

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2010

Bc. Dagmar Valdmanová

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Vliv odpisování dlouhodobého majetku
na výsledek hospodaření – analýza českých
účetních předpisů a IFRS**

Vedoucí diplomové práce

Ing. Zita Drábková

Autor

Bc. Dagmar Valdmanová

2010

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí
Akademický rok: 2008/2009

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Dagmar VALDMANOVÁ**

Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**

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

Název tématu: **Vliv odpisování dlouhodobého majetku na výsledek hospodaření - analýza českých účetních předpisů a IFRS.**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Analyzovat vliv zvoleného způsobu odepisování na výsledek hospodaření podniku, porovnat metodiky odepisování dle českých účetních předpisů a IFRS.

1. Úvod
2. Metodika
3. Teoretická část:
 - Charakteristika a členění dlouhodobého majetku
 - Metodika odepisování dlouhodobého majetku v podmínkách ČR
 - Ovlivnění výsledku hospodaření volbou způsobu odpisu
 - Srovnání s postupy dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví
4. Praktická část:
 - Konkrétní odpisový plán vybraného dlouhodobého majetku
 - Zhodnocení odpisového plánu, výhody a nevýhody
5. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50 - 60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M.R.: IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [principy, metodologie, interpretace]. 1.vyd. Praha: VOX, 2005, ISBN 80-86324-44-3

PELC, V. Odpisy 2004. 6.vyd. Praha: Grada Publishing, 2004. ISBN 80-247-0750-0

PROCHÁZKOVÁ, D. Odpisy hmotného, nehmotného a jiného majetku. 6.vyd. Ostrava: Mirago, 1996, ISBN 80-85922-21-5

RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2006: zákon o účetnictví. 6.vyd. Olomouc: Anag, 2006. ISBN 80-7263-313-9

ŘEHÁK, J., SEDLÁKOVÁ, E., STARÝ, K. Odpisy: význam odpisů, daňové odpisy, účetní odpisy. 1.vyd. Praha: Vydavatelství Poradce, 1998

Zákon o dani z příjmů č. 586/1992 Sb.

Zákon o účetnictví č. 593/1991 Sb.

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Zita Drábková

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce:

9. března 2009

Termín odevzdání diplomové práce:

30. dubna 2010



prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice



prof. Ing. František Stejskal, CSc., Dr.h.c.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 9. března 2009

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

České Budějovice 23. 8. 2010

podpis

Poděkování

Děkuji vedoucí diplomové práce, Ing. Zitě Drábkové, za odborné vedení, praktické rady a připomínky při zpracování této práce. Současně děkuji vedení podniku, DOPLA PAP a. s., za poskytnuté informace.

ABSTRACT

This thesis is focused on the problems of book depreciation and tax depreciation and their influence on the trading income. The aim is to carry out the analysis of tax depreciation and book depreciation, find out the possibilities of tax savings and evaluate the influence of tax depreciation and book depreciation on the trading income.

The differences in reporting on the long-term assets according to the International Financial Reporting Standards as well as Czech legislation depend considerably on the selection of accounting methods made individually by each accounting entity.

The theoretical part defines long-term assets, their acquisition, evaluation, book depreciation and tax depreciation, as well as income tax assessment base calculation procedure information about deferred taxed.

The practical part characterizes a particular company. Five possible variants of depreciation were applied to the selected type of assets of the company. The accounting entity is obliged to account deferred tax. Consequently the influence of the amount of tax depreciation and book depreciations on the accounting the deferred tax has been demonstrated.

Key words: long-term assets, methods of depreciation, trading income, Czech accounting legislative, International Financial Reporting Standards

ABSTRAKT

Tato diplomová práce je zaměřena na problémy účetních a daňových odpisů a jejich vliv na výsledek hospodaření. Cílem je provést analýzu daňových a účetních odpisů, zjistit možnosti daňových úspor a zhodnotit vliv daňových a účetních odpisů na výsledek hospodaření.

Rozdíly při vykazování dlouhodobého majetku dle mezinárodních pravidel i dle českých právních norem závisí ve velké míře na výběru účetních metod každou účetní jednotkou.

Teoretická část definuje dlouhodobý majetek, jeho pořízení, ocenění, účetní a daňové odpisy, dále postup pro výpočet základu daně z příjmů a informace o odložené dani.

