosti.

4.4.4 Štěpkovač

Další položkou dlouhodobého hmotného majetku společnosti, kterou jsem vybrala k analýze, je štěpkovač, který byl používán při poskytování služeb jiným subjektům v rámci údržby zeleně. V současné době se již štěpkovač využívá velmi sporadicky. V odpisovém plánu zmíněného stroje jsem zaznamenala, že účetní odpisování bylo v r. 2012 přerušeno, což odporuje účetní zásadě pravdivosti a opatrnosti. I v případě nepoužívání majetku dochází k jeho zastarávání jen prostým plynutím času.

Zůstatková cena štěpkovače, který byl zakoupen v r. 2008 činila k 31. 12. 2015 129 417,14 Kč, což je 53,64 % z pořizovací ceny. Z níže uvedené tabulky je zřejmé, že v době, kdy štěpkovač sloužil plně k ekonomické činnosti, nebylo započato s účetním ani daňovým odpisováním štěpkovače, což způsobilo, že byl vykázán zkreslený výsledek hospodaření společnosti za léta 2008 a 2009. V letech 2008 a 2009 společnost z výkonů štěpkovače účtovala výnosy, ale opotřebení tohoto strojního zařízení nebylo promítnuto do nákladů.

Tabulka 22: Odpisový plán štěpkovače

Vstupní cena majetku		241 225,64 Kč		
rok	majetková operace	daňový odpis dle § 31 ZDP	uplatněný daňový i účetní odpis	zůstatková cena daňová i účetní
2008	Nezapočato	0,00	0,00	241 225,64
2009	Nezapočato	0,00	0,00	241 225,64
2010		26 535,00	26 535,00	214 690,64
2011		53 673,00	26 535,00	188 155,64
2012	Přerušeni	0,00		188 155,64
2013		53 673,00	26 535,00	161 620,64
2014		53 673,00	26 836,50	134 784,14
2015		53 673,00	5 367,00	129 417,14
2016		53 673,00		75 744,14
2017		53 673,00		22 071,14
2018		22 071,14		0,00

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

U tohoto stroje by účetní jednotka měla zjistit, zda-li vykazovaná zůstatková hodnota odpovídá skutečnosti. V případě, že by vykazovaná zůstatková cena byla vyšší než skutečná hodnota štěpkovače, účetní jednotka by měla mimořádnými odpisy zkorigovat zůstatkovou cenu tohoto dlouhodobého hmotného majetku.

4.4.5 Shrnutí praktické části

V praktické části mé bakalářské práce je popsán vybraný majetek konkrétní účetní jednotky a zavedené způsoby jeho odpisování. K analýze a k výpočtům jednotlivých odpisů byly použity informace získané z teoretické části práce.

Účetní jednotka u některých položek svého dlouhodobého majetku zvolila metodu výpočtu účetních odpisů na principu výpočtu daňových odpisů zrychleným způsobem. Vzhledem k tomu, že se jedná o majetek, který morálně rychle nestárne a ani se v období po zařazení nijak více neopotřebovává (např. budovy, myčka KEG sudů), metoda stanovení odpisů rovnoměrným způsobem by byla vhodnější, jelikož by věrněji

zobrazovala opotřebení dlouhodobého hmotného majetku. Dokonce u myčky KEG sudů by byla vhodnější metoda výkonová, za předpokladu, že by byl znám možný výkon myčky za dobu své životnosti. Protože však nelze jednoznačně tuto hranici stanovit, další možnou metodou pro výpočet účetních odpisů by mohla být časová metoda zpomalených odpisů, která by zobrazovala pozvolný nárůst výroby piva a tím i nárůst využívání myčky KEG sudů.

Dosavadní způsob odpisování vedl v některých případech ke zkreslení účetnictví a finanční i majetkové situace společnosti a neodpovídal všem zásadám a účetním principům.

Účetní jednotce bylo doporučeno zpracování vnitropodnikové směrnice, ve které by účetní jednotka stanovila hranice pro zařazení pořizovaných investic do majetku, principy a metody účetního odpisování dlouhodobého hmotného majetku, způsoby tvorby daňových odpisů, stanovení doby odpisování, to vše v souladu s účetními principy a zásadami věrného a poctivého zobrazení majetku firmy a zásadou opatrnosti a pravdivosti účetnictví.

