

Účetní a daňové odpisy dlouhodobého majetku a jejich vliv na výsledek hospodaření ve vybrané společnosti

Šárka Kratinová

Bakalářská práce
2017



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2016/2017

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Šárka Kratinová
Osobní číslo: M130200
Studijní program: B6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: Účetnictví a daně
Forma studia: prezenční

Téma práce: Účetní a daňové odpisy dlouhodobého majetku a jejich vliv na hospodářský výsledek ve vybrané společnosti

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Na základě literární rešerše popište dlouhodobý majetek z účetního a daňového hlediska a jednotlivé způsoby jeho odepisování.

II. Praktická část

- Analyzujte odepisování dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti.
- Proveďte analýzu vlivu odpisů na hospodářský výsledek vybrané společnosti.
- Na základě provedené analýzy navrhněte doporučení v oblasti odepisování dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

FLOOD, Joanne M. Wiley GAAP 2013: Interpretation and application of generally accepted accounting principles. Hoboken, N.J.: Wiley, 2013, 1321 s. ISBN 978-1-118-27725-6.

LANDA, Martin. Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing, 2008, 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.

PILAŘOVÁ, Ivana a Jana PILÁTOVÁ. Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2014. 7. přeprac. vyd. Praha: 1. Vox, 2014, 208 s. ISBN 978-80-87480-27-4..

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

Vedoucí bakalářské práce: Ing. et Ing. Karel Kolman
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: 15. prosince 2016
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. května 2017

Ve Zlíně dne 15. prosince 2016



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

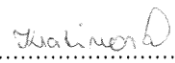
- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen přípouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 15. 5. 2017

Jméno a příjmení: ŠARKA KRATINOVÁ


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce je zaměřena na účetní a daňové odpisy dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti a jejich vliv na výsledek hospodaření. Teoretická část je zpracována jako literární rešerše zdrojů popisujících problematiku dlouhodobého majetku, oceňování z pohledu účetního a daňového a výpočtu účetních a daňových odpisů prostřednictvím různých metod. Dále je přiblíženo stanovení odložené daně. Praktická část je zaměřena na analýzu účetních a daňových odpisů vybraných druhů majetku a jejich vliv na hospodářský výsledek. Druhá polovina praktické části je věnována porovnání další metody daňových odpisů majetku. V závěru práce je popsáno doporučení pro vybranou společnost v oblasti odepisování dlouhodobého majetku.

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

ABSTRACT

This bachelor thesis is focused on accounting and tax depreciation of fixed assets and their influence on the net income of the selected company. Theoretical part of the thesis is elaborated as the literature review of the sources describing the fixed assets problems, appraising fixed assets from the point of view of accountancy and taxes and calculation accounting and tax depreciation through different methods. Also there is described determination of deferred tax. Practical part of the thesis is focused on analysis of accounting and tax depreciation of selected kind of assets and their influence on net income. Second half of practical part is dedicated to another method of tax depreciation. In conclusion of the thesis is described recommendation related to depreciation of fixed assets for the selected company.

Keywords: Fixed Assets, Accounting Depreciations, Taxes Depreciations, Net Income

Tímto bych chtěla poděkovat vedoucímu bakalářské práce Ing. et Ing. Karlovi Kolmanovi za cenné rady při tvorbě této práce a vybrané společnosti za poskytnutí údajů potřebných ke zpracování práce.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 DLOUHODOBÝ MAJETEK	12
1.1 DLOUHODOBÝ MAJETEK Z ÚČETNÍHO HLEDISKA	12
1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek	12
1.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek	13
1.1.3 Dlouhodobý finanční majetek	14
1.2 DLOUHODOBÝ MAJETEK Z DAŇOVÉHO HLEDISKA.....	15
1.2.1 Hmotný majetek	15
1.2.2 Nehmotný majetek	16
1.3 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ	16
1.3.1 Technické zhodnocení hmotného majetku.....	16
1.3.2 Technické zhodnocení nehmotného majetku	17
1.4 OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	17
1.4.1 Oceňování z pohledu účetního	17
1.4.2 Oceňování z pohledu daňového	18
2 ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	19
2.1 ÚČETNÍ ODPISY	19
2.1.1 Metoda časová.....	20
2.1.1.1 Rovnoměrné účetní odpisy	20
2.1.1.2 Zrychlené (degresivní) účetní odpisy	21
2.1.1.3 Zpomalené (progresivní) účetní odpisy	21
2.1.2 Metoda výkonová.....	22
2.1.3 Metoda komponentního odpisování	22
2.2 DAŇOVÉ ODPISY	22
2.2.1 Rovnoměrné odpisy	23
2.2.2 Zrychlené odpisy	26
2.2.3 Poloviční odpis.....	27
2.2.4 Odpisování nehmotného majetku.....	28
2.2.5 Přerušování odpisování	28
2.3 ÚČTOVÁNÍ ODPISŮ.....	29
3 VLIV ODPISŮ NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	30
3.1 ODLOŽENÁ DAŇ	30
3.1.1 Stanovení odložené daně.....	31
3.1.2 Účtování o odložené dani.....	32
3.1.2.1 Účtování v prvním roce	32
3.1.2.2 Účtování v dalších letech	33
II PRAKTICKÁ ČÁST	34
4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	35
4.1 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	35
4.2 ÚČTOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	36
4.2.1 Informace o dlouhodobém hmotném majetku	36

4.2.2	Informace o dlouhodobém nehmotném majetku.....	36
5	ÚČETNÍ A DAŇOVÉ ODPISY VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI	38
5.1	ODPISY HMOTNÉHO MAJETKU	38
5.1.1	Osobní automobil Dacia Dokker.....	38
5.1.2	Plynový kotel Dakon.....	40
5.1.3	Šicí stroj na kůži TEXI HD FORTE – B UF PREMIUM EX	42
5.1.4	Osobní automobil Škoda Superb.....	44
5.2	ODPISY NEHMOTNÉHO MAJETKU	47
5.2.1	Program CorelDRAW Graphics 3v1	47
6	ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ ANALÝZY	49
6.1	VLIV ODPISŮ NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	49
6.2	POROVNÁNÍ METODY ROVNOMĚRNÝCH A ZRYCHLENÝCH ODPISŮ	51
6.2.1	Osobní automobil Dacia Dokker.....	52
6.2.2	Plynový kotel Dakon.....	53
6.2.3	Šicí stroj na kůži TEXI HD FORTE – B UF PREMIUM EX	54
6.2.4	Osobní automobil Škoda Superb.....	54
6.3	OVLIVNĚNÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ OPTIMÁLNÍMI ODPISY.....	55
6.4	VÝVOJ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ V POSLEDNÍCH LETECH	57
7	DOPORUČENÍ PRO VYBRANOU SPOLEČNOST	59
	ZÁVĚR	61
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	62
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	65
	SEZNAM GRAFŮ	66
	SEZNAM OBRÁZKŮ	67
	SEZNAM TABULEK.....	68
	SEZNAM PŘÍLOH.....	70

ÚVOD

Tato bakalářská práce je zaměřena na odpisování dlouhodobého majetku a jeho vliv na hospodářský výsledek.

Dlouhodobý majetek je důležitou součástí struktury majetku podniku. Při pořízení nám nijak neovlivňuje výsledek hospodaření, jelikož nelze tento typ majetku přenést do nákladů jednorázově. K postupnému přenášení hodnoty dlouhodobého majetku do nákladů a tím i ovlivňování hospodářského výsledku slouží odpisy dlouhodobého majetku. První skupinou jsou odpisy účetní, které vymezuje zákon o účetnictví jako skutečnou míru opotřebení dlouhodobého majetku. Stanovují se různými způsoby, avšak jejich stanovení by mělo odpovídat věrnému a poctivému obrazu účetnictví. Účetní jednotka tyto odpisy účtuje do nákladů, a tak snižuje hospodářský výsledek. Daňové odpisy jsou stanoveny zákonem o dani z příjmů a musí respektovat předpisy dané tímto zákonem. O jejich rozdíl účetní jednotka upravuje výsledek hospodaření a uplatňuje jej jako položku snižující základ daně.

Bakalářská práce je složena ze dvou částí. Teoretická část je zpracována jako rešerše literárních zdrojů týkajících se problematiky dlouhodobého majetku z účetního a daňového hlediska, technického zhodnocení a oceňování dlouhodobého majetku z účetního a daňového pohledu. Další kapitola se zaměřuje na účetní a daňové odpisy majetku a účtování odpisů. Poslední kapitola teoretické části zahrnuje problematiku odložené daně, její stanovení a účtování.

V praktické části je představena vybraná společnost a způsob, jakým společnost účtuje o dlouhodobém majetku. Následně je provedena analýza odpisů hmotného a nehmotného majetku, které společnost využívá a jejich vliv na výsledek hospodaření. Dále je zpracován výpočet zrychlených odpisů se zhodnocením výběru vhodnější varianty daňového odpisování a vliv optimální varianty odpisování na výsledek hospodaření. U všech prováděných výpočtů je uveden podrobný postup výpočtu odpisů. Závěrem je doplněno doporučení pro společnost v oblasti odpisování.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem této bakalářské práce je provést analýzu stávajících uplatňovaných odpisů ve vybrané společnosti a jejich vliv na výsledek hospodaření a dále vyhodnocení optimální varianty odpisování majetku s vlivem na hospodářský výsledek.

Práce je rozdělena na dvě části. Teoretická část se zabývá popisem dlouhodobého majetku, oceňováním, odpisováním a vlivem odpisů na výsledek hospodaření.

V praktické části jsou aplikovány poznatky obsažené v teoretické části. V první polovině bude proveden výpočet účetních a rovnoměrných daňových odpisů, které společnost používá a následně analýza vlivu na výsledek hospodaření. V druhé polovině je uveden výpočet zrychlených daňových odpisů, zvolení optimální varianty daňového odpisování a vliv na výsledek hospodaření.

V závěru bude uvedeno doporučení pro vybranou společnost v oblasti odpisování.

Teoretická část bude zpracována na základě literární rešerše, kde budou zpracovány teoretické poznatky a názory různých autorů.

V praktické části bude využita komparace dvou metod daňového odpisování a následně analýza vlivu odpisů na výsledek hospodaření, a to jak při metodě zvolené vybranou společností, tak při výběru optimální varianty daňového odpisování. Pro výpočet výše ročních odpisů bude použita metoda lineárních a zrychlených odpisů.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 DLOUHODOBÝ MAJETEK

Dlouhodobý majetek představuje tu část aktiv, která má dobu použitelnosti delší než jeden rok a výši pořizovací ceny alespoň takovou, kterou si účetní jednotka sama stanoví ve vnitřním předpisu. Dále je důležitý účel využití dlouhodobého majetku. Účetní jednotka pořizuje dlouhodobý majetek za účelem dlouhodobého užívání v rámci podnikatelské činnosti. Dlouhodobý majetek není spotřebován jednorázově, ale postupně prostřednictvím odpisů. Odpisy tak přenáší hodnotu dlouhodobého majetku do nákladů postupně za období, ve kterém je majetek užíván (Šteker a Otrusínová, 2013, str. 41). Podle Pasekové (2008, str. 11) je účelem dlouhodobého majetku usnadňování, umožňování nebo rozšiřování podnikatelské činnosti.

Dlouhodobý majetek je upraven v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví a zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

1.1 Dlouhodobý majetek z účetního hlediska

V § 19 odst. 8 zákona č. 563/1991Sb., o účetnictví je stanoveno dělení majetku na krátkodobý a dlouhodobý. Dlouhodobým majetkem se rozumí takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok, pokud je doba použitelnosti kratší, je majetek považován za krátkodobý (Březinová, 2016, str. 56).

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví je dlouhodobý majetek rozdělen do tří skupin, a to:

- dlouhodobý majetek hmotný
- dlouhodobý majetek nehmotný
- dlouhodobý majetek finanční

1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Šteker a Otrusínová (2013, str. 46) uvádí, že je tento majetek fyzické a hmatatelné povahy a přináší dlouhodobý užitek. Paseková (2008, str. 14) rozlišuje hmotný majetek na movitý a nemovitý. Mezi nemovitosti řadíme pozemky a stavby, které jsou se zemí spojené pevným základem. Stavba se nepovažuje za součást pozemku. Movité věci jsou takové, které lze přemísťovat a hýbat s nimi bez jakéhokoliv narušení.

Dle § 7 VyZÚ do něj řadíme:

- pozemky bez ohledu na výši ocenění
- stavby bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti (např. budovy, komunikace)
- hmotné movité věci a jejich soubory (např. stroje, zařízení, dopravní prostředky)
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- pěstitelské celky trvalých porostů (ovocné stromy, vinice, chmelnice)
- dospělá zvířata a jejich skupiny (stáda a hejna)
- jiný dlouhodobý hmotný majetek (ložiska nerostů, sbírky, movité kulturní památky)
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek, a to krátkodobé i dlouhodobé
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (Šteker a Otrusínová, 2016, str. 46 - 47)

§ 11 VyZÚ zakazuje odepisování pozemků, uměleckých děl, která nejsou součástí stavby, nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku a technického zhodnocení, pokud není ve stavu způsobilém k užívání a najatého dlouhodobého hmotného majetku (Březinová, 2016, str. 234).

1.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Na rozdíl od hmotného majetku dlouhodobý nehmotný majetek nemá fyzickou povahu a představuje určitá práva účetní jednotky na ekonomický prospěch. Podle § 6 VyZÚ je rozdělen do těchto skupin:

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – jsou výsledky duševní činnosti lidí (např. technologické postupy, receptury)
- ocenitelná práva – předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti nebo práva podle zvláštních právních předpisů (např. patenty, licence)
- software – nehmotný majetek určený k obchodování
- goodwill – kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy

- ostatní dlouhodobý nehmotný majetek – zejména povolenky na emise nebo preferenční limity
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek – dlouhodobé i krátkodobé zálohy na pořízení DNM
- nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek (Šteker a Otrusinová, 2016, str. 44 – 45).

§ 6 odst. 9 VyZÚ říká, že dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto softwaru nemohou fungovat (Březinová, 2016, str. 144).