Praktická část charakterizuje konkrétní společnost. Na vybraný druh majetku společnosti bylo aplikováno pět možných variant odpisování. Účetní jednotka je povinna účtovat o odložené dani. Důsledkem toho byl demonstrován vliv jednotlivých daňových a účetních odpisů na odloženou daň.

Klíčová slova: dlouhodobý majetek, metody odpisování, výsledek hospodaření, české účetní předpisy, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

OBSAH

1 ÚVOD.....	5
2 DLOUHODOBÝ MAJETEK.....	7
2.1 VYMEZENÍ MAJETKU.....	7
2.1.1 DLOUHODOBÝ MAJETEK Z ÚČETNÍHO HLEDISKA.....	7
2.1.1.1 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK.....	8
2.1.1.2 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK.....	8
2.1.2 DLOUHODOBÝ MAJETEK Z DAŇOVÉHO HLEDISKA.....	9
2.1.2.1 HMOTNÝ MAJETEK.....	9
2.1.2.2 NEHMOTNÝ MAJETEK.....	9
2.2 OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	10
2.2.1 OCEŇOVÁNÍ Z ÚČETNÍHO HLEDISKA.....	10
2.2.2 OCEŇOVÁNÍ Z DAŇOVÉHO HLEDISKA.....	10
3 ODPISOVÁNÍ.....	12
3.1 SUBJEKT ODPISOVÁNÍ.....	12
3.1.1 VLASTNÍK.....	12
3.1.2 SPOLUVLASTNÍK.....	12
3.1.3 NÁJEMCE.....	12
3.2 ŘAZENÍ MAJETKU DO ODPISOVÝCH SKUPIN.....	13
3.2.1 ZATŘÍDĚNÍ HMOTNÉHO MAJETKU.....	13
3.2.2 ZMĚNA ODPISOVÉ SKUPINY.....	14
3.3 ODPIS JAKO DAŇOVÝ VÝDAJ.....	14
3.4 ZAHÁJENÍ, PŘERUŠENÍ A POKRAČOVÁNÍ V ODPISOVÁNÍ.....	14
3.4.1 ZAHÁJENÍ ODPISOVÁNÍ.....	14
3.4.2 PŘERUŠENÍ ODPISOVÁNÍ.....	15
3.4.3 POKRAČOVÁNÍ V ODPISOVÁNÍ.....	15
4 ÚČETNÍ ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	16
4.1 ODPISOVANÝ A NEODPISOVANÝ DLOUHODOBÝ MAJETEK.....	16
4.2 POSTUPY ÚČETNÍHO ODPISOVÁNÍ.....	17
4.2.1 ČASOVÁ METODA ÚČETNÍHO ODPISOVÁNÍ.....	17
4.2.1.1 ROVNOMĚRNÉ ÚČETNÍ ODPISY.....	18

4.2.1.2 ZRYCHLENÉ (DEGRESIVNÍ) ÚČETNÍ ODPISY	18
4.2.1.3 ZPOMALENÉ (PROGRESIVNÍ) ÚČETNÍ ODPISY	18
4.2.2 VÝKONOVÁ METODA ODPISOVÁNÍ	19
4.3 JEDNORÁZOVÉ ODPISY ZŮSTATKOVÉ CENY A VYŘAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU Z ÚČETNÍ EVIDENCE	19
4.4 ÚČTOVÁNÍ ODPISŮ	20
5 DAŇOVÉ ODPISY NEHMOTNÉHO A HMOTNÉHO MAJETKU	22
5.1 ODPISOVANÝ A NEODPISOVANÝ MAJETEK Z DAŇOVÉHO HLEDISKA.	22
5.2 VOLBA ZPŮSOBU ODPISOVÁNÍ	22
5.2.1 ROVNOMĚRNÉ ODPISOVÁNÍ	23
5.2.2 ZRYCHLENÉ ODPISOVÁNÍ.....	24
5.3 ODPIS POLOVINY ROČNÍHO ODPISU	25
5.4 DAŇOVÉ ODPISY NEHMOTNÉHO MAJETKU	26
6 OVLIVNĚNÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ VOLBOU ZPŮSOBU ODPISOVÁNÍ	27
6.1 VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	27
6.2 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	27
6.2.1 SPLATNÁ DAŇ	27
6.2.2 ODLOŽENÁ DAŇ.....	28
6.2.3 ZÁKLAD DANĚ	29
7 SROVNÁNÍ S POSTUPY DLE IFRS.....	30
7.1 DLOUHODOBÁ AKTIVA	30
7.2 VYMEZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	31
7.2.1 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK	31
7.2.2 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK.....	31
7.3 OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	32
7.3.1 OCEŇOVÁNÍ POZEMKŮ, BUDOV A ZAŘÍZENÍ	32
7.3.1.1 VÝCHOZÍ OCENĚNÍ.....	32
7.3.1.2 NÁSLEDNÉ VÝDAJE.....	32
7.3.1.3 OCENĚNÍ NAVAZUJÍCÍ NA VÝCHOZÍ UZNÁNÍ.....	33