V současné době účetní jednotka stanovuje daňové odpisy ve stejné výši jako účetní. S touto často praktikovanou metodou ovšem nelze souhlasit, i když při stanovení základu daně společnost nevyužívala maximálních hodnot daňových odpisů dle ustanovení zákona o dani z příjmů.

Zákon o dani z příjmů umožňuje účetním jednotkám provádět optimalizaci daňových odpisů, aniž by byla zkreslena účetní hodnota dlouhodobého majetku. V případě kladného výsledku hospodaření může společnost uplatňovat daňové odpisy v maximální možné výši, jakou určuje § 31 nebo § 32 zákona o dani z příjmů, u hmotného majetku nově pořízeného a zařazeného do odpisových skupin č.1 - č. 3, lze dokonce využít 10%, 15% nebo 20% zvýšení odpisů. Kdežto při záporném výsledku hospodaření lze využít možnosti přerušení daňového odpisování anebo využít daňových odpisů v nižší sazbě, než uvádí zákon o dani z příjmů. Zákon o dani z příjmů neumožňuje změnu metody již zahájeného odpisování.

Posuzovaná účetní jednotka v analyzovaných letech nevyužila možnost zvýšených odpisů v prvním roce odpisování, ale využívala možnost neuplatnění daňových odpisů v maximální možné výši nebo přerušení daňového odpisování dlouhodobého hmotného majetku vzhledem k zápornému účetnímu výsledku hospodaření.

5 ZÁVĚR

Mnoho podnikatelských subjektů v dnešní době uvažuje, jak do státní pokladny odvést formou daní co nejméně. I díky tomu je v současnosti velmi často diskutovaná otázka daňové optimalizace. Avšak návodů na to, jak docílit optimálního stavu, není mnoho. Také proto se tato práce zaměřuje na načrtnutí této složité problematiky, a to s ambicemi stručnosti, jasnosti a srozumitelnosti.

Optimalizovat daňové zatížení lze za pomoci daňových odpisů, případně rozložením daňového břemene v jednotlivých letech odpisování. Z tohoto důvodu je pro odpisovatele velmi vhodné znát zákonné možnosti daňového odpisování.

Účetní odpisy by měly reálně zobrazovat opotřebení daného majetku a ve většině případů by tak měly být odlišné od odpisů daňových. Avšak pouze daňové odpisy jsou daňově uznatelnými náklady, takže právě o jejich výši je možné snížit základ pro výpočet daňové povinnosti. A proto, jsou-li účetní odpisy odlišné od daňových, je třeba při sestavování daňového přiznání mimoúčetně upravit základ pro výpočet daně. U účetních odpisů pracujeme se třemi základními metodami odpisování, a to s metodou časovou, výkonovou a metoda komponentního odpisování. Metoda časová má tři základní varianty - rovnoměrnou, zrychlenou a zpomalenou. U daňových odpisů je pak možnost volby mezi rovnoměrnými a zrychlenými daňovými odpisy.

Daňové odpisy představují výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, snižují základ daně a tím také daň, kterou musí poplatník odvést. Naproti tomu účetní odpisy přímo ovlivňují výsledek hospodaření.

Některé účetní jednotky využívají variantu, že pro jednoduchost výpočtů mají účetní a daňové odpisy totožné, a to pouze na úrovni daňových odpisů. Nevýhodou této možnosti je však to, že tyto účetní jednotky pak nemají možnost ovlivňovat základ daně při vzniku rozdílů mezi daňovými a účetními odpisy. Snižují tak vypovídací schopnost účetních odpisů a výrazným způsobem také zkreslují výsledek hospodaření.

Cílem bakalářské práce bylo popsat metody odpisování dlouhodobého majetku z pohledu účetního i daňového, dále porovnat výhody a nevýhody jednotlivých metod, poukázat na ekonomické důsledky jednotlivých metod pomocí vhodných příkladů a v neposlední řadě bylo cílem vytvoření optimálního modelu pro odpisování dlouhodobého majetku v popisované účetní jednotce.