Dle § 11 VyZÚ se neodepisuje nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek, technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání a najatý dlouhodobý nehmotný majetek (Březinová 2016, str. 234).

1.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Finančním dlouhodobým majetkem se podle Landy (2008b, str. 90) rozumí majetek finanční povahy určený k dlouhodobému používání a dobou splatnosti nebo držení delší než jeden rok.

„Účetní jednotka pořizuje dlouhodobý finanční majetek za účelem získání vlivu v jiném podniku, dosažení užitku v podobě budoucích výnosů (např. podílu na zisku, úroků), nebo kapitálového zhodnocení. Nejvýznamnější složkou jsou cenné papíry a podíly“ (Šteker a Otrusinová, 2016, str. 65).

Dlouhodobý finanční majetek je rozdělen do následujících skupin podle § 8 VyZÚ:

- podíly – ovládaná nebo ovládající osoba – dlouhodobé podíly ÚJ v ovládané nebo ovládající osobě
- zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba – poskytnuté dlouhodobé zápůjčky a úvěry ovládaným a ovládajícím osobám
- podíly – podstatný vliv – podíly ÚJ v osobě s podstatným vlivem
- zápůjčky a úvěry – podstatný vliv – poskytnuté dlouhodobé zápůjčky a úvěry osobám s podstatným vlivem
- ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly – dluhové CP držené do splatnosti a ostatní dlouhodobé CP a podíly, u nichž v době pořízení není znám záměr

- zápůjčky a úvěry – ostatní – poskytnuté dlouhodobé zápůjčky a úvěry jiným osobám
- jiný dlouhodobý finanční majetek – předměty z drahých kovů a kamenů, dlouhodobé termínované vklady aj. (Šteker a Otrusínová, 2016, str. 65).

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. se finanční majetek neodepisuje.

1.2 Dlouhodobý majetek z daňového hlediska

Podle Valoucha (2012, str. 11 - 15) je daňový pohled na dlouhodobý majetek odlišný od účetního. ZDP nedefinuje pojem „dlouhodobý majetek“, ale pojmy „hmotný majetek“ a „nehmotný majetek“. Lze ale odvodit, že se jedná o majetek dlouhodobý. Dále poukazuje, že ZDP neuvádí pojem odpis finančního majetku, tudíž se daňově neodepisuje.

1.2.1 Hmotný majetek

Dle § 26 odst. 2 ZDP se za hmotný majetek považují:

- samostatné hmotné movité věci nebo soubory hmotných movitých věcí, které mají vstupní cenu vyšší než 40 000 Kč a jejich provozně-technické funkce jsou delší než 1 rok
- budovy, domy a jednotky
- stavby, s výjimkou:
 - a) provozních důlních děl
 - b) drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa
 - c) oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky
- dospělá zvířata a jejich skupiny
- jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 ZDP (Marková, 2017, str. 40 - 41).

V § 26 odst. 10 je uvedeno, že hmotným majetkem se věc stane v okamžiku uvedení do stavu způsobilého k obvyklému užívání, což je dokončení věci a splnění technických funkcí (Marková, 2017, str. 41).

1.2.2 Nehmotný majetek

§ 32a ZDP vymezuje nehmotný majetek, který je daňově odepisovatelný. Patří do něj nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden jako nehmotný a je vymezen zvláštním právním předpisem, pokud:

- byl
 - a) nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo
 - b) vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a
- vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a
- doba použitelnosti delší než jeden rok, dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů

§ 32a odst. 2 dodává, že se za nehmotný majetek z hlediska daně z příjmů nepovažuje goodwill, povolenka na emise nebo preferenční limit (Marková, 2017, str. 45).

Podle novelizace právních předpisů účinné od 1. 1. 2016 nejsou zřizovací výdaje zařazeny do dlouhodobého nehmotného majetku. Zřizovací výdaje vynaložené po 1. 1. 2016 jsou účtovány přímo do nákladů podniku, kdežto zřizovací výdaje evidované do tohoto data byly členěny jako ostatní dlouhodobý nehmotný majetek do doby jejich vyřazení (Hinke, Bárková a Hruška, 2016, str. 43).

1.3 Technické zhodnocení

Pojem technické zhodnocení je vymezen v § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, od 1. 1. 2014 i ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. a v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví (Portál Pohoda, © 2014). Jak uvádí Prudký a Lošťák (2017, str. 83), technické zhodnocení provedené na majetku v prvním roce odpisování se stává součástí vstupní ceny majetku.

1.3.1 Technické zhodnocení hmotného majetku

Za technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku se považují takové zásahy do majetku, které vyvozují změnu účelu majetku, změnu technických parametrů nebo způsobí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Patří sem:

- nástavba – zvýšení stavby o přistavěná patra
- přístavba – rozšíření půdorysu, je propojená s původní stavbou
- stavební úpravy – podstatné změny vzhledu stavby, vnitřního zařízení, přestavby a vestavby
- rekonstrukce – změna účelu nebo technických parametrů
- modernizace – rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku (Daňari online, © 2007).

Aby se tyto výdaje promítly do výsledku hospodaření prostřednictvím odpisů, musí úhrn těchto výdajů překročit částku 40 000 Kč. Je však na rozhodnutí poplatníka, zda bude uplatňovat odpisy i z částky nižší než tato stanovená hranice (Prudký a Lošťák, 2017, str. 81).

1.3.2 Technické zhodnocení nehmotného majetku

Technickým zhodnocením nehmotného majetku se podle Prudkého a Lošťáka (2017, str. 85) rozumí výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku nebo zásahy, které vyvolávají změnu účelu nehmotného majetku, pokud jejich výše překročí částku 40 000 Kč. Je však podstatné, že tuto hranici musí překročit každá ukončená akce zvlášť, nikoliv jejich souhrn.

1.4 Oceňování dlouhodobého majetku

Pro výpočet účetních a daňových odpisů je důležité správně určit hodnotu majetku, která se do nákladů dostane postupně formou odpisů a také okamžik, kdy se daný majetek stane dlouhodobým, ať hmotným či nehmotným. Od tohoto okamžiku bude účetní jednotka majetek daňově a účetně odepisovat. Problematiku oceňování upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a tato ustanovení rozvádí vyhláška č. 500/2002 Sb. (Valouch, 2012, str. 20 – 21). Podle Štekera a Otrusínové (2016, str. 42) si účetní jednotka stanoví vstupní cenu ve vnitřní směrnici, a to s ohledem na princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku v účetnictví.

1.4.1 Oceňování z pohledu účetního

Majetek je oceňován ke dvěma okamžikům, a to:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu

- ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka

K ocenění dlouhodobého majetku používáme tyto typy cen:

- pořizovací cena – je cena, za kterou byl majetek pořízen a další náklady s pořízením související. Součástí této ceny jsou podle Pasekové (2008, str. 20) např. poplatky makléřům, poradcům a burzám. Pokud je podniku poskytnuta dotace na pořízení dlouhodobého majetku podle zvláštních právních předpisů (Hinke, Bárková a Hruška, 2016, str. 51 – 52), je nutno snížit pořizovací cenu majetku o částku poskytnuté dotace, sníží se tedy i odpisová základna.
- vlastní náklady – obsahují přímé náklady vynaložené na výrobu a nepřímé náklady s výrobou související, oceňuje se jimi majetek pořízený vlastní činností
- reprodukční pořizovací cena – je cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje, oceňuje se jí majetek získaný bezúplatně (Valouch, 2012, str. 21). Šteker a Otrusinová dodávají (2016, str. 43), že se reprodukční pořizovací cena stanoví na základě znaleckého posudku nebo kvalifikovaným odhadem.

1.4.2 Oceňování z pohledu daňového

Dle § 29 odst. 1 ZDP se vstupní cenou hmotného majetku rozumí:

- a) pořizovací cena, je-li majetek pořízen za úplatu
- b) vlastní náklady u majetku pořízeného nebo vyrobeného ve vlastní režii
- c) hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva, a to u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele
- d) reprodukční pořizovací cena u ostatních případů podle zvláštních právních předpisů
- e) cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí, a to při bezúplatném nabytí majetku
- f) hodnota technického zhodnocení podle § 33 odst. 1, počínaje 1. lednem 2001 na hmotném majetku, jehož účetní odpisy jsou nákladem (výdajem)
- g) přepočtená zahraniční cena

Do vstupní ceny se podle písmen a) až f) zahrnuje i technické zhodnocení, které bylo provedeno po uvedení věci do stavu způsobilého k užívání (Marková, 2017, str. 42).

2 ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Podle Kovanicové (2012, str. 238) se dlouhodobý majetek postupně opotřebovává, a to fyzicky v důsledku jeho používání, tak morálně, protože majetek zastarává v důsledku vývoje nových, výkonnějších a kvalitnějších zařízení. Proto se počítají odpisy dlouhodobého majetku. Rozeznáváme odpisy účetní a daňové. Skálová et al (2017, str. 43) uvádí, že odpisy znamenají postupné snižování hodnoty dlouhodobého majetku v době jeho používání. Mrkosová (2016, str. 84 – 85) doplňuje myšlenku a dodává, že účetní jednotka odepisuje majetek maximálně do výše 100 % jeho vstupní ceny. Opotřebení je vyjádřeno formou odpisů, souhrn odpisů po celou dobu odepisování nazýváme oprávkou.

Je nutné (Sedláček, 2016, str. 90), aby účetní jednotka upravila výsledek hospodaření v daňovém priznání o rozdíl, který vznikl při výpočtu účetních a daňových odpisů.

2.1 Účetní odpisy

Jak uvádí Kovanicová (2012, str. 238), účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení majetku podle zásady věrného zobrazení skutečnosti a vstupují do účetnictví. Podle Valoucha (2012, str. 37) se účetní odepisování vztahuje na účetní jednotky uvedené v § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, kdežto podnikatelé, kteří nejsou účetními jednotkami a vedou daňovou evidenci, povinnost účetně odepisovat nemají. Dále účetně odepisují účetní jednotky vedoucí účetnictví v plném i zjednodušeném rozsahu.

Dle Flood (2013, str. 488) a US GAAP mají odpisy dlouhodobého majetku za následek systematické a racionální rozdělení nákladů na majetek v průběhu očekávané životnosti aktiva. Odhad životnosti je dán např. technologickými změnami a skutečným fyzickým použitím, přitom se odepisuje v závislosti na čase nebo skutečném fyzickém použití.

„Dlouhodobý majetek odepisuje především vlastník majetku, a to na základě odpisového plánu. Nájemce účetně odepisuje především technické zhodnocení provedené na pronajatém majetku na svůj účet a také majetek, o němž je oprávněn účtovat a odepisovat jej na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části“ (Valouch, 2012, str. 39).

Účetní jednotka si sama určí výši ocenění, od níž bude majetek evidován jako dlouhodobý. Hranice pro toto ocenění není dána v žádném předpise. Dále si sestaví odpisový plán, podle kterého vyčísluje odpisy. Sazby odpisů si stanoví sama buď podle předpokládané doby použitelnosti, nebo ve vztahu k výkonu. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny naho-

ru (Skálová et al, 2017, str. 43). Sedláček (2016, str. 90) poukazuje na skutečnost, že účetní odepisování nelze přerušit.

V účetnictví se některé druhy majetku neodepisují podle § 28 ZoÚ a § 56 VyZÚ:

- pozemky
- umělecká díla, nejsou-li součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty
- nedokončený DHM a DNM a nedokončené technické zhodnocení
- najatý nebo obdobně užívaný DHM nebo DNM
- finanční majetek
- zásoby
- pohledávky
- preferenční limity nebo povolenky na emise (Šteker a Otrusinová, 2016, str. 57 – 58).

Valouch (2012, str. 43) rozděluje metody odpisování do tří kategorií:

1. metoda časová
2. metoda výkonová
3. metoda komponentního odpisování

2.1.1 Metoda časová

Odpisy podle metody časové mohou být stanoveny jako:

- rovnoměrné účetní odpisy
- zrychlené účetní odpisy
- zpomalené účetní odpisy (Valouch, 2012, str. 44)

2.1.1.1 Rovnoměrné účetní odpisy

Metoda rovnoměrných účetních odpisů se použije u majetku, u kterého je předpoklad, že se opotřebuje rovnoměrně po celou dobu používání. Znamená to tedy, že každý rok bude do nákladů přenesena stejná výše odpisů. Nejčastěji se používá měsíční odepisování. K výpočtu odpisů se používá následující vzorec:

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

kde:

- VC = vstupní cena majetku, z níž bude odepisováno
- t = doba odpisování

Vždy je nutné, aby účetní jednotka počítala jen tu část odpisů, která náleží časovému období, ve kterém majetek vlastní (Valouch, 2012, str. 45).