7.3.2 OCEŇOVÁNÍ NEHMOTNÝCH AKTIV	34
7.3.2.1 OCEŇOVÁNÍ PO PRVOTNÍM UZNÁNÍ	35
7.4 ODEPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	36
7.4.1 ODEPISOVÁNÍ POZEMKŮ, BUDOV A ZAŘÍZENÍ	36
7.4.1.1 ODPISOVÉ METODY	37
7.4.2 ODEPISOVÁNÍ NEHMOTNÝCH AKTIV	39
7.4.2.1 NEHMOTNÁ AKTIVA S KONEČNOU DOBOU ŽIVOTNOSTI	39
7.4.2.2 NEHMOTNÁ AKTIVA S NEURČITELNOU DOBOU	
ŽIVOTNOSTI.....	40
7.5 SHRnutí ROZDÍLŮ MEZI ČESKOU ÚČETNÍ LEGISLATIVOU A IFRS....	40
8 METODIKA	42
9 CHARAKTERISTIKA PODNIKU	43
9.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI.....	43
9.2 PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ.....	43
9.3 EKONOMICKÉ ÚDAJE.....	44
9.4 MAJETEK SPOLEČNOSTI.....	45
9.5 ÚČETNÍ METODY A ZÁSADY SPOLEČNOSTI.....	45
9.5.1 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ A NEHMOTNÝ MAJETEK	45
9.5.2 ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU	46
9.5.3 ODLOŽENÁ DAŇ.....	47
10 ODPISY DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU – STROJNÍ ZAŘÍZENÍ	
ILLIG	48
10.1 DAŇOVÉ ODPISY ILLIGU	48
10.2 ÚČETNÍ ODPISY ILLIGU	50
10.2.1 ODPISY DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ	50
10.2.2 ODPISY DLE IFRS	52
10.2.2.1 MODEL POŘIZOVACÍ CENY	53
10.2.2.2 MODEL PŘECENĚNÍ	55
10.2.3 SROVNÁNÍ ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ A IFRS	58
10.3 ZHODNOCENÍ POUŽITÝCH METOD	61
10.4 POSOUZENÍ VLIVU ODPISŮ NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	62
10.5 VÝPOČET ODLOŽENÉ DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	63

11 ODPISY DLOUHODOBÉHO HDMOTNÉHO MAJETKU – KOTEL VIADRUS... 65	65
11.1 DAŇOVÉ ODPISY KOTLE VIADRUS	65
11.2 ÚČETNÍ ODPISY KOTLE VIADRUS	67
11.2.1 ODPISY DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ	67
11.2.2 ODPISY DLE IFRS	70
11.2.3 SROVNÁNÍ ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ A IFRS	74
11.3 POSOUZENÍ VLIVU ODPISŮ NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	76
11.4 VÝPOČET ODLOŽENÉ DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	78
12 ODPISY DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU.....	80
12.1 DAŇOVÉ ODPISY PROGRAMU:	80
12.2 ÚČETNÍ ODPISY PROGRAMU.....	81
12.2.1 ODPISY DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ	81
12.2.2 ODPISY DLE IFRS	83
12.3 SROVNÁNÍ A ZHODNOCENÍ METOD	85
12.4 POSOUZENÍ VLIVU ODPISŮ NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	86
12.5 VÝPOČET ODLOŽENÉ DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	87
13 ZÁVĚR.....	88
SEZNAM TABULEK	93
SEZNAM GRAFŮ A OBRÁZKŮ	94
PŘÍLOHY	95