V teoretické části bylo zpracováno téma dlouhodobého majetku (hmotného i nehmotného), byly zde popsány metody rovnoměrného, zrychleného, zpomaleného,

výkonového i komponentního účetního odpisování. Poukázáno bylo také na praktické využití jednotlivých metod. V této části práce byly definovány stěžejní pojmy z popisované oblasti a zjištěny poznatky, které následně sloužily jako podklad pro zpracování praktické části bakalářské práce. Vytyčený cíl byl tedy naplněn.

Praktická část práce se zabývala vybraným majetkem dané účetní jednotky a zavedenými způsoby jeho odpisování. K analýze a výpočtům jednotlivých odpisů byly použity informace a poznatky z teoretické části práce. Bylo zjištěno, že stávající způsob odepisování vedl v některých případech ke zkreslení účetnictví, finanční i majetkové situace společnosti a v neposlední řadě také neodpovídal všem zásadám a účetním principům. V současné době účetní jednotka stanovuje daňové odpisy ve stejné výši jako účetní. S tímto ovšem nelze souhlasit, i přesto, že při stanovení základu daně společnost nevyužívala maximálních hodnot daňových odpisů dle ustanovení zákona o dani z příjmu.

Účetní jednotce bylo doporučeno zpracování vnitropodnikové směrnice, ve které by si stanovila hranice pro zařazení pořizovaných investic do majetku, principy a metody účetního odpisování dlouhodobého hmotného majetku, způsoby tvorby daňových odpisů, stanovení doby odpisování – to vše v souladu s účetními principy a zásadami, zejm. věrného a poctivého zobrazení majetku firmy, a zásadou opatrnosti a pravdivosti účetnictví. Byl tak naplněn cíl práce – vytvořit optimální model pro odpisování dlouhodobého majetku v popisované společnosti.

Bakalářská práce si též kladla za cíl popsat a přiblížit základní a podstatné souvislosti metod odpisování dlouhodobého majetku a usnadnit tak orientaci v problematice, kterou lze označit jako značně rozmanitou a členitou. Lze konstatovat, že i přes obsáhlost problematiky účetních a daňových odpisů, bylo tohoto cíle dosaženo.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

1. BĚHOUNEK, Pavel, 2009. Odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. *Účetnictví v praxi*. Praha: ASPI, roč. 13., č. 2, s. 33-34. ISSN 1211-7307.
2. BŘEZINOVÁ, Hana, 2016. *Účetní předpisy pro podnikatele, Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR. 504 s. ISBN 978-80-7552-064-7.
3. DĚRGEL Martin, 2007. Účetní a daňové odpisy – smysl odlišování. *Daně a účetnictví – bez chyb, pokut a penále*. Český Těšín, roč. 8., č. 2, s. 42–46. ISSN 1214-522X.
4. HAŠPLOVÁ, Radka a Hana PROCHÁZKOVÁ, 2015. Metoda komponentního odpisování a jeho využití. *Účetnictví v praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR, roč. 19, č. 7 -8. ISSN: 1211-7307 [cit. 2017-04-08]. Dostupné z:
<https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=53503&rez=0&q=komponentn%C3%AD%20odpisov%C3%A1n%C3%AD>
5. HRDÝ, Milan a Michaela HOROVÁ, 2009. *Finance podniku*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR. 180 s. ISBN 978-80-7357-492-5.
6. HRDÝ, Milan a Michaela KRECHOVSKÁ, 2013. *Podnikové finance v teorii a praxi*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR. 268 s. ISBN 978-80-7478-011-0.
7. KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL, 2013. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 2. vyd. Praha: 1.VOX. 344 s. ISBN 978-80-87480-33-5.
8. MACHÁČEK, Ivan, 2016. Využití daňových odpisů k optimalizaci daňové povinnosti. *Daňová a hospodářská kartotéka*. Praha: Wolters Kluwer, roč. 24., č. 23, s. 2. ISSN 1210-6739.
9. MACHOVÁ, Helena, 2016. Daňové a účetní odpisy hmotného majetku. *Daně a účetnictví – bez chyb, pokut a penále*. Český Těšín, roč. 17., č. 6, s. 11. ISSN 1214-522X.
10. MARKOVÁ Hana. *Daňové zákony 2016*, 25. vyd. Praha: Grada. 2016, 288 s. ISBN 978-80-2710022-4.