2.1.1.2 Zrychlené (degresivní) účetní odpisy

Zrychlené účetní odpisy je vhodné použít v případě, kdy majetek ztrácí hodnotu v prvních letech používání a rychle morálně zastarává, např. výpočetní technika. Největší část majetku je odepsána v prvním roce, v každém dalším roce výše odpisu klesá. Odpis lze počítat podle následujícího vzorce:

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

kde:

- VC = vstupní cena
- t = doba odpisování
- i = rok odpisování (Valouch, 2012, str. 47)

2.1.1.3 Zpomalené (progresivní) účetní odpisy

V situaci, kdy účetní jednotka ví nebo je zřejmé, že majetek ztratí svou hodnotu převážně ke konci své životnosti, je vhodné odpisovat zpomaleným způsobem. V prvním roce je odpisovaná částka nejnižší a každý další rok narůstá. Lze využít následující vzorec:

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

kde:

- VC = vstupní cena
- t = doba odpisování
- i = rok odpisování (Valouch, 2012, str. 49)

2.1.2 Metoda výkonová

Bokšová (2013, str. 285) uvádí, že výkonová metoda je vhodná v případě, kdy opotřebení dlouhodobého majetku je závislé na jeho využití. Metoda je spolehlivá, jelikož je v daném období odepsána taková výše hodnoty dlouhodobého majetku, která odpovídá skutečně dosaženým výkonům. Pro výpočet odpisu majetku musí být zadána celková kapacita zařízení, tj. předpokládané množství vyrobených výkonů, předpokládané množství ujetých kilometrů za hodinu a další. Lze využít následující vzorce:

$$\text{odpis na jednotku výkonu} = \frac{\text{pořizovací cena}}{\text{maximální kapacita zařízení}} \quad (4)$$

$$\text{roční odpis} = \text{odpis na jednotku výkonu} * \text{počet dosažených jednotek} \quad (5)$$

2.1.3 Metoda komponentního odpisování

Randáková et al (2015, str. 21 – 22) popisuje pojem „komponenta“ jako část majetku nebo souboru majetku, jejíž výše ocenění je významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku, doba použitelnosti se výrazně liší od doby použitelnosti majetku a odepisuje se samostatně na základě samostatného odpisového plánu. Pokud dochází k vyřazení komponenty z majetku, je třeba snížit ocenění majetku o výši ocenění vyřazované komponenty. Účetní jednotka eviduje komponentu a majetek, ke kterému komponenta patří, v rozvaze jako celek. Jak uvádí Kout (2015, str. 26), je na vůli účetní jednotky, zda možnost komponentně odepisovat využije, jelikož dle § 56a VyZÚ má účetní jednotka možnost komponentně odepisovat, nikoliv povinnost. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, nezná metodu komponentního odepisování, tudíž je tento odpis daňově neuznatelný.

2.2 Daňové odpisy

Daňový způsob odepisování se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétně § 26 – 33. Oproti účetnictví ZDP klade podmínku minimální vstupní ceny, která musí u dlouhodobého hmotného majetku překročit částku 40 000 Kč. Hmotný majetek je nutno zařadit do jedné z odpisových skupin, které jsou vymezeny v příloze č. 1 ZDP. Každá odpisová skupina definuje minimální dobu odpisování majetku, po kterou je daný majetek

odpisován. Účetní jednotka si tedy tuto dobu může navýšit (Strouhal, Židlická a Cardová, 2014, str. 93).

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

Tabulka 1 Doba odpisování dle § 30

ZDP (Marková, 2017, str. 43)

Landa (2008a, str. 49) uvádí následující postup pro výpočet daňových odpisů:

1. zjištění vstupní ceny – vstupní cenou se rozumí cena zjištěná podle § 29 ZDP
2. zařazení majetku do odpisové skupiny - majetek je třeba zařadit do jedné ze šesti skupin podle přílohy č. 1 ZDP
3. určení odpisové metody – účetní jednotka má možnost zvolit si mezi metodou rovnoměrného nebo zrychleného odpisování, kterou ale nelze po celou dobu odpisování změnit, odpisová metoda je přitom volena na základě toho, jak chce ÚJ optimalizovat základ daně v následujících letech
4. zjištění doby odpisování – na základě minimální doby odpisování dle § 30 ZDP
5. výpočet odpisu – dle pravidel uvedených v § 31 – 32 ZDP
6. zaevidování ročního odpisu – v evidenci dlouhodobého majetku.

2.2.1 Rovnoměrné odpisy

Strouhal (2011, str. 34) uvádí, že pomocí rovnoměrných odpisů je vstupní cena dlouhodobého majetku přenesena do základu daně stejnou rychlostí a stejným dílem, a to po celou dobu odpisování majetku. Skálová (2017, str. 45) dodává, že účetní jednotka má možnost jako náhradu za uplatnění investičního odpočtu možnost dle § 31 ZDP zvýšit odpis v prv-

ním roce odpisování o 10 až 20 % ze vstupní ceny u prvního odpisovatele majetku. Jednotlivým odpisovým skupinám jsou přiřazeny maximální roční odpisové sazby. Účetní jednotka má tedy možnost zvolit si nižší sazbu. Tuto myšlenku doplňuje Valouch (2012, str. 74) a dodává, že využití nižší odpisové sazby přinese přínos v případě, že před uplatněním odpisu je základ daně z příjmu kladný, ale pokud bude uplatněn odpis s maximální odpisovou sazbou, účetní jednotce vznikne daňová ztráta. V tomto případě je tedy vhodné odpisovou sazbu snížit.

Odpisová skupina	Sazba v 1. roce odpisování	Sazba pro další roky odpisování	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Tabulka 2 Maximální roční odpisové sazby dle § 31 ZDP (Marková, 2017, str. 44)

§ 31 odst. 2 ZDP uvádí, že zvýšenou roční sazbu v prvním roce o 20 % má možnost aplikovat poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou a který je prvním odpisovatelem stroje pro zemědělství a lesnictví, přitom se za poplatníka s převážně lesnickou a zemědělskou výrobou považuje poplatník, jehož příjmy z této činnosti v předcházejícím zdaňovacím období pokrývaly více než 50 % celkových příjmů (Marková, 2017, str. 44).

Odpisová skupina	Sazba v 1. roce odpisování	Sazba v dalších letech odpisování	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Tabulka 3 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 20 % (Marková, 2017, str. 44)

Dle § 31 odst. 3 ZDP lze zvýšit odpisovou sazbu v prvním roce odepisování o 15 % u poplatníka, který je prvním odpisovatelem zařízení pro čištění a úpravu vod, třídících a úpravných zařízení na zhodnocení druhotných surovin (Marková, 2017, str. 45).

Odpisová skupina	Sazba v 1. roce odpisování	Sazba v dalších letech odpisování	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Tabulka 4 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 15 % (Marková, 2017, str. 44)

Dle § 31 odst. 4 je možnost zvýšit odpisovou sazbu v prvním roce o 10 % u poplatníka, který je prvním odpisovatelem hmotného majetku zařazeného v odpisových skupinách 1 až 3, pokud není použito jiného snížení sazby v prvním roce (Marková, 2017, str. 45).

Odpisová skupina	Sazba v 1. roce odpisování	Sazba v dalších letech odpisování	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Tabulka 5 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % (Marková, 2017, str. 44)

„Vstupní cena se vynásobí jednou setinou odpisové sazby pro příslušný rok“ (Strouhal, 2011, str. 34).

$$\text{odpis} = \frac{\text{vstupní cena} * \text{roční odpisová sazba}}{100} \quad (6)$$

Valouch (2012, str. 69 - 79) dodává, že se rovnoměrné odpisy vypočtené dle uvedeného vzorce zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu majetku v období, ve kterém je zhodnocení dokončeno a způsobilé k užívání. V období, ve kterém bylo technické zhodnocení zhotoveno, je zvýšena vstupní cena pro odpisování a použita sazba pro zvýšenou vstupní cenu.

2.2.2 Zrychlené odpisy

Podle Valoucha (2012, str. 82) je možnost odepisovat dlouhodobý majetek zrychleným způsobem, který umožní přenést do nákladů větší část dlouhodobého majetku v prvních letech odepisování. Pro výpočet zrychlených odpisů jsou používány koeficienty, které vymezuje § 32 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Strouhal (2011, str. 34) doplňuje myšlenku a dodává, že nejvyššího odpisu je dosaženo v druhém roce odepisování.

Odpisová skupina	Koeficient v 1. roce odepisování	Koeficient v dalších letech odepisování	Koeficient pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Tabulka 6 Koeficienty pro zrychlené odepisování dle § 32 odst. 1 ZDP (Marková, 2017, str. 45)

V prvním roce odepisování je odpis počítán jako podíl vstupní ceny a koeficientu pro první rok odepisování pro danou odpisovou skupinu.

$$\text{odpis v 1. roce} = \frac{VC}{K1} \quad (7)$$

kde:

- VC = vstupní cena
- K1 = koeficient pro první rok odpisování

V dalších letech je odpis vypočten jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro další roky odpisování a počtem let, po které byl odpisován.

$$\text{odpis v dalších letech} = \frac{2 * ZC}{K2 - n} \quad (8)$$

kde:

- ZC = zůstatková cena majetku
- K2 = koeficient pro další roky odpisování
- n = počet let, po které již byl majetek odpisován

Zrychlené daňové odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Pokud proběhne technické zhodnocení majetku, je nutno v tom období, ve kterém bylo zhodnocení provedeno a bylo možno jej užívat, zvýšit jeho zůstatkovou cenu. Odpisy jsou pak vyčísleny jako:

- podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny majetku a daného koeficientu pro odpisování pro zvýšenou vstupní cenu – v roce zvýšení zůstatkové ceny
- podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi připadajícím koeficientem pro zvýšenou vstupní cenu a počtem let, po které už byl majetek odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny – v dalších letech

2.2.3 Poloviční odpis

Valouch (2012, str. 101 – 102) uvádí některé situace, kdy podle § 26 odst. 7 ZDP je možnost uplatnit odpis pouze v poloviční výši, a to např. u hmotného majetku evidovaného na začátku zdaňovacího období, pokud je majetek ke konci zdaňovacího období vyřazen nebo u hmotného majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období, u kterého poplatník navazuje na odpisování původního vlastníka majetku a k majetku nabytému vlastnické právo splněním dluhu a další.

2.2.4 Odpisování nehmotného majetku

Daňové odpisování dlouhodobého nehmotného majetku se řídí § 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jak uvádí Valouch (2012, str. 131), nehmotný majetek může odpisovat také poplatník, který k tomuto nehmotnému majetku nabyt právo užívání za úplatu. U poplatníka s právem užívání na dobu určitou je odpis stanoven jako podíl vstupní ceny a doby sjednané ve smlouvě. Skálová et al (2017, str. 48) doplňuje myšlenku a dodává, že při smlouvě sjednané na dobu neurčitou poplatník a také vlastník nehmotného majetku odepisují rovnoměrně:

- audiovizuální dílo 18 měsíců
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců
- ostatní nehmotný majetek 72 měsíců
- zřizovací výdaje vynaložené do 31. 12. 2015 60 měsíců

Odpisy jsou vyčísleny s přesností na celé měsíce a zahájeny následujícím měsícem po dni, ve kterém byly splněny podmínky pro odpisování dlouhodobého majetku. Odpisy nehmotného majetku se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Pokud je na majetku provedeno technické zhodnocení, které je dokončeno, splňuje technické funkce a převyšuje částku 40 000 Kč, je zvýšena vstupní cena nehmotného majetku. Poplatník pokračuje v odpisování v měsíci, který následuje po měsíci dokončení technického zhodnocení majetku. Odpis je vypočítán ze zvýšené vstupní ceny, která je snížena o uplatněné odpisy, rovnoměrně bez přerušování na dobu, po kterou je majetek třeba odepisovat a činí u:

- audiovizuálního díla 9 měsíců
- softwaru a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje 18 měsíců
- nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, do konce doby sjednané ve smlouvě
- ostatního nehmotného majetku 36 měsíců (Prudký a Lošťák, 2017, str. 99 – 100).

2.2.5 Přerušování odpisování

Přerušování daňových odpisů popisuje Pilátová et al (2016, str. 54) a uvádí možnost přerušit odpisování, pokud účetní jednotka naváže na předešlý způsob odpisování majetku.

Valouch (2012, str. 96) dodává, že účetní jednotka, která uplatňuje výdaje u § 7 nebo 9 paušální částkou, má již daňové odpisy v tomto paušálu zahrnuté a tyto odpisy pouze eviduje v inventární kartě majetku. O dobu přerušení se prodlužuje doba odpisování pouze v případě, že v době přerušení nebyly uplatněny výdaje paušálem.

2.3 Účtování odpisů

Účetní odpisy jsou zaznamenávány na vrub nákladů v účtové skupině 55 – odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti se souvztažným zápisem ve prospěch opravek k dlouhodobému majetku v účtové skupině 07 – oprávkky k dlouhodobému nehmotnému majetku a skupině 08 – oprávkky k dlouhodobému hmotnému majetku (Šteker a Otrusinová, 2016, str. 57).

3 VLIV ODPISŮ NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ

Výsledek hospodaření je charakterizován jako rozdíl zaúčtovaných nákladů a výnosů. Základem daně se rozumí rozdíl, o který příjmy s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje. Aby byl zjištěn základ daně, je nutno vycházet z výsledku hospodaření bez vlivu Mezinárodních účetních standardů. Výsledek hospodaření je složen z části provozní a části finanční. Tento účetní výsledek hospodaření je dále upravován o náklady, které nelze zahrnout do základu daně, o výnosy, které nejsou součástí základu daně a výnosy, které tvoří samostatný daňový základ. Účetní jednotka má možnost využít daňových odpisů, které sníží základ daně, avšak v průběhu účetního období účtovala do nákladů odpisy účetní, je třeba o rozdíl účetních a daňových odpisů upravit výsledek hospodaření (Meritum, 2016, str. 257 a Pilařová a Pilátová, 2014, str. 93).

Pokud:

- účetní odpisy = daňové odpisy, základ daně se nemění
- účetní odpisy > daňové odpisy, zvyšuje se základ daně
- účetní odpisy < daňové odpisy, snižuje se základ daně

3.1 Odložená daň

Odložená daň souvisí s přijetím zákona o účetnictví v roce 1993. Při přechodu na tržní hospodářství byla provedena účetní reforma, která zahrnovala i vznik odložené daně. Řadu let měly povinnost účtovat o odložené dani pouze podniky s podstatným vlivem, podniky s rozhodujícím vlivem a mateřské společnosti (Janoušková, 2007, str. 25).

Dle Pilařové a Pilátové (2014, str. 59) o odložené dani musí účtovat jednotky, které tvoří konsolidační celek a jednotky, které mají povinnost sestavit účetní závěrku v plném rozsahu, tzn. účetní jednotky, které mají povinnost provádět audit a akciové společnosti. Ostatní účetní jednotky mohou o odložené dani účtovat na základě svého rozhodnutí. Odložená daň se vztahuje k přechodným rozdílům mezi daňovou základnou aktiv nebo pasiv a jejich účetní výší, u dlouhodobého majetku se jedná o rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou.