1 ÚVOD

Majetek vložený do podnikání lze rozdělit na dvě velké skupiny. První skupinu tvoří majetek krátkodobý, který je charakteristický tím, že jeho spotřeba probíhá jednorázově přímo do nákladů. V případě druhé skupiny, kterou tvoří majetek dlouhodobý, je nutno si uvědomit, že jeho spotřeba musí být rozdělena do více období. Dlouhodobý majetek se nespotebovává jednorázově, ale postupně se opotřebovává. Toto opotřebení dlouhodobého majetku je vyjádřeno pomocí odpisů. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se odpisuje nepřímým způsobem pomocí oprávek na základě odpisového plánu, který si podnik stanoví pro jednotlivý dlouhodobý majetek.

Cílem diplomové práce je analýza účetních a daňových odpisů a zjištění jejich vlivu na výsledek hospodaření podniku. A dále porovnat metodiky odpisování dlouhodobé hmotného a nehmotného majetku dle českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Odpisový systém dle českých účetních předpisů, který je založený na existenci dvou druhů odpisů, odpisů účetních a daňových, existuje v České republice od roku 1993. V souvislosti s odpisováním majetku je potřeba vyzdvihnout význam a funkce odpisů, které plní v ekonomických procesech. Odpisy hrají velkou roli pro všechny podnikatelské subjekty, ať už se jedná o drobného podnikatele či o větší podnik, ale mají velký význam i pro stát. Odpisy totiž dopadají až do rozpočtové politiky státu, neboť výše daňových odpisů ovlivňuje výši výsledku hospodaření a následně i výši daně z příjmů fyzických a právnických osob, kterou podnikatelé odvádějí do státního rozpočtu.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, které nejsou obecně platnou právní normou, upravují sestavování a prezentaci finančních výkazů účetní závěrky pomocí souboru standardů. Cílem standardů je dosažení vysoké míry srovnatelnosti a transparentnosti účetních závěrek v celosvětovém rozsahu. Od ledna 2005 jsou společnosti, které jsou kotované na veřejně obchodované burze Evropské unie, povinny vykazovat své konsolidované účetní výkazy v souladu se standardy IAS/IFRS.

Vzhledem k tomu, že oba systémy jsou založeny na jiných prioritách a zásadách, existuje řada rozdílů, a to jak v koncepčních, tak i ve specifických attributech.

Mezi faktory ovlivňující stávající rozdíly je například rozdíl v tom, že české účetní předpisy jsou založeny na pravidlech, zatímco IFRS jsou založeny spíše na principech.

V teoretické části diplomové práce je vyložena charakteristika a oceňování dlouhodobého majetku. Dále je popsán význam odpisování a podrobně zobrazeny účetní a daňové odpisování a objasnění rozdílů mezi těmito dvěma způsoby odpisů. Konec přehledu věnující se českým účetním předpisům je zakončen zohledněním vlivu odpisování dlouhodobého majetku na výsledek hospodaření. Závěr teoretické části je pak věnován Mezinárodním standardům účetního výkaznictví, a to zejména standardům IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 – Nehmotná aktiva. Teoretická část je zakončena rozdíly mezi českými účetními předpisy a IFRS.

Praktická část diplomové práce je rozdělena do čtyř kapitol, přičemž první kapitola se týká obecných informací o dané společnosti. V mém případě se jedná o společnost DOPLA PAP a. s., která je výrobního zaměření. Další tři kapitoly jsou věnovány dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku. V těchto kapitolách jsou zobrazeny kromě daňových odpisů, které jsou počítané dle českých účetních předpisů, i výpočty odpisů účetních. Odpisy účetní jsou pak vypočteny nejen podle českých účetních předpisů, ale i dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Pro lepší přehlednost jsou tyto rozdíly zobrazeny v grafech.

2 DLOUHODOBÝ MAJETEK

2.1 VYMEZENÍ MAJETKU

Podnikatelé využívají ke svému podnikání dvě základní složky majetku, a to majetek krátkodobý a dlouhodobý. Zatímco krátkodobý majetek je charakteristický tím, že jeho spotřeba probíhá jednorázově, v případě dlouhodobého majetku je nutno si uvědomit, že spotřeba dlouhodobého majetku bývá rozložena do několika období. V případě dlouhodobého majetku obvykle není možno zahrnout celou pořizovací cenu do nákladů (výdajů) v jediném období, nýbrž tato vstupní cena je do nákladů (výdajů) přenášena postupně ve více obdobích a to pomocí tzv. odpisů dlouhodobého majetku.