11. PELC, Vladimír, 2011. *Daňové odpisy – Strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*. Praha: C.H. Beck, 204 s. ISBN978-80-7400-387-5.
12. PILAŘOVÁ, Ivana, 2007. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. *Účetnictví v praxi*. Praha: ASPI, roč. 11., č.6, s .9–15. ISSN 1211-7307.
13. PRUDKÝ, Karel a Milan LOŠŤÁK, 2015. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 16. akt. vyd. Olomouc: ANAG. 342 s. ISBN 978-7263-932-8.
14. PTÁČKOVÁ, Vlasta, 2011. Daňové odpisy dlouhodobého majetku. *Daně a účetnictví – bez chyb, pokut a penále*. Český Těšín, roč. 12., č. 10, s. 31–37. ISSN 1214-522X.
15. RANDÁKOVÁ, Monika et al., 2015. *Finanční účetnictví v České republice*. Praha: Oeconomica. 227 s. ISBN 978-80-245-2076-6.
16. RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016*. 16. akt. vyd., Olomouc: ANAG, 2016. 1168 s. ISBN 978-80-7263-994-6.
17. Vyhláška č. 500/2002 Sb, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
18. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví
19. ZIENIUK, Paweł, 2012. Amortyzacja środków trwałych jako narzędzie optymalizacji podatkowej przedsiębiorstwa. *Reaserch Papers of the Wrocław University of Economics/Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*. vol.255, s. 283-291, ISSN 18993192. [cit. 2017-03-16]. Dostupné z: databáze EBSCO.

7 SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ

Tabulka 1: Odpisové skupiny a jejich minimální doba odpisování	22
Tabulka 2: Přehled navýšení ročních odpisových sazeb	23
Tabulka 3: Doby odpisování nehmotného majetku.....	25
Tabulka 4: Doby odpisování nehmotného majetku po technickém zhodnocení.....	26
Tabulka 5: Některé rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy.....	33
Tabulka 6: Porovnání metod daňového odpisování	34
Tabulka 7 : Porovnání daňových a účetních odpisů při rovnoměrném odpisování	34
Tabulka 8: Korekce základu daně o rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy.....	35
Tabulka 9: Tabulka daňových a účetních odpisů	40
Tabulka 10: Výše účetních a daňových odpisů.....	41
Tabulka 11: Odpisový plán technologie minipivovaru Zlíchov.....	42
Tabulka 12: Karta majetku technologie minipivovaru po zařazení technického zhodnocení.....	43
Tabulka 13: Přehled odpisů automatické varny SAPIV.....	44
Tabulka 14: Přehled navržených odpisů a uplatněných odpisů	45
Tabulka 15: Daňové a účetní odpisy štěpkovače v letech.....	46
Tabulka 16: Daňové a účetní odpisy v letech	47
Tabulka 17: Daňové a účetní odpisy autobusu vč. technického zhodnocení	48
Tabulka 18: Rozdíl výše účetních odpisů vypočtených metodou časovou a výkonovou	50
Tabulka 19: Porovnání výše účetních odpisů vypočítaných časovou metodou a výkonovou	52
Tabulka 20: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	53
Tabulka 21: Současné a navrhované účetní odpisy dodávky Multivan	56
Tabulka 22: Odpisový plán štěpkovače	57
Obrázek 1: Metody daňového odpisování dlouhodobého majetku	22
Obrázek 2: Metody účetního odpisování dlouhodobého majetku.....	28
Graf 1: Porovnání výše účetních odpisů vypočtených různými metodami.....	51
Graf 2: Porovnání výše účetních odpisů vypočtených různými metodami.....	53
Graf 3: Vliv rozdílů odpisů na základ daně při rovnoměrném časovém odpisování	54
Graf 4: Porovnání dvou metod účetních odpisů a vliv rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy na základ daně.....	55

8 SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ČUS	Český účetní standard
ZDP	Zákon o dani z příjmů
VC	vstupní cena
O	roční odpis
PC	pořizovací cena
N	počet let životnosti
m	počet let, která zbývají do konce životnosti
l	kumulativní součet jednotlivých let životnosti
V	výkon stroje
n	doba odpisování