Přechodné rozdíly mohou mít formu:

1. zdanitelného přechodného rozdílu – vytváří odložený daňový závazek

- u aktiv – je-li daňová zůstatková cena nižší než účetní zůstatková cena
 - u pasiv – je-li daňová zůstatková cena vyšší než účetní zůstatková cena
2. odčitatelného přechodného rozdílu – vedou k odložené daňové pohledávce
- u aktiv – je-li daňová zůstatková cena vyšší než účetní zůstatková cena
 - u pasiv – je-li daňová zůstatková cena nižší než účetní zůstatková cena (Bokšová, 2013, str. 479).

O odloženém daňovém závazku účtuje účetní jednotka vždy, jelikož si vytváří rezervu na budoucí úhradu rozdílu mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou. O odložené daňové pohledávce pouze tehdy, je-li dodržena zásada opatrnosti a pokud je pravděpodobné, že v příštím období bude základ daně dostatečný k využití odložené daňové pohledávky. Lze o ní účtovat například v případě, kdy účetní jednotka ví, že v následujících obdobích uplatní daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku od základu daně (Šteker a Otrusínová, 2013, str. 233).

Koch (2015, str. 102) dodává, že odložená daň pouze odstraňuje časové rozdíly daňových dopadů účetních případů a v běžném období vyjadřuje výsledek dané operace včetně daňových dopadů, které v minulosti již nastaly, nebo jsou očekávány v budoucnu. Účtování o odložené dani neovlivní daňovou povinnost, ale ovlivní výši disponibilního výsledku hospodaření.

3.1.1 Stanovení odložené daně

Odložená daň se zjistí jako součin výsledného přechodného rozdílu a sazby daně z příjmů (Meritum, 2016, str. 261). Jak uvádí Šteker a Otrusínová (2013, str. 232), odložená daň je uplatněna v následujícím účetním období. Proto je použita sazba daně z příjmů platná v tom období, kdy se o daňové pohledávce nebo závazku účtuje. V případě, že účetní jednotka tuto sazbu nezná, použije sazbu platnou pro následující účetní období.

Odloženou daň může zjistit podle následujícího vzorce:

$$OD = PR * s \quad (9)$$

kde:

- OD = odložená daň
- PR = přechodný rozdíl odčitatelný nebo zdanitelný
- s = sazba daně z příjmů (Meritum, 2016, str. 261).

V průběhu období, ve kterém se účtuje o odložené dani, je možná změna sazby daně z příjmů. Tuto změnu je nutno zohlednit ve výpočtu odložené daně. Nejprve je nutné upravit zůstatek odložené daně na účtu 481, a to dříve, než dojde k zjištění výše přechodného rozdílu vztahujícího se k novému období. Původní zůstatek odložené daně se vydělí původní sazbou daně z příjmů a vynásobí novou sazbou daně, tedy vzorec:

$$ODn = \frac{ODp}{SDp} * SDn \quad (10)$$

kde:

- ODn = nový zůstatek odložené daně
- ODp = původní zůstatek odložené daně
- SDP = původní sazba daně z příjmů
- SDn = nová sazba daně z příjmů

Účetní jednotka účtuje pouze ve výši částky, která se rovná rozdílu mezi počátečním a konečným stavem odložené daně (Danaři online, © 2013).

3.1.2 Účtování o odložené dani

Při účtování o odložené dani nastává rozdíl v účtování v prvním roce a v letech dalších, neboť je použito různé účtování.

3.1.2.1 Účtování v prvním roce

V roce, ve kterém má účetní jednotka povinnost poprvé vykazovat odloženou daň, je nutné tuto daň rozdělit na část, která se vztahuje k minulým obdobím a část vztahující se k období běžnému.

Vypočtená odložená daň vztahující se k minulým obdobím bude zaúčtována do vlastního kapitálu:

- a) odložený daňový závazek – 429/481
- b) odložená daňová pohledávka – 481/428

Část daně vztahující se k běžnému období je zaúčtována na vrub nebo ve prospěch nákladů. Účetní jednotka znovu vyčíslí výši odložené daně ke konci účetního období a zaúčtuje pouze rozdíl mezi vypočítanou daní za běžné období a výší daně, která byla zaúčtována za minulé období. Rozdíl se zaúčtuje:

- a) odložený daňový závazek – 592/481
- b) odložená daňová pohledávka – 481/592

Účet:

- 428 – Nerozdělený zisk minulých let
- 429 – Neuhrazená ztráta minulých let
- 481 – Odložený daňový dluh a pohledávka
- 592 – Daň z příjmů odložená (Meritum, 2016, str. 261).

3.1.2.2 Účtování v dalších letech

Každé následující účetní období zúčtuje účetní jednotka pouze přírůstek nebo úbytek, tj. rozdíl mezi konečným stavem odložené daňové pohledávky nebo závazku a nově vypočtenou výší daňové povinnosti. Účtování je obdobné jako v prvním roce účtování o odložené daňové povinnosti za běžné období:

- a) odložená daňová pohledávka – 481/592
- b) odložený daňový závazek – 592/481

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Společnost byla založena roku 1990 tehdejším motocyklovým závodníkem. Jeho vztah k motorkám a také téměř žádná výroba komponent pro tento sport jej dovedla k vybudování dnes velmi úspěšné firmy s pobočkami v České republice i na Slovensku. Zabývá se výrobou kožených kombinéz a kožených či textilních oděvů poskytujících maximální bezpečí při jízdě na motorce. Vedle výroby se zabývá také prodejem komponent v této oblasti. Firma jde od počátku cestou vlastní výroby a intenzivního vývoje. Během 26 let na trhu si prošla dobrým i špatným obdobím a nyní se řadí mezi přední výrobce motooblečení ve světě.

Firma od počátku sídlí v Tlumačově u Zlína, kde je umístěna prodejna a kancelářské prostory, dříve i celá výroba. Nově od června roku 2016 firma rozšířila prostory o velkou výrobní budovu v Hulíně, kde byla celá výrobní část podniku přesunuta a disponuje většími skladovacími prostory.

Společnost je plátcem DPH, základní kapitál činí 200 000 Kč a je zastoupena třemi jednatelemi. Předmětem podnikání je:

- výroba textilií, textilních výrobků, oděvů a oděvních doplňků
- zprostředkování obchodu a služeb
- velkoobchod a maloobchod

4.1 Organizační struktura



Obrázek 1 Organizační struktura vybrané společnosti (vnitřní směrnice)

4.2 Účtování dlouhodobého majetku

Pravidla týkající se pořízení, evidence, odpisování a vyřazení dlouhodobého majetku se zabývá vnitřní směrnice firmy. Společnost financuje dlouhodobý majetek z vlastních zdrojů a zčásti pomocí úvěru.

4.2.1 Informace o dlouhodobém hmotném majetku

Dlouhodobý hmotný majetek je pořizován nákupem, kdy pořizovací cenu tvoří samotná cena pořízení a vedlejší náklady, jako například doprava nebo montáž zařízení. Pořízení hmotného majetku se účtuje přes účet 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a dále je majetek zařazen dle povahy do odpisové skupiny 02 – Dlouhodobý majetek odpisovaný.

Majetek je považován za dlouhodobý po splnění minimální hranice pro ocenění, která je ve výši 40 000 Kč. Takovýto majetek je zařazen do příslušné odpisové skupiny a dle této skupiny odepisován.

Hmotný majetek, který nepřesáhne stanovenou hranici, je účtován přímo do spotřeby přes účet 501/00x. Významnější položky, které hranici nesplňují, ale mají charakter dlouhodobého majetku, jako např. počítače nebo drobné tiskárny, se evidují v podrozvahové evidenci.

Dlouhodobý hmotný majetek je účetně odepisován měsíčně rovnoměrným způsobem s krácením. Počítá se s odpisovými sazbami pro daňové odpisování za měsíce, ve kterých byl majetek v daném roce používán. Odpisování majetku začíná v měsíci uvedení majetku do užívání.

Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku jsou stanoveny jako rovnoměrné a jsou zaokrouhlovány dle ZDP na celé koruny nahoru.

V současné době je většina dlouhodobého hmotného majetku zcela odepsána.

4.2.2 Informace o dlouhodobém nehmotném majetku

O dlouhodobém nehmotném majetku je účtováno a je odepisován, pokud jeho pořizovací cena překročí hranici stanovenou ZDP 60 000 Kč. Majetek je pořizován prostřednictvím účtu 041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku a dále převeden na některý z účtů účtové skupiny 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek. Nehmotný majetek, který tuto hranici nepřekročí, je zaúčtován přímo do spotřeby a evidován v podrozvahové evidenci.

Účetní odpisy jsou stanoveny stejně jako daňové, tedy dle doby odpisování:

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

Odpisy účetní i daňové jsou zaokrouhlovány dle ZDP na celé koruny nahoru. U odpisů nehmotného majetku tedy nedochází k žádnému ovlivnění výsledku hospodaření. Odpisy se počítají měsíčně vždy od měsíce, který následuje po měsíci zařazení majetku do užívání.

5 ÚČETNÍ A DAŇOVÉ ODPISY VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Společnost má již odepsánu nadpoloviční většinu hmotného majetku a veškerý nehmotný majetek. V roce 2017 byl pořízen nový šicí stroj, který nahradil dosavadní fyzicky opotřebovaný stroj. Dále byl zakoupen software pro grafickou úpravu výrobků. Pro analýzu byly vybrány 4 položky dlouhodobého hmotného majetku a nově pořízený nehmotný majetek.

5.1 Odpisy hmotného majetku

Hmotný majetek je ve společnosti odepisován, pokud jeho pořizovací cena včetně nákladů souvisejících s pořízením činí alespoň 40 000 Kč, přitom se odepisuje i technické zhodnocení majetku v celkové částce vyšší než 40 000 Kč. Účetní odpisy se stanovují pomocí sazeb pro rovnoměrné daňové odpisování pouze za měsíce, ve kterých byl majetek používán. Ve vnitřní směrnici bylo zvoleno rovnoměrné daňové odpisování veškerého hmotného majetku.

5.1.1 Osobní automobil Dacia Dokker

Osobní automobil byl pořízen 14. 1. 2015 za pořizovací cenu bez vedlejších nákladů ve výši 197 040 Kč. V tento den byl i zařazen. Majetek byl zařazen do 2. odpisové skupiny s minimální dobou odpisování 5 let.

Účetní odpisy

Společnost odepisuje automobil rovnoměrnou metodou s krácením, tzn. že počítá se sazbami rovnoměrných daňových odpisů, které jsou stanoveny pro 2. odpisovou skupinu pro první rok 11 % a další roky 22,25 %. Odpisy zaokrouhlujeme na celé koruny nahoru.

Účetní odpis únor až prosinec 2015:

$$\text{měsíční účetní odpis} = \frac{VC \times 11}{12} = \frac{197\,040 \times 11}{12} = 1\,807 \text{ Kč} \quad 11$$

$$\text{roční odpis} = 1\,807 \times 11 = 19\,877 \text{ Kč} \quad 12$$

Účetní odpis 2016 – 2019:

$$\text{měsíční účetní odpis} = \frac{VC \times 22,25}{12} = \frac{197\,040 \times 22,25}{12} = 3\,654 \text{ Kč} \quad 13$$

$$\text{roční odpis} = 3\,654 \times 12 = 43\,848 \text{ Kč} \quad 14$$

Účetní odpis leden 2020:

$$\text{měsíční účetní odpis} = \frac{VC \times 11}{12} = \frac{197\,040 \times 11}{12} = 1\,807 \text{ Kč} \quad 15$$

- roční odpis je ve výši ZC 1 771 Kč, protože je nižší než výše vypočítaný účetní odpis

Daňové odpisy

Účetní jednotka zvolila metodu rovnoměrného odepisování a používá v prvním roce sazbu 11 % a v dalších letech 22,25 %. Odpisy zaokrouhlujeme na celé koruny nahoru.

$$\text{Daňový odpis v roce 2015: } \frac{VC \times 11}{100} = \frac{197\,040 \times 11}{100} = 21\,675 \text{ Kč} \quad 16$$

$$\begin{aligned} \text{Daňový odpis v roce 2016 – 2018: } & \frac{VC \times 22,25}{100} = \frac{197\,040 \times 22,25}{100} \\ & = 43\,842 \text{ Kč} \end{aligned} \quad 17$$

- daňový odpis v roce 2019: ve výši ZC 43 839 Kč

Srovnání účetních a daňových odpisů

Rok	Roční ÚO	Účetní ZC	Roční DO	Daňová ZC	ÚO - DO	Zvýše- ní/snížení VH
2015	19 877	177 163	21 675	175 365	-1 798	snížení
2016	43 848	133 315	43 842	131 523	6	zvýšení
2017	43 848	89 467	43 842	87 681	6	zvýšení
2018	43 848	45 619	43 842	43 839	6	zvýšení
2019	43 848	1 771	43 839	0	9	zvýšení
2020	1 771	0	0	0	1 771	zvýšení

Tabulka 7 Porovnání účetních a daňových odpisů osobního automobilu Dacia Dokker (vlastní zpracování)

Při výše uvedených způsobech odpisování a v tabulce 7 zjistíme, že daňově byl majetek odepsán za 5 let, kdežto účetní odpisy zaúčtovala společnost i rok šestý. Vzhledem k tomu, že automobil nebyl zařazen do užívání po celý rok 2015, dochází ke snížení výsledku hospodaření, protože společnost účetně neodepsala částku, kterou bylo podle ZDP možno odepsat. Ke snížení výsledku hospodaření došlo jen v prvním roce, v následujících letech byl výsledek hospodaření zvýšen jen o nepatrné částky a v roce 2020 o částku vyšší. Poslední rok je kompenzováno snížení daně z roku 2015.

5.1.2 Plynový kotel Dakon

Plynový kotel byl pořízen 13. 8. 2015 a tento den zařazen do užívání. Pořizovací cena včetně vedlejších nákladů činí 62 207 Kč. Majetek byl zařazen do 3. odpisové skupiny s dobou odpisování 10 let.

Účetní odpisy

Plynový kotel je zařazen do 3. odpisové skupiny, které náleží sazba 5,5 % v prvním roce a 10,5 % v dalších letech. Majetek je účetně odepisován opět rovnoměrnou metodou s krácením. Účetní odpisování začíná srpnem 2015.