2.1.1 DLOUHODOBÝ MAJETEK Z ÚČETNÍHO HLEDISKA

Problematika odpisů se týká pouze dlouhodobého majetku. Z tohoto důvodu je nezbytné správné vymezení pojmu dlouhodobý majetek. Poněkud odlišným způsobem je vymezen dlouhodobý majetek dle účetních předpisů a jinak dle daňových předpisů.

Dle § 19 odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví platí, že se majetek účetních jednotek člení na majetek dlouhodobý a krátkodobý. Dlouhodobým majetkem se rozumí takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok. Ostatní majetek je považován za krátkodobý. Pokud s ohledem na charakter majetku objektivně nelze použít uvedená hlediska členění, je rozhodující záměr účetní jednotky projevený při pořízení majetku.

Dlouhodobý majetek z účetního hlediska je vymezen obecnou úpravou uvedenou v zákonu o účetnictví, vyhláškou Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. a to konkrétně v § 6 - 8.

Dle těchto ustanovení se dlouhodobý majetek z účetního hlediska člení na 3 skupiny:

1. dlouhodobý nehmotný majetek
2. dlouhodobý hmotný majetek
3. dlouhodobý finanční majetek.

V souvislosti s odpisy však dlouhodobý finanční majetek nepřichází v úvahu. Jeho účetní odpisování zakazuje § 56 odst. 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb.; také z hlediska daňových odpisů platí, že se dlouhodobý finanční majetek neodpisuje. Účetní a daňové odpisy se tedy týkají pouze dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. [1]

2.1.1.1 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK

Dlouhodobým nehmotným majetkem dle § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se rozumí:

- zřizovací výdaje
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- software
- ocenitelná práva
- goodwill
- jiný dlouhodobý nehmotný majetek (povolenky na emise, preferenční limity)
- nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- poskytnuté zálohy na nehmotný majetek.

2.1.1.2 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK

Za dlouhodobý hmotný majetek se dle § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. považují:

- pozemky (bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím)
- stavby
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- pěstitelské celky trvalých porostů
- základní stádo a tažná zvířata
- jiný dlouhodobý hmotný majetek
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku. [2]

2.1.2 DLOUHODOBÝ MAJETEK Z DAŇOVÉHO HLEDISKA

Daňový pohled na dlouhodobý majetek se liší od pohledu účetního. Zákon o dani z příjmů hovoří pouze o hmotném a nehmotném majetku. Z definice těchto pojmů však lze odvodit, že se jedná o majetek dlouhodobý. [1]

2.1.2.1 HMOTNÝ MAJETEK

Hmotným majetkem se pro účely zákona o daních z příjmů podle § 26 rozumí:

- samostatné movité věci, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč
- budovy, domy a byty nebo nebytové prostory
- stavby
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky
- základní stádo a tažná zvířata
- jiný majetek:
 - technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť
 - technické rekultivace a výdaje hrazené nájemcem.

2.1.2.2 NEHMOTNÝ MAJETEK

Pro účely zákona o daních z příjmů podle § 32a se odpisují:

- zřizovací výdaje
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- software
- ocenitelná práva
- jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem, pokud:
 - a) byl
 1. nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka, nebo
 2. vytvořen vlastní činností za účelem obchodování
 - b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a
 - c) doba použitelnosti je delší než jeden rok. [3]

2.2 OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Z hlediska výpočtu účetních a daňových odpisů je nutné si správně určit hodnotu majetku, z níž bude postupně odpisován, a také okamžik, ke kterému se hmotný nebo nehmotný majetek z účetního a daňového hlediska skutečně stává dlouhodobým nehmotným a hmotným majetkem. Tento okamžik je velmi důležitý, neboť jím začíná doba účetního či daňového odpisování.

2.2.1 OCEŇOVÁNÍ Z ÚČETNÍHO HLEDISKA

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

- a) k okamžiku uskutečnění účetního případu způsobem podle § 25 zákona o účetnictví
- b) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, a to způsoby podle § 27 zákona o účetnictví.

Dle § 25 zákona o účetnictví vyplývá, že k ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku lze použít tyto základní typy cen:

- a) pořizovací cena – cena a náklady, které souvisejí s pořízením majetku
- b) vlastní náklady – přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost
- c) reprodukční pořizovací cenu – cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

2.2.2 OCEŇOVÁNÍ Z DAŇOVÉHO HLEDISKA

Z hlediska daňového upravuje oceňování dlouhodobého majetku především § 29 zákona o dani z příjmů, který se částečně odvolává na účetní a jiné právní předpisy.

Vstupní cenou hmotného majetku se rozumí:

- pořizovací cena, je-li hmotný majetek pořízen úplatně
- vlastní náklady, je-li hmotný majetek pořízen nebo vyroben ve vlastní režii

- hodnota nesplacené pohledávky, pokud majetek zůstává ve vlastnictví věřitele
- reprodukční pořizovací cena, je-li majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje
- cena stanovená pro účely daně dědické, darovací
 - je-li doba od nabytí majetku kratší než pět let, rozumí se vstupní cenou
cena, která je stanovená pro účely daně dědické
 - je-li doba od nabytí delší než pět let, rozumí se vstupní cenou reprodukční
pořizovací cena

3 ODPISOVÁNÍ

Odpisování majetku je stanoveno zákonem o daních z příjmů. Odpisování znamená zahrnování odpisů z majetku do výdajů (nákladů) k zabezpečení tohoto příjmu. Odpisy tak snižují daňový základ poplatníka. [4]

Odpisy dlouhodobého majetku lze rozdělit do dvou skupin, a to na odpisy účetní a daňové. Oba druhy odpisů mají svá specifika a neměly by být zaměňovány.

3.1 SUBJEKT ODPISOVÁNÍ

3.1.1 VLASTNÍK

Daňové odpisy může uplatňovat zejména vlastník majetku. Odpisuje ho poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo, zákon umožňuje odpisování také poplatníkovi, jenž má k uvedenému majetku právo hospodaření.

3.1.2 SPOLUVLASTNÍK

Ve výši svého spoluvlastnického podílu může část majetku odpisovat také spoluvlastník. Existuje tak jediná možnost „podílového odpisování“ hmotného majetku; podstatný je přitom poměr vlastnických práv spoluvlastníka.

3.1.3 NÁJEMCE

Na základě smlouvy o nájmu podniku podle obchodního zákoníku může nájemce (pouze poplatník, který vede účetnictví), jenž má najatý podnik a současně má písemný souhlas pronajímatele k odpisování, uplatňovat odpisy hmotného majetku a nehmotného majetku. Převyšují-li odpisy uplatněné nájemcem nájemné, je nájemce povinen zvýšit základ daně o rozdíl mezi odpisy a nájemným, pokud o uvedeném rozdílu poplatník neúčtuje do výnosů. [5]

3.2 ŘAZENÍ MAJETKU DO ODPISOVÝCH SKUPIN

3.2.1 ZATŘÍDĚNÍ HMOTNÉHO MAJETKU

V prvním roce odpisování zatřídí poplatník hmotný majetek do odpisových skupin uvedených v příloze k zákonu o daních z příjmů. Doba odpisování pro rok 2008 dle § 30 tohoto zákona činí minimálně: [3]

Tabulka 1: **Odpisové skupiny**

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

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

Z hlediska členění hmotného majetku do jednotlivých odpisových skupin v zásadě platí, že v odpisových skupinách 1 až 3 je zařazen hmotný movitý majetek a v odpisových skupinách 4 až 6 hmotný nemovitý majetek.

Samostatně odpisované technické zhodnocení provedené na hmotném majetku vyloučeném z odpisování se zatřídí do odpisové skupiny, do které náleží hmotný majetek, na němž bylo technické zhodnocení provedeno. Stanovená doba odpisování se nevztahuje na hmotný majetek, u něhož došlo v průběhu odpisování k prodloužení doby odpisování. Doba daňového odpisování je vymezena zákonem; způsob odpisování (rovnoměrný, zrychlený) nemá na dobu odpisování vliv. Poplatník tak uskutečňuje zvolený způsob daňového odpisování po celou dobu odpisování a nemůže tento zvolený způsob po celou dobu změnit. Majetek poplatník odpisuje maximálně do výše vstupní ceny nebo zvýšení vstupní ceny odpisovaného majetku.