Účetní odpis srpen až prosinec 2015:

$$\text{měsíční účetní odpis} = \frac{VC \times 5,5}{12} = \frac{62\,207 \times 5,5}{12} = 286 \text{ Kč} \quad 18$$

$$\text{roční odpis} = 286 \text{ Kč} \times 5 = 1\,430 \text{ Kč} \quad 19$$

Účetní odpis 2016 – 2024:

$$\text{měsíční účetní odpis} = \frac{VC \times 10,5}{12} = \frac{62\,207 \times 10,5}{12} = 545 \text{ Kč} \quad 20$$

$$\text{roční odpis} = 545 \text{ Kč} \times 12 = 6\,540 \text{ Kč} \quad 21$$

Účetní odpis 2025:

$$\text{měsíční účetní odpis} = \frac{VC \times 5,5}{12} = \frac{62\,207 \times 5,5}{12} = 286 \text{ Kč} \quad 22$$

- roční odpis = 286 Kč × 7 = 2 002 Kč, ZC je pouze 1 917 Kč, tudíž odepisují jen 1 917 Kč

Daňové odpisy

Pro 3. skupinu jsou přiřazeny sazby pro rovnoměrné odpisování 5,5 % v prvním roce a 10,5 % v dalších letech. Společnost využívá těchto maximálních odpisových sazeb a vyšší odpisů zaokrouhluje na celé koruny nahoru dle ZDP.

$$\text{Daňový odpis v roce 2015} = \frac{VC \times 5,5}{100} = \frac{62\,207 \times 5,5}{100} = 3\,422 \text{ Kč} \quad 23$$

$$\begin{aligned} \text{Daňový odpis v letech 2016 – 2023} &= \frac{VC \times 10,5}{100} = \frac{62\,207 \times 10,5}{100} && 24 \\ &= 6\,532 \text{ Kč} \end{aligned}$$

- daňový odpis v roce 2024: ZC 6 529 Kč < 6 532 Kč, proto bude odpis ve výši ZC 6 529 Kč

Srovnání účetních a daňových odpisů

Rok	Roční ÚO	Účetní ZC	Roční DO	Daňová ZC	ÚO-DO	Zvýše- ní/snížení VH
2015	1 430	60 777	3 422	58 785	-1 992	snížení
2016	6 540	54 237	6 532	52 253	8	zvýšení
2017	6 540	47 697	6 532	45 721	8	zvýšení
2018	6 540	41 157	6 532	39 189	8	zvýšení
2019	6 540	34 617	6 532	32 657	8	zvýšení
2020	6 540	28 077	6 532	26 125	8	zvýšení
2021	6 540	21 537	6 532	19 593	8	zvýšení
2022	6 540	14 997	6 532	13 061	8	zvýšení
2023	6 540	8 457	6 532	6 529	8	zvýšení
2024	6 540	1 917	6 529	0	11	zvýšení
2025	1 917	0	0	0	1 917	zvýšení

Tabulka 8 Porovnání účetních a daňových odpisů plynového kotle Dakon (vlastní zpracování)

Majetek byl zařazen do užívání v druhé polovině roku, proto jsou účetní odpisy nižší než daňové, které od základu daně lze odečíst. Z toho vyplývá snížení výsledku hospodaření v prvním roce odpisování. V letech 2016 až 2024 je výsledek hospodaření zvýšen o malé částky a v roce 2015 je majetek zcela daňově odepsán, ale je uplatněn účetní odpis, proto je výsledek hospodaření opět zvýšen. Součet částek snižujících a zvyšujících výsledek hospodaření se rovná 0.

5.1.3 Šicí stroj na kůži TEXI HD FORTE – B UF PREMIUM EX

28. 2. 2017 byl pořízen nový stroj na šití kůže do výrobní dílny z vlastních zdrojů za pořizovací cenu včetně dopravy a seřízení ve výši 46 584 Kč. Stroj byl ihned zařazen do užívání, odpisová skupina byla zvolena 2.

Účetní odpisy

Účetní odepisování začíná v měsíci únoru 2017, kdy je odepisováno se sazbou 11 %, která je krácena dle počtu měsíců, ve kterých je majetek odepisován. Další roky činí sazba 22,25 %. Zaokrouhluje se na celé koruny nahoru.

Účetní odpis únor až prosinec 2017:

$$\text{měsíční účetní odpis} = \frac{VC \times 11}{100} = \frac{46\,584 \times 11}{100} = 428 \text{ Kč} \quad 25$$

$$\text{roční odpis} = 428 \text{ Kč} \times 11 = 4\,708 \text{ Kč} \quad 26$$

Účetní odpis 2018 – 2021:

$$\text{měsíční účetní odpis} = \frac{VC \times 22,25}{100} = \frac{46\,584 \times 22,25}{100} = 864 \text{ Kč} \quad 27$$

$$\text{roční odpis} = 864 \text{ Kč} \times 12 = 10\,368 \text{ Kč} \quad 28$$

Účetní odpis 2022:

- ZC 404 Kč je nižší než roční odpis 428 Kč, proto bude odpis ve výši ZC 404 Kč

Daňový odpis

$$\text{odpis v roce 2017} = \frac{VC \times 11}{100} = \frac{46\,584 \times 11}{100} = 5\,125 \text{ Kč} \quad 29$$

$$\begin{aligned} \text{odpis v letech 2018 – 2020} &= \frac{VC \times 22,25}{100} = \frac{46\,584 \times 22,25}{100} && 30 \\ &= 10\,365 \text{ Kč} \end{aligned}$$

- odpis v roce 2021: ve výši ZC 10 364 Kč, která je nižší než vypočtený odpis 10 365 Kč

Srovnání účetních a daňových odpisů

Rok	Roční ÚO	Účetní ZC	Roční DO	Daňová ZC	ÚO-DO	Zvýše- ní/snížení VH
2017	4 708	41 876	5 125	41 459	-417	snížení
2018	10 368	31 508	10 365	31 094	3	zvýšení
2019	10 368	21 140	10 365	20 729	3	zvýšení
2020	10 368	10 772	10 365	10 364	3	zvýšení
2021	10 368	404	10 364	0	4	zvýšení
2022	404	0	0	0	404	zvýšení

Tabulka 9 Porovnání účetních a daňových odpisů šicího stroje (vlastní zpracování)

5.1.4 Osobní automobil Škoda Superb

Osobní automobil Škoda byl pořízen 13. 6. 2013 v pořizovací ceně 280 596 Kč. Tento den byl i zařazen do užívání a odepisován. 11. 5. 2015 došlo k technickému zhodnocení automobilu. Kvůli použití automobilu pro dlouhé služební cesty byla nainstalována klimatizace s dalším různým vybavením v celkové hodnotě 42 580 Kč. Řadí se do 2. odpisové skupiny s minimální dobou odepisování 5 let.

Účetní odpisy

Osobní automobil Škoda Superb je odepisován metodou rovnoměrných odpisů za každý měsíc užívání vozidla. V prvním roce bude činit odpisová sazba 11 %, v dalších letech 22,25 %. V roce 2015 je ale nutno zohlednit technické zhodnocení, které navyšuje pořizovací cenu dlouhodobého majetku, tudíž musí být majetek i ze zvýšené vstupní ceny odepisován. Pro zvýšenou vstupní cenu u 2. odpisové skupiny použijeme sazbu 20 %.

Účetní odpis červen až prosinec 2013:

$$\text{měsíční účetní odpis} = \frac{VC \times 11}{12} = \frac{280\,596 \times 11}{12} = 2\,573 \text{ Kč} \quad 31$$

$$\text{roční odpis} = 2\,573 \text{ Kč} \times 7 = 18\,011 \text{ Kč} \quad 32$$

Účetní odpis 2014:

$$\text{měsíční účetní odpis} = \frac{\frac{VC \times 22,25}{100}}{12} = \frac{\frac{280\,596 \times 22,25}{100}}{12} = 5\,203 \text{ Kč} \quad 33$$

$$\text{roční odpis} = 5\,203 \text{ Kč} \times 12 = 62\,436 \text{ Kč} \quad 34$$

Účetní odpis 2015:

a) leden – duben

$$\text{odpis} = 5\,203 \text{ Kč} \times 4 = 20\,812 \text{ Kč} \quad 35$$

b) květen – prosinec

$$\text{měsíční odpis} = \frac{\frac{ZVC \times 20}{100}}{12} = \frac{\frac{323\,176 \times 20}{100}}{12} = 5\,387 \text{ Kč} \quad 36$$

$$\text{roční odpis} = 5\,387 \text{ Kč} \times 8 + 20\,812 \text{ Kč} = 63\,908 \text{ Kč} \quad 37$$

Účetní odpis 2016 – 2017:

$$\text{měsíční odpis} = \frac{\frac{ZVC \times 20}{100}}{12} = \frac{\frac{323\,176 \times 20}{100}}{12} = 5\,387 \text{ Kč} \quad 38$$

$$\text{roční odpis} = 5\,387 \text{ Kč} \times 12 = 64\,644 \text{ Kč} \quad 39$$

Účetní odpis 2018:

ZC 49 533 Kč < 64 644 Kč, proto odepisujeme zbývající ZC 49 533 Kč

Daňové odpisy

Pro výpočet daňových odpisů je použita v prvním roce sazba 11 % a v dalších letech 22,25 %. Od roku 2015 uvažujeme sazbu 20 % kvůli navýšení vstupní ceny vozidla. Zaokrouhlujeme na celé koruny nahoru.

$$\text{odpis 2013} = \frac{VC \times 11}{100} = \frac{280\,596 \times 11}{100} = 30\,866 \text{ Kč} \quad 40$$

$$\text{odpis 2014} = \frac{VC \times 22,25}{100} = \frac{280\,596 \times 22,25}{100} = 62\,433 \text{ Kč} \quad 41$$

$$\begin{aligned} \text{odpis 2015} - 2017 &= \frac{ZVC \times 20}{100} = \frac{323\,176 \times 20}{100} \\ &= 64\,636 \text{ Kč} \end{aligned} \quad 42$$

- odpis 2018: ve výši ZC 35 969 Kč

Srovnání účetních a daňových odpisů

Rok	Roční ÚO	Účetní ZC	Roční DO	Daňová ZC	ÚO-DO	zvýšení/snížení VH
2013	18 011	262 585	30 866	249 730	-12 855	snížení
2014	62 436	200 149	62 433	187 297	3	zvýšení
2015	63 908	178 821	64 636	165 241	-728	snížení
2016	64 644	114 177	64 636	100 605	8	zvýšení
2017	64 644	49 533	64 636	35 969	8	zvýšení
2018	49 533	0	35 969	0	13 564	zvýšení

Tabulka 10 Porovnání účetních a daňových odpisů automobilu Škoda (vlastní zpracování)

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že ke snížení výsledku hospodaření došlo pouze v roce 2013 a 2015, a to v prvním roce kvůli účetním odpisům, které byly uplatněny pouze za část roku. V roce 2015 je částka snižující výsledek hospodaření nižší než v roce 2013. Snížení bylo vyvoláno skutečností, že účetní odpisy byly zčásti uplatněny z původní pořizovací

ceny a z větší části ze zvýšené vstupní ceny, kdežto odpisy daňové byly uplatněny ze zvýšené vstupní ceny za celé zdaňovací období. Ve zbývajících letech došlo ke zvýšení výsledku hospodaření, v roce 2018 pak o částku významnější než v ostatních letech, a to kvůli účetním odpisům, které převyšovaly odpisy daňové, protože majetek již byl daňově odepsán. Součet kladných a záporných částek představujících zvýšení a snížení výsledku hospodaření činí 0.

5.2 Odpisy nehmotného majetku

Společnost má již odepsán veškerý nehmotný majetek. Účetní odpisy jsou počítány stejným způsobem jako daňové, a to měsíčně vždy od měsíce, který následuje po měsíci uvedení majetku do užívání.

5.2.1 Program CorelDRAW Graphics 3v1

Z důvodu zastaralého stávajícího softwaru byl 16. 12. 2016 pořízen nový software pro grafickou úpravu výrobků. V tento den byl i zařazen do užívání. Vstupní cena zahrnovala pouze náklady na pořízení v částce 89 560 Kč. Společnost se rozhodla účetně odepisovat stejným způsobem, jako jsou počítány odpisy daňové. Dle ZDP je software odepisován 36 měsíců.

$$\text{měsíční odpis} = \frac{VC}{\text{počet měsíců}} = \frac{89\,560}{36} = 2\,488 \text{ Kč} \quad 43$$

- odpis v roce 2017 – 12 měsíců
- odpis v roce 2018 – 12 měsíců
- odpis v roce 2019 – 12 měsíců – odepisujeme maximálně do výše vstupní ceny

Rok	Roční účetní odpis	Účetní ZC	Roční daňový odpis	Daňová ZC	ÚO - DO	Zvýšení/snížení VH
2017	29 856	59 704	29 856	59 704	0	Nemá vliv
2018	29 856	29 848	29 856	29 848	0	Nemá vliv
2019	29 848	0	29 848	0	0	Nemá vliv

Tabulka 11 Srovnání účetních a daňových odpisů grafického programu CorelDRAW (vlastní zpracování)

Dle tabulky 11 vyplývá, že výsledek hospodaření nebyl ani v jednom roce odpisování ovlivněn, protože bylo účetní odpisování shodné s daňovým.

6 ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ ANALÝZY

U vybrané společnosti se hospodářský rok shoduje s kalendářním, kdy je přiznání k dani z příjmů právnických osob podáváno do 30. 6. následujícího kalendářního roku a ověřeno auditorem. Pro stanovení výsledné daně je nezbytné uvést výsledek hospodaření, který je dále upravován na základ daně. Společnost upravuje výsledek hospodaření o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, a to buď ve formě snížení či zvýšení výsledku hospodaření.

6.1 Vliv odpisů na výsledek hospodaření

Společnost na konci účetního období zjišťuje výsledek hospodaření, který vychází z výnosů a nákladů za toto období. V tomto výsledku hospodaření jsou zahrnuty i účetní odpisy majetku, které nejsou z hlediska zákona o daních z příjmů uznatelné. Hospodářský výsledek je nutné upravit na základ daně. Z pohledu odpisování to znamená, že je třeba upravit výsledek hospodaření o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, což znamená, že o tento rozdíl budeme navyšovat nebo naopak snižovat výsledek hospodaření.

Pro komparaci účetních a daňových odpisů jsem zvolila rok 2017, jelikož tento rok je účetně i daňově odepisován mnou analyzovaný majetek, včetně nově pořízeného.

Během roku 2017 budou do nákladů zaúčtovány tyto položky účetních odpisů:

Název majetku	Výše účetních odpisů	Účtovací předpis	
		Má dáti	Dal
Dacia Dokker	43 848	551	082
Plynový kotel Dakon	6 540	551	082
Šicí stroj na kůži	4 708	551	082
Škoda Superb	64 644	551	082
Software CorelDRAW	29 856	551	073
Celková výše účetních odpisů	149 596	X	X

Tabulka 12 Výše účetních odpisů a účtovací předpisy za rok 2017 (vlastní zpracování)

Pro správné stanovení základu daně je nutno shrnout také výši daňových odpisů majetku za rok 2017:

Název majetku	Výše daňových odpisů
Dacia Dokker	43 842
Plynový kotel Dakon	6 532
Šicí stroj na kůži	5 125
Škoda Superb	64 636
Software CorelDRAW	29 856
Celková výše daňových odpisů	149 991

Tabulka 13 Výše daňových odpisů za rok 2017 (vlastní zpracování)

Pokud shledáme rozdílnou výši účetních a daňových odpisů, je nutné upravit výsledek hospodaření, a to následujícím způsobem:

- a) jestliže jsou daňové odpisy nižší než účetní odpisy zahrnuté v účetnictví, dochází ke zvýšení výsledku hospodaření
- b) jestliže jsou daňové odpisy vyšší než účetní odpisy zahrnuté v účetnictví, dochází ke snížení výsledku hospodaření

Z tabulky 12 a 13 je patrné, že daňové odpisy v roce 2017 budou převyšovat účetní, byť jen nepatrně o 395 Kč. O tuto částku bude snížen výsledek hospodaření. Poměrně malý rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy je dán používanou metodou účetního odpisování, která vytváří téměř shodné účetní odpisy s daňovými.

Celkovou výši účetních a daňových odpisů analyzovaného majetku v průběhu odpisování si ukážeme v následující tabulce:

Rok	Účetní odpisy celkem	Daňové odpisy celkem	Rozdíl ÚO-DO	Zvýšení/snížení VH
2013	18 011	30 866	-12 855	snížení
2014	62 436	62 433	3	zvýšení
2015	85 215	89 733	-4 518	snížení
2016	115 032	115 010	22	zvýšení
2017	149 596	149 991	-395	snížení
2018	140 145	126 564	13 581	zvýšení
2019	90 604	90 584	20	zvýšení
2020	18 679	16 897	1 782	zvýšení
2021	16 908	16 896	12	zvýšení
2022	6 944	6 532	412	zvýšení
2023	6540	6 532	8	zvýšení
2024	6 540	6 529	11	zvýšení
2025	1 917	0	1 917	zvýšení

Tabulka 14 Souhrn odpisů analyzovaného majetku za celou dobu odpisování (vlastní zpracování)

6.2 Porovnání metody rovnoměrných a zrychlených odpisů

Vzhledem k tomu, že společnost používá u veškerého majetku rovnoměrný způsob daňového odpisování, bude provedeno srovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů u analyzovaného majetku. Použití zrychlených odpisů se jeví jako výhodnější díky skutečnosti, že v první polovině celkové doby odpisování je odepsána větší část vstupní ceny majetku. Ne vždy je tomu tak. Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování jsou nahrazeny odpisovými koeficienty stanovenými dle ZDP.

Při výpočtu zrychlených odpisů postupujeme dle následujících vzorců:

$$\text{odpis 1. rok} = \frac{VC}{k1} \quad 44$$

$$\text{odpis v dalších letech} = \frac{2 \times ZC}{k - n} \quad 45$$

Zrychlené daňové odpisy zaokrouhlujeme na celé koruny směrem nahoru.

6.2.1 Osobní automobil Dacia Dokker

Osobní automobil Dacia je zařazen do 2. odpisové skupiny, která udává minimální dobu odpisování 5 let. Namísto odpisových sazeb použijeme koeficienty pro zrychlené odpisování, které činí v prvním roce 5 a v dalších letech 6.

Rok	Postup výpočtu	Výše ročního zrychleného odpisu	Zůstatková cena	Rovnoměrný odpis
2015	$\frac{197\,040}{5}$	39 408	157 632	21 675
2016	$\frac{2 \times 157\,632}{6 - 1}$	63 053	94 579	43 842
2017	$\frac{2 \times 94\,579}{6 - 2}$	47 290	47 289	43 842
2018	$\frac{2 \times 47\,289}{6 - 3}$	31 526	15 763	43 842
2019	$\frac{2 \times 15\,763}{6 - 4}$	15 763	0	43 839

Tabulka 15 Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů automobilu Dacia (vlastní zpracování)

Společnost použila pro odpisování rovnoměrný způsob, při kterém po třech letech odpisování bude do nákladů přeneseno 55,5 % vstupní ceny. U zrychlené metody bude po třech letech odepsáno 76 % vstupní ceny. Je tedy vhodnější metoda zrychlená.

6.2.2 Plynový kotel Dakon

Při výpočtu zrychlených odpisů kotle použijeme koeficienty pro 3. odpisovou skupinu, které činí v prvním roce 10 a v dalších letech 11.

Rok	Postup výpočtu	Výše ročního zrychleného odpisu	Zůstatková cena	Rovnoměrný odpis
2015	$\frac{62\,207}{10}$	6 221	55 986	3 422
2016	$\frac{2 \times 55\,986}{11 - 1}$	11 198	44 788	6 532
2017	$\frac{2 \times 44\,788}{11 - 2}$	9 953	34 835	6 532
2018	$\frac{2 \times 34\,835}{11 - 3}$	8 709	26 126	6 532
2019	$\frac{2 \times 26\,126}{11 - 4}$	7 465	18 661	6 532
2020	$\frac{2 \times 18\,661}{11 - 5}$	6 221	12 440	6 532
2021	$\frac{2 \times 12\,440}{11 - 6}$	4 976	7 464	6 532
2022	$\frac{2 \times 7\,464}{11 - 7}$	3 732	3 732	6 532
2023	$\frac{2 \times 3\,732}{11 - 8}$	2 488	1 244	6 532
2024	$\frac{2 \times 1\,244}{11 - 9}$	1 244	0	6 529

Tabulka 16 Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů plynového kotle Dakon (vlastní zpracování)

Z tabulky 15 je patrné, že u plynového kotle je vhodnější uplatnit zrychlené odpisy, protože po pěti letech bude zrychleně odepsáno 70 % vstupní ceny, zatímco rovnoměrně pouze 47,5 %. Pokud by tedy firma chtěla v prvních letech co nejvíce snížit výsledek hospodaření, je vhodnější použít zrychlené daňové odpisování.

6.2.3 Šicí stroj na kůži TEXI HD FORTE – B UF PREMIUM EX

Pořizovací cena stroje je 46 584 Kč, stroj byl zařazen do 2. odpisové skupiny s minimální dobou odpisování 5 let. Koeficient pro 1. rok odpisování je 5 a pro další léta 6.

Rok	Postup vý- počtu	Výše ročního zrychleného odpisu	Zůstatková cena	Rovnoměrný odpis
2017	$\frac{46\,584}{5}$	9 317	37 267	5 125
2018	$\frac{2 \times 37\,267}{6 - 1}$	14 907	22 360	10 365
2019	$\frac{2 \times 22\,360}{6 - 2}$	11 180	11 180	10 365
2020	$\frac{2 \times 11\,180}{6 - 3}$	7 454	3 726	10 365
2021	$\frac{2 \times 3\,726}{6 - 4}$	3 726	0	10 364

Tabulka 17 Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů šicího stroje na kůži (vlastní zpracování)

V případě šicího stroje by po dvou letech používání bylo odepsáno rovnoměrným způsobem 33 %, zrychleným způsobem až 52 %. V následujících letech částky zrychlených odpisů klesají, zatímco u rovnoměrných odpisů zůstávají neměnné kromě posledního roku, kdy je odepsána zůstatková hodnota, která je menší než výše ročního odpisu. Opět bych volila metodu zrychlených odpisů.

6.2.4 Osobní automobil Škoda Superb

Automobil Škoda byl pořízen v roce 2013 za cenu 280 596 Kč a zařazen do 2. odpisové skupiny. Pro první rok činí koeficient pro zrychlené odpisování 5 a další roky 6. Osobní automobil byl v roce 2015 technicky zhodnocen a jeho zbytková hodnota narostla o 42 580 Kč. Vzhledem k technickému zhodnocení se změnil i koeficient odpisování, a to na číslo 5. Je tedy nutné v roce 2015 při výpočtu ročního odpisu zvýšit zůstatkovou cenu majetku o provedené technické zhodnocení.

Rok	Postup vý- počtu	Výše ročního zrychleného odpisu	Zůstatková cena	Rovnoměrný odpis
2013	$\frac{280\,596}{5}$	56 120	224 476	30 866
2014	$\frac{2 \times 224\,476}{6 - 1}$	89 791	134 685	62 433
2015	$\frac{2 \times 177\,265}{5}$	70 906	106 359	64 636
2016	$\frac{2 \times 106\,359}{5 - 1}$	53 180	53 179	64 636
2017	$\frac{2 \times 53\,179}{5 - 2}$	35 453	17 726	64 636
2018	$\frac{2 \times 17\,726}{5 - 3}$	17 726	0	35 969

Tabulka 18 Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů automobilu Škoda Superb (vlastní zpracování)

Z tabulky 17 je patrné, že i u osobního automobilu Škoda je výhodnější použít zrychlenou metodu, pokud má společnost v úmyslu v prvních letech odepsat větší část majetku. Po dvou letech odpisování je zrychleným způsobem odepsáno 52 %, zatímco rovnoměrně pouze 33 %. Ani nárůst ceny automobilu o technické zhodnocení v roce 2015 neměl vliv na skutečnost, že se zrychlené odpisování jeví jako výhodnější. I když byl rovnoměrný odpis v roce 2015 vyšší než v roce předešlém, stále je roční výše zrychleného odpisu vyšší.

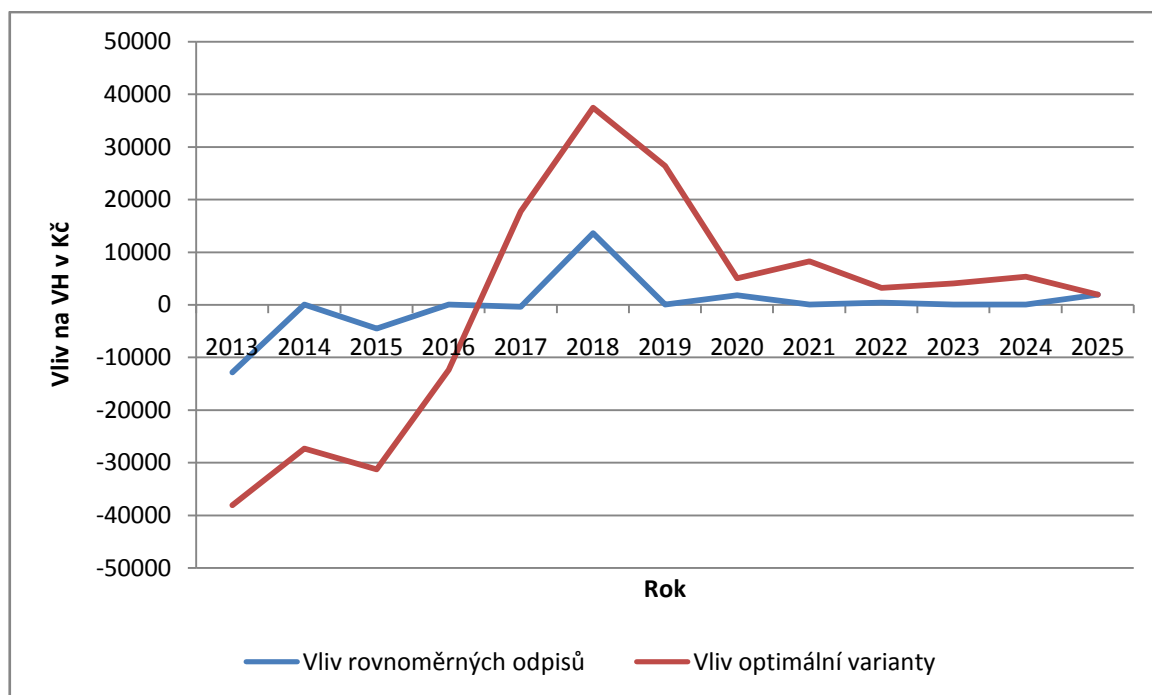
6.3 Ovlivnění výsledku hospodaření optimálními odpisy

V následující tabulce budou porovnávány účetní odpisy uplatněné společností a vhodnější odpisy daňové, tedy u veškerého majetku zrychleným způsobem, jak vyplynulo v předešlé analýze.

Rok	Účetní odpisy celkem	Daňové odpisy celkem	Rozdíl ÚO-DO	Zvýšení/snížení VH
2013	18 011	56 120	-38 109	snížení
2014	62 436	89 791	-27 355	snížení
2015	85 215	116 535	-31 320	snížení
2016	115 032	127 431	-12 399	snížení
2017	149 596	131 869	17 727	zvýšení
2018	140 145	102 724	37 421	zvýšení
2019	90 604	64 256	26 348	zvýšení
2020	18 679	13 675	5 004	zvýšení
2021	16 908	8 702	8 206	zvýšení
2022	6 944	3 732	3 212	zvýšení
2023	6 540	2 488	4 052	zvýšení
2024	6 540	1 244	5 296	zvýšení
2025	1 917	0	1 917	zvýšení

Tabulka 19 Souhrn účetních a optimálních daňových odpisů za celou dobu odpisování (vlastní zpracování)

Z tabulky 19 je zřejmé, že nejvyššího snížení výsledku hospodaření z důvodu komparace odpisů při optimální variantě by dosáhla společnost v prvních 4 letech odpisování majetku, jelikož tato léta byly 3 druhy hmotného majetku ze 4 analyzovaných pořízeny, došlo tedy k nejvyšším částkám zrychlených odpisů. Další roky částky zrychlených odpisů klesaly, tudíž se situace obrátila a došlo ke zvýšení výsledku hospodaření. V posledních letech byl odepisován pouze plynový kotel, jehož účetní odpisy převyšovaly snižující se daňové, zvyšování výsledku hospodaření tedy pokračovalo.