3.2.2 ZMĚNA ODPISOVÉ SKUPINY

Při změně odpisové skupiny již odpisovaného majetku je poplatník povinen změnit od zdaňovacího období, ve kterém změna nabyla účinnosti. Obdobnou povinnost má poplatník i při změně roční odpisové sazby při rovnoměrném (lineárním) odpisování majetku nebo při změně koeficientu pro zrychlené (degresivní) odpisování. [5]

3.3 ODPIS JAKO DAŇOVÝ VÝDAJ

Odpisy majetku jsou nástrojem k vyjádření poklesu hodnoty tohoto majetku z hlediska fyzického a morálního opotřebení; jsou součástí nákladů, přímo ovlivňují hospodářský výsledek, a jsou také způsobem vytváření disponibilních finančních zdrojů, jež vznikají v závislosti na životnosti a míře opotřebení majetku. Odpisy jsou peněžním vyjádřením postupného snižování hodnoty fixního kapitálu, jsou náhradou za kapitálovou spotřebu, vyjadřují pokles hodnoty aktiv. Odpisy, vyjadřující opotřebení, patří mezi náklady, „vrací“ se však daňovému subjektu v ceně výrobků nebo služeb.

Daňové výdaje jsou skutečné výdaje poplatníka, které poplatník může pro zjištění základu daně odečíst od zdanitelných příjmů. [4]

3.4 ZAHÁJENÍ, PŘERUŠENÍ A POKRAČOVÁNÍ V ODPISOVÁNÍ

Uplatnění daňových odpisů je právo nikoliv povinnost poplatníka, kterou zákon o daních z příjmů poplatníkovi dává. Zákon o daních z příjmů zároveň umožňuje daňové odpisování přerušit, ale také v něm pokračovat.

3.4.1 ZAHÁJENÍ ODPISOVÁNÍ

Poplatník může zahájit daňové odpisování po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého; tím se rozumí dokončení věci a splnění technických nezbytností a povinností stanovených předpisy. Stejně to platí pro technické zhodnocení. [5]

3.4.2 PŘERUŠENÍ ODPISOVÁNÍ

Zákon o dani z příjmů stanoví, že odpisy není poplatník povinen uplatnit, přitom odpisování lze i přerušit, ale při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušování neuplatní poplatník fyzická osoba (vlastník ani nájemce) výdaje paušální částkou podle § 7 nebo 9 zákona o dani z příjmů. [6]

3.4.3 POKRAČOVÁNÍ V ODPISOVÁNÍ

Poplatník může pokračovat v odpisování poté, co ho přerušil. Pokračovat v odpisování však mohou i jiné subjekty. V odpisování započatém původním vlastníkem při zachování způsobu odpisování mohou pokračovat například:

- právní nástupce poplatníka
- obchodní společnost nebo družstvo u hmotného majetku nabytého vkladem společníka nebo člena družstva
- poplatník u majetku nabytého vkladem tichého společníka
- tichý společník u majetku nabytého vrácením jeho vkladu, pokud nabyl vlastnická práva k tomuto majetku
- poplatník u hmotného majetku, který nabyl bezúplatným převodem
- dlužník, který nabyl do vlastnictví hmotný majetek na základě smlouvy o půjčce; v odpisování pokračuje i poplatník, pokud k tomuto majetku nabyl vlastnická práva vrácením půjčené věci
- manžel (manželka), který má v obchodním majetku hmotný nebo nehmotný majetek, který již byl v obchodním majetku a byl odpisován manželkou (manželem), s výjimkou majetku nabytého koupí od druhého z manželů
- poplatník, který odpisoval hmotný a nehmotný majetek před ukončením činnosti
- poplatník u hmotného majetku vráceného při ukončení nájmu a poplatník při rozpuštění sdružení bez právní subjektivity apod. [4]

4 ÚČETNÍ ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Účetní odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se řídí účetními předpisy, které se přímo vztahují na účetní jednotky, které jsou definované v § 1 odst. 2 zákona č. 563/1992 Sb. o účetnictví. Podnikatelé, kteří nejsou účetními jednotkami, nejsou účetními předpisy přímo vázáni, a proto účetní odpisy evidovat nemusí. [7]