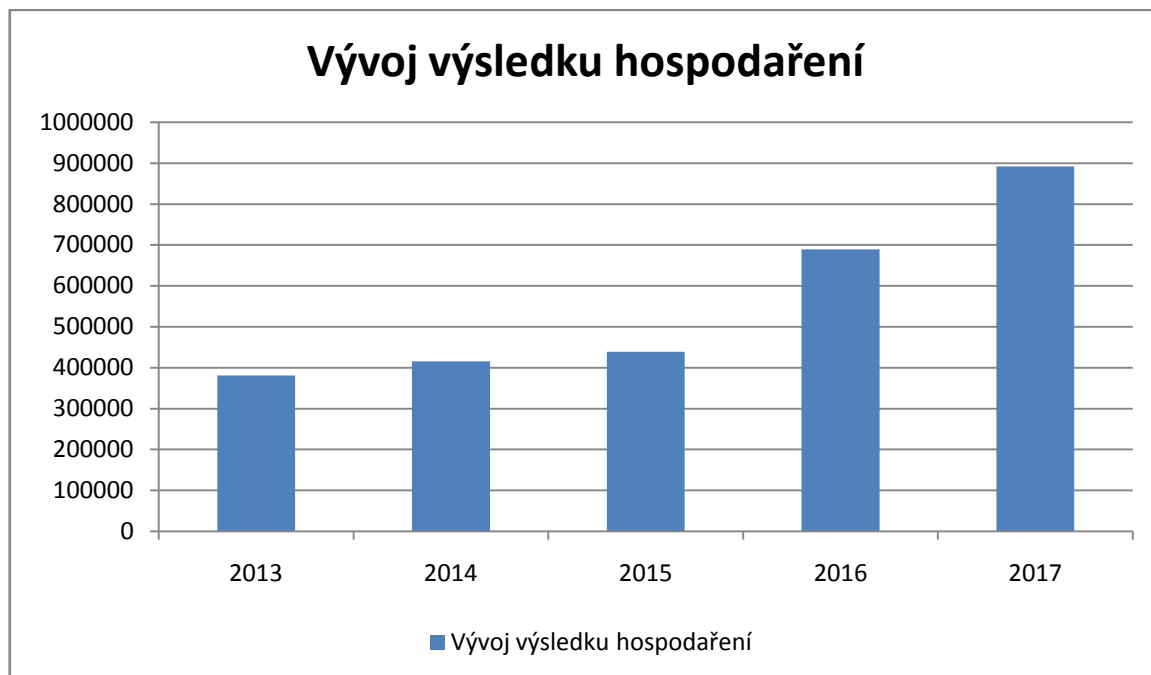


Graf 1 Vliv rovnoměrných a optimálních odpisů na výsledek hospodaření v průběhu celého odpisování (vlastní zpracování)

V grafu 1 je zobrazen vliv rozdílu účetních a daňových odpisů. Jedna křivka znázorňuje vliv na výsledek hospodaření při použití rovnoměrných daňových odpisů a druhá křivka vliv na výsledek hospodaření při aplikaci optimálních odpisů, které jsou u všech druhů majetku zrychlené. Křivka rovnoměrných odpisů nevykazuje v žádném roce zvlášť významné vychýlení, pouze v roce 2018, kdy ke zvýšení výsledku hospodaření dojde v největší míře a naopak v roce 2013, kdy dojde k nejvýznamnějšímu snížení výsledku hospodaření. Obě částky ale dosahují pro podnik nevýznamné částky. Rovnoměrné odpisy nejsou vhodné pro významnější ovlivňování výsledku hospodaření. Křivka vlivu optimální varianty zdůrazňuje rok 2013, ve kterém dochází k největšímu snížení hospodářského výsledku, které se v následujících letech snižuje. Naopak největšího zvýšení výsledku hospodaření dochází v roce 2018, kdy se jedná o téměř stejnou výši, nicméně se jedná o zvýšení. Tato varianta je tedy vhodná, pokud se chce společnost určitou mírou podílet na velikosti výsledku hospodaření.

6.4 Vývoj výsledku hospodaření v posledních letech

V následujícím grafu je zachycen vývoj výsledku hospodaření vybrané společnosti od roku 2013:



Graf 2 Vývoj výsledku hospodaření v letech 2013 – 2017

K roku 2017 je třeba poznamenat odpisování nově pořízené výrobní budovy v Hulíně, která ještě nebyla zařazena do užívání kvůli stanovení pořizovací ceny, jelikož na budově od doby pořízení byly prováděny opravy a je zkoumáno, zda tyto opravy lze zahrnout do pořizovací ceny majetku nebo jednorázově zahrnout do nákladů.

Vzhledem k tomu, že v posledních letech firma snižovala prostřednictvím rovnoměrných odpisů výsledek hospodaření jen malými částkami a v následujících letech následuje zvýšení výsledku hospodaření, u nově pořízené majetku je vzhledem k předpokládanému rostoucímu výsledku hospodaření v roce 2017 výhodnější použít u pořizovaného majetku zrychlené odpisy, které co nejvíce hospodářský výsledek sníží. Pokud by firma uskutečnila plány týkající se rekonstrukce budov v následujících 5 letech, mohla by v těchto letech kompenzovat zvyšující se výsledek hospodaření prostřednictvím odpisů technického zhodnocení budov.

I při použití zrychlených odpisů u všech druhů analyzovaného majetku by bylo zvýšení výsledku hospodaření od roku 2017 kompenzováno odpisem nově pořízené budovy a technického zhodnocení.

7 DOPORUČENÍ PRO VYBRANOU SPOLEČNOST

Ve vnitřní směrnici společnosti je stanoven způsob odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Jako účetní odpisy hmotného majetku byly zvoleny rovnoměrné odpisy s krácením, to znamená, že je využita sazba rovnoměrných daňových odpisů. Výše odpisů se krátí úměrně počtu měsíců, po které byl majetek používán, jelikož se účetní odpisy stanovují s přesností na měsíce. Společnost využívá rovnoměrných daňových odpisů, které se stanovují za celý hospodářský rok. Pro stanovení odpisového plánu je třeba správně zařadit majetek do jedné z odpisových skupin, které stanoví minimální dobu odpisování. Touto dobou se řídí výpočet účetních i daňových odpisů. Nehmotný majetek je odepisován dle počtu měsíců stanovených podle zákona o daních z příjmů, a to účetně i daňově, takže se účetní odpisy shodují s daňovými.

V této části bude stanoveno doporučení v oblasti odpisování dlouhodobého majetku. Analýza byla provedena na majetku v letech 2013 – 2025. Týkala se nehmotného majetku, a to softwaru pro grafickou úpravu výrobků, a hmotného majetku, konkrétně osobního automobilu Dacia Dokker, plynového kotle Dakon, šicího stroje na kůži a osobního automobilu Škoda Superb.

První analyzovaný hmotný majetek byl osobní automobil Dacia Dokker, který byl pořízen na začátku roku 2015 a zařazen do 2. odpisové skupiny s minimální dobou odpisování 5 let. Při účetním odepisování majetek přesáhl do 6. roku. Při použití rovnoměrných daňových odpisů došlo k výraznějšímu snížení výsledku hospodaření pouze v roce 2015, v dalších letech se jednalo o nevýznamné korunové částky zvyšující hospodářský výsledek. V roce 2020 se jednalo naopak o největší zvýšení. Při porovnání s optimální variantou, tedy zrychlenými odpisy, bylo po třech letech odpisování odepsáno rovnoměrně 55,5 %, zrychleně 76 %. Doporučila bych metodu zrychlenou, byť jen z důvodu největšího morálního zastarání automobilu v prvním roce.

Dále byl analyzován plynový kotel Dakon pořízený v srpnu 2015, který byl zařazen do 3. odpisové skupiny s minimální dobou odpisování 10 let. I tento majetek s účetními odpisy ovlivnil výsledek hospodaření v 11. roce. S aplikací rovnoměrných odpisů byl výsledek hospodaření snížen výrazněji pouze v roce 2015, v dalších letech byl zvyšován o nevýznamné částky a v roce posledním bylo zvýšení nejvyšší. Optimální varianta, tedy opět se zrychlenými odpisy, umožňuje odepsat po 5 letech 70 %, zatímco rovnoměrným způsobem

je odepsáno pouze 47,5 %. Vzhledem k vysokému procentu odpisu bych zvolila zrychlený způsob odepisování.

Třetí položkou analýzy byl šicí stroj na kůži TEXI HD FORTE – B UF PREMIUM EX pořízený v únoru 2017 a zařazený do 2. odpisové skupiny s minimální dobou odpisování 5 let. Účetní odpisy byly uplatněny i v 6. roce. Při uplatnění rovnoměrných odpisů nedocházelo k významnému ovlivnění výsledku hospodaření. Za výhodnější variantu považuji metodu zrychlených odpisů, jelikož po 2 letech odpisování bylo rovnoměrně odepsáno pouze 33 %, ale zrychleně 52 %. Vzhledem k tomu, že společnost již nemá možnost změnit odpisový plán daňových odpisů již odepisovaného majetku a v roce 2017 nedochází k výraznému ovlivnění výsledku hospodaření, navrhovala bych zrychlenou metodu, aby mohla společnost výsledek hospodaření co nejvíce ovlivnit.

Posledním analyzovaným majetkem byl osobní automobil Škoda Superb pořízený v červnu 2013 a zařazený do 2. odpisové skupiny s minimální dobou odpisování 5 let. Na majetku bylo v květnu 2015 provedeno technické zhodnocení, a to z důvodu používání automobilu na delší služební cesty a tedy i zvýšení komfortu při jízdě. Byla nainstalována klimatizace s dalším drobným vybavením. Při použití rovnoměrných odpisů došlo k nejvýznamnějšímu snížení v roce 2013 a dále méně významnému snížení v roce 2015. V ostatním letech došlo k nepatrnému zvýšení výsledku hospodaření a v roce posledním pak zvýšení bylo podstatně vyšší. Při srovnání se zrychlenými odpisy bylo zjištěno, že po 2 letech bylo rovnoměrně odepsáno 33 % a zrychleně 52 %. Také doporučuji zrychlenou metodu, protože automobil je v prvních letech výrazně morálně opotřebován.

Společnost bych doporučila se zaměřit na obsah vnitřních směrnic týkajících se odpisování dlouhodobého majetku. Účetní odepisování u osobních automobilů, kdy je majetek odepsán po 5 letech stejně jako daňově, shledávám jako vhodný způsob. Naopak u šicího stroje či plynového kotle je předpoklad používání majetku delší než je stanovena minimální doba odpisování dle ZDP. Proto bych navrhovala přepracovat tuto část týkající se účetních odpisů. Co se týká daňových odpisů, pokud společnost nemá v úmyslu ovlivňovat výsledek hospodaření v jednotlivých letech, může být rovnoměrné odpisování vhodnou metodou. Pokud by se ale chtěla podílet na co největším snížení výsledku hospodaření v prvních letech a existoval by předpoklad, že v budoucnu bude investováno do dalšího dlouhodobého majetku, doporučila bych metodu zrychlenou.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo zanalyzovat účetní a daňové odpisy dlouhodobého majetku a jejich vliv na výsledek hospodaření ve vybrané společnosti. Analýza byla provedena na základě vnitřní směrnice společnosti a informací z účetnictví. Na konci analýzy byl vybrán a doporučen optimální postup odpisování majetku.

Bakalářská práce byla rozdělena na dvě části, a to část teoretickou a praktickou. V teoretické části byla na základě literární rešerše rozebrána problematika dlouhodobého majetku z účetního a daňového hlediska, jeho oceňování, odpisování a vliv na výsledek hospodaření.

V praktické části bylo nejdříve seznámení se s vybranou společností a informace týkající se oceňování a odepisování dlouhodobého majetku. Následně byla provedena analýza účetních a daňových odpisů. U nehmotného majetku se jednalo o software CorelDRAW Graphics 3v1, u hmotného majetku o osobní automobil Dacia Dokker, plynový kotel Dakon, šicí stroj na kůži a osobní automobil Škoda Superb. U tohoto majetku byly vypočítány účetní odpisy s přesností na měsíce a následně roční odpisy a daňové odpisy roční. Roční odpisy byly porovnány a následně bylo provedeno zhodnocení vlivu rozdílu na výsledek hospodaření. Dále bylo provedeno srovnání rovnoměrných a daňových odpisů a stanovení optimální varianty pro daňové odpisování majetku, kdy se výhodnější jeví odpisování zrychlené, pokud by společnost chtěla v prvních letech používání odepsat co nejvýznamnější částku.

Společnosti bych doporučila přepracovat interní předpisy týkající se odpisování dlouhodobého majetku, aby bylo k jednotlivému majetku nahlíženo individuálně a stanovily se co nejpřesnější účetní odpisy z pohledu dodržení zásady poctivého a věrného zobrazení účetnictví. Dále pokud by společnost chtěla větší mírou ovlivňovat výši výsledku hospodaření na konci účetního období, mohla by tak učinit právě prostřednictvím stanovení vhodnější odpisové varianty.

Tato bakalářská práce pro mne byla velkým přínosem, jelikož jsem si prohloubila znalosti v oblasti dlouhodobého majetku a jeho odpisování a mohla aplikovat mnou dosud známé informace. Věřím, že bude přínosem i pro vybranou společnost, která by mohla některé poznatky aplikovat v dalších letech.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BOKŠOVÁ, Jiřina, 2013. *Účetní výkazy pod lupou*. I., Základy účetního výkaznictví. Praha: Linde Praha, 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2.

BŘEZINOVÁ, Hana, 2016. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy) : komentář*. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 486 s. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-064-7.

FLOOD, Joanne M, 2013. *Wiley GAAP 2013: interpretation and application of generally accepted accounting principles*. Hoboken, N.J.: Wiley, 1321 s. ISBN 978-1-118-27725-6.

HINKE, Jana, Dana BÁRKOVÁ a Zdeněk HRUŠKA, 2016. *Účetnictví 2: pokročilé aplikace*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada, 232 s. ISBN 978-80-247-4281-6.

JANOUSHKOVÁ, Jana, 2007. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada, 85 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-1852-1

KOCH, Jiří. *Účetní závěrka podnikatelů za rok 2015*. Český Těšín: PORADCE, 2015, 192 s. ISBN 978-80-735-366-8.

KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL, 2015. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 2. vyd. Praha: VOX, 344 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-87480-33-5.

KOVANICOVÁ, Dana, 2012. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Vyd. XX., aktualizované. Praha: Polygon, 440 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

LANDA, Martin, 2008a. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Ostrava: Key Publishing, 324 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87071-85-4.

LANDA, Martin, 2008b. *Základy účetnictví*. Ostrava: Key Publishing, 254 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87071-86-1.

MARKOVÁ, Hana, 2017. *Daňové zákony: Úplná znění platná k 1. 1. 2017*. 26. vyd. Praha: Grada, 288 s. ISBN 978-80-271-0451-2.

MERITUM, 2016. *Účetnictví podnikatelů 2016*. 13. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 544 s. ISBN 978-80-7552-050-0.

MRKOSOVÁ, Jitka, 2016. *Účetnictví 2016: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika, 301 s. Daně a účetnictví. ISBN 978-80-266-0885-1.

PASEKOVÁ, Marie, 2008. *Finanční účetnictví: studijní pomůcka pro distanční studium*. Vyd. 2., upr. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 274 s. ISBN 978-80-7318-735-4.

PILAŘOVÁ, Ivana a Jana PILÁTOVÁ, 2014. *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2014*. Sedmé přepracované vydání. Praha: 1. VOX, 208 s. ISBN 978-80-87480-27-4.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK, 2017. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 1997. ISBN 978-80-7554-063-8.

RANDÁKOVÁ, Monika, Jiřina BOKŠOVÁ a Jiří STROUHAL, 2015. *Finanční účetnictví v České republice*. Praha: Oeconomica, 227 s. ISBN 978-80-245-2076-6.

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2016. *Základy finančního účetnictví*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 191 s. ISBN 978-80-7380-612-5.

SKÁLOVÁ, Jana a kolektiv, 2017. *Podvojně účetnictví 2017*. Dvacáté třetí vydání. Praha: Grada, 192 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-271-0423-9.

STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*, 2011. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 304 s. Téma. ISBN 978-80-7357-692-9.

STROUHAL, Jiří, Renata ŽIDLICKÁ a Zdenka CARDOVÁ, 2014. *Účetnictví: velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks, 488 s. ISBN 978-80-265-0154-1.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2013. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: Grada, 264 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4702-6.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 284 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0048-4.

VALOUCH, Petr, 2012. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vydání. Praha: Grada, 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.

SEZNAM INTERNETOVÝCH ZDROJŮ

Odložená daň v praxi - Daňový portál profesionálů a daňových poradců. *Www.danarionline.cz* [online]. 2013 [cit. 2017-03-28]. Dostupné z :

http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41725v52681-odlozena-dan-v-praxi/?search_query=

Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku - Daňový portál profesionálů a daňových poradců. In: *www.danarionline.cz* [online]. 2007 [cit. 2017-03-08]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2342v3099-technicke-zhodnoceni-a-opravy-dlouhodobeho-majetku/>

Technické zhodnocení od roku 2014. In: *www.portal.pohoda.cz* [online]. 2014 [cit. 2017-03-08]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/technicke-zhodnoceni-od-roku-2014/>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

Aj.	A jiné
CP	Cenný papír
DO	Daňový odpis
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DZC	Daňová zůstatková cena
Např.	Například
Tj.	To je
TZ	Technické zhodnocení
Tzn.	To znamená
ÚO	Účetní odpis
ÚJ	Účetní jednotka
ÚZC	Účetní zůstatková cena
VC	Vstupní cena
VH	Výsledek hospodaření
VyZÚ	Vyhláška k zákonu o účetnictví
ZVC	Zvýšená vstupní cena
ZDP	Zákon o dani z příjmů
ZoÚ	Zákon o účetnictví

SEZNAM GRAFŮ

<i>Graf 1 Vliv rovnoměrných a optimálních odpisů na výsledek hospodaření v průběhu celého odpisování (vlastní zpracování)</i>	<i>57</i>
<i>Graf 2 Vývoj výsledku hospodaření v letech 2013 – 2017</i>	<i>58</i>

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 Organizační struktura vybrané společnosti (vnitřní směrnice)</i>	35
---	----

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1 Doba odpisování dle § 30</i>	23
<i>Tabulka 2 Maximální roční odpisové sazby dle § 31 ZDP (Marková, 2017, str. 44)</i>	24
<i>Tabulka 3 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 20 % (Marková, 2017, str. 44)</i>	25
<i>Tabulka 4 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 15 % (Marková, 2017, str. 44)</i>	25
<i>Tabulka 5 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % (Marková, 2017, str. 44)</i>	25
<i>Tabulka 6 Koeficienty pro zrychlené odpisování dle § 32 odst. 1 ZDP (Marková, 2017, str. 45)</i>	26
<i>Tabulka 7 Porovnání účetních a daňových odpisů osobního automobilu Dacia Dokker (vlastní zpracování)</i>	40
<i>Tabulka 8 Porovnání účetních a daňových odpisů plynového kotle Dakon (vlastní zpracování)</i>	42
<i>Tabulka 9 Porovnání účetních a daňových odpisů šicího stroje (vlastní zpracování)</i>	44
<i>Tabulka 10 Porovnání účetních a daňových odpisů automobilu Škoda (vlastní zpracování)</i>	46
<i>Tabulka 11 Srovnání účetních a daňových odpisů grafického programu CorelDRAW (vlastní zpracování)</i>	48
<i>Tabulka 12 Výše účetních odpisů a účtovací předpisy za rok 2017 (vlastní zpracování)</i>	49
<i>Tabulka 13 Výše daňových odpisů za rok 2017 (vlastní zpracování)</i>	50
<i>Tabulka 14 Souhrn odpisů analyzovaného majetku za celou dobu odpisování (vlastní zpracování)</i>	51
<i>Tabulka 15 Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů automobilu Dacia (vlastní zpracování)</i>	52
<i>Tabulka 16 Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů plynového kotle Dakon (vlastní zpracování)</i>	53
<i>Tabulka 17 Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů šicího stroje na kůži (vlastní zpracování)</i>	54
<i>Tabulka 18 Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů automobilu Škoda Superb (vlastní zpracování)</i>	55

*Tabulka 19 Souhrn účetních a optimálních daňových odpisů za celou dobu
odpisování (vlastní zpracování) 56*

SEZNAM PŘÍLOH

- PŘÍLOHA P 1 Odpisový plán osobního automobilu Dacia Dokker 5Z4 5357
- PŘÍLOHA P 2 Odpisový plán plynového kotle Dakon
- PŘÍLOHA P 3 Odpisový plán šicího stroje TEXI HD FORTE
- PŘÍLOHA P 4 Odpisový plán osobního automobilu Škoda Superb 2Z4 5561

PŘÍLOHA P 1 – ODPISOVÝ PLÁN OSOBNÍHO AUTOMOBILU

DACIA DOKKER 5Z4 5357

Ročník: 2015

Strana: 1

Zpracováno: 16.3.2017

7:33

Inv. číslo: **2015001**

ODPISOVÝ PLÁN

Název: Osobní automobil Dacia 5Z4 5357

Pořizovací cena účetní: 197 040 Kč

Pořizovací cena daňová: 197 040 Kč

SKP:

CZ-CPA:

Cena celkem:

účetní: **197 040 Kč**

daňová: **197 040 Kč**

Akt. typ účetního odpisování: D 11,0%

Akt. typ daňového odpisování: L 11,0%

Oprávký před založením karty:

účetní: 0 Kč

daňové: 0 Kč

Odpisová skupina: 2 odpis na 5 let

Typ zaúčtování: B Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Umístění: 0

Středisko: 0

Datum výroby: Datum zařazení: 14.1.2015 Datum 1.úč.odpisu: 28.2.2015

Datum pořízení: 14.1.2015 Datum vyřazení: Datum 1.daň.odpisu: 31.12.2015

Rok	Měsíc	Daňový odpis	Daňový zůstatek	Účetní odpis	Účetní zůstatek
2015	Sumarizace	21675	175365	19877	177163
2016	Sumarizace	43842	131523	43848	133315
2017	Sumarizace	43842	87681	43848	89467
2018	Sumarizace	43842	43839	43848	45619
2019	Sumarizace	43839	0	43848	1771
2020	Sumarizace	0	0	1771	0

PŘÍLOHA P 2 – ODPISOVÝ PLÁN PLYNOVÉHO KOTLE DAKON

Ročník: 2015

Strana: 1

Zpracováno: 16.3.2017

7:35

Inv. číslo: **2015003**

ODPISOVÝ PLÁN

Název: Plynový kotel Dakon

SKP:

CZ-CPA:

Pořizovací cena účetní: 62 207 Kč

Pořizovací cena daňová: 62 207 Kč

Akt. typ účetního odpisování: D 5,5%

Akt. typ daňového odpisování: L 5,5%

Cena celkem:

účetní: **62 207 Kč**

daňová: **62 207 Kč**

Oprávký před založením karty:

účetní: 0 Kč

daňové: 0 Kč

Odpisová skupina: 3 odpis na 10 let

Typ zaúčtování: B Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Umístění: 0

Středisko: 0

Datum výroby: Datum zařazení: 13.8.2015 Datum 1.úč.odpisu: 31.8.2015

Datum pořízení: 13.8.2015 Datum vyřazení: Datum 1.daň.odpisu: 31.12.2015

Rok	Měsíc	Daňový odpis	Daňový zůstatek	Účetní odpis	Účetní zůstatek
2015	Sumarizace	3422	58785	1430	60777
2016	Sumarizace	6532	52253	6540	54237
2017	Sumarizace	6532	45721	6540	47697
2018	Sumarizace	6532	39189	6540	41157
2019	Sumarizace	6532	32657	6540	34617
2020	Sumarizace	6532	26125	6540	28077
2021	Sumarizace	6532	19593	6540	21537
2022	Sumarizace	6532	13061	6540	14997
2023	Sumarizace	6532	6529	6540	8457
2024	Sumarizace	6529	0	6540	1917
2025	Sumarizace	0	0	1917	0

PŘÍLOHA P 3 – ODPISOVÝ PLÁN ŠICÍHO STROJE TEXI HD FORTE

Ročník: 2017

Strana: 1

Zpracováno: 16.3.2017

7:35

Inv. číslo: **2017001**

ODPISOVÝ PLÁN

Název: Šicí stroj TEXI HD FORTE - B UF PREMIUM EX

SKP:

CZ-CPA:

Pořizovací cena účetní: 46 584 Kč

Pořizovací cena daňová: 46 584 Kč

Akt. typ účetního odpisování: D 11%

Akt. typ daňového odpisování: L 11%

Cena celkem:

účetní: **46 584 Kč**

daňová: **46 584 Kč**

Oprávký před založením karty:

účetní: 0 Kč

daňové: 0 Kč

Odpisová skupina: 2 odpis na 5 let

Typ zaúčtování: B Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Umístění: 0

Středisko: 0

Datum výroby: Datum zařazení: 28.2.2017 Datum 1.úč.odpisu: 28.2.2017

Datum pořízení: 28.2.2017 Datum vyřazení: Datum 1.daň.odpisu: 31.12.2017

Rok	Měsíc	Daňový odpis	Daňový zůstatek	Účetní odpis	Účetní zůstatek
2017	Sumarizace	5125	41459	4708	41876
2018	Sumarizace	10365	31094	10368	31508
2019	Sumarizace	10365	20729	10368	21140
2020	Sumarizace	10365	10364	10368	10722
2021	Sumarizace	10364	0	10368	404
2022	Sumarizace	0	0	404	0

PŘÍLOHA P 4 – ODPISOVÝ PLÁN OSOBNÍHO AUTOMOBILU ŠKODA SUPERB 2Z4 5561

Ročník: 2013

Strana: 1

Zpracováno 16.3.2017

7:37

Inv. číslo: **2013002**

ODPISOVÝ PLÁN

Název: Osobní automobil Škoda Superb 2Z4 5561

Pořizovací cena účetní: 280 596 Kč

Pořizovací cena daňová: 280 596 Kč

SKP:

CZ-CPA:

Cena celkem:

účetní: **323 176 Kč**

daňová: **323 176 Kč**

Akt. typ účetního odpisování: D 11%

Akt. typ daňového odpisování: L 11%

Oprávky před založením karty:

účetní: 0 Kč

daňové: 0 Kč

Odpisová skupina: 2 odpis na 5 let

Typ zaúčtování: B Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Umístění: 0

Středisko: 0

Datum výroby: Datum zařazení: 13.6.2013 Datum 1.úč.odpisu: 30.6.2013

Datum pořízení: 13.6.2013 Datum vyřazení: Datum 1.daň.odpisu: 31.12.2013

Rok	Měsíc	Daňový odpis	Daňový zůstatek	Účetní odpis	Účetní zůstatek
2013	Sumarizace	30866	249730	18011	262585
2014	Sumarizace	62433	187297	62436	200149
2015	Sumarizace	64636	165241	63908	178821
2016	Sumarizace	64636	100605	64644	114177
2017	Sumarizace	64636	35969	64644	49533
2018	Sumarizace	35969	0	49533	0