4.1 ODPISOVANÝ A NEODPISOVANÝ DLOUHODOBÝ MAJETEK

Z hlediska účetního odpisování dlouhodobého majetku je nutno především správně určit, který majetek účetně odpisovat lze a který nikoliv. Přímo z § 28 zákona o účetnictví vyplývá, že se účetně neodpisují pozemky. [1]

Podle ustanovení § 28 se dále neodpisují:

- umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty,
- nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- finanční majetek,
- zásoby,
- najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek,
- pohledávky,
- preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise.

V § 56 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. lze pak najít výčet složek majetku, které lze odpisovat (mimo těch, které vyplývají přímo z § 28 zákona o účetnictví). Těmito složkami majetku jsou:

- dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání od vlastníka, majitele nebo jiné oprávněné osoby,

- technické zhodnocení u účetní jednotky, která dlouhodobý odpisovaný majetek úplatně nebo bezúplatně užívá,
- technické zhodnocení drobného nehmotného a hmotného majetku,
- ložisko nevyhrazeného nerostu,
- soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek,
- preferenční limit, který lze odpisovat podle času nebo výkonů. [2]

4.2 POSTUPY ÚČETNÍHO ODPISOVÁNÍ

Z hlediska postupu účetního odpisování je stěžejní vytvoření odpisového plánu. V odpisovém plánu by měla být stanovena především metoda odpisování a podle zvolené metody odpisování případně také doba odpisování. Na základě § 39 odst. 5 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. má účetní jednotka povinnost zveřejnit informace o způsobech odpisování, jejichž znalost je významná pro posouzení finanční, majetkové situace a výsledku hospodaření v příloze k účetní závěrce. Z hlediska metod odpisování v zásadě přichází do úvahy 2 základní metody:

1. metoda časová
2. metoda výkonová.

4.2.1 ČASOVÁ METODA ÚČETNÍHO ODPISOVÁNÍ

Především z hlediska uplatňování účetních odpisů časovou metodou je důležité určit správně okamžik, od kterého je možno začít dlouhodobý majetek odpisovat. Tímto okamžikem je v zásadě okamžik, ke kterému se daný majetek stává účetně dlouhodobým hmotným či nehmotným majetek. Účetní odpisy je tak možno počítat buď s přesností na dny či kalendářní měsíce.

Z hlediska časových metod je možno využít 3 základní varianty účetního odpisování:

- a) rovnoměrné účetní odpisy,
- b) zrychlené účetní odpisy,
- c) zpomalené účetní odpisy.

4.2.1.1 ROVNOMĚRNÉ ÚČETNÍ ODPISY

Uplatňování rovnoměrných účetních odpisů lze doporučit u majetku, k jehož opotřebování dochází rovnoměrně po celou dobu používání. Při uplatňování rovnoměrných účetních odpisů je v každém roce odpisování odepsána stejná výše vstupní ceny daného majetku. K výpočtu ročního odpisu lze využít následující vzorec:

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

, kde VC = vstupní cena

t = doba odpisování

4.2.1.2 ZRYCHLENÉ (DEGRESIVNÍ) ÚČETNÍ ODPISY

Využití zrychlených účetních odpisů lze doporučit především u takového majetku, který ztrácí hodnotu především v prvních letech odpisování. Při uplatnění zrychlených účetních odpisů je vždy v následujícím roce odpisování odepsána nižší část hodnoty majetku než v roce předchozím. Největší roční odpis je tedy vykázán v prvním roce odpisování, nejnižší naopak v roce posledním. Pro výpočet zrychlených účetních odpisů lze využít následující vzorec:

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

, kde VC = vstupní cena

t = doba odpisování

i = rok odpisování.

4.2.1.3 ZPOMALENÉ (PROGRESIVNÍ) ÚČETNÍ ODPISY

Zpomalené účetní odpisy je vhodné počítat v situaci, kdy bude zřejmé, že majetek bude ztrácet hodnotu především na konci své životnosti a v prvních letech používání bude jeho opotřebování minimální. Při uplatnění zpomalených účetních odpisů platí, že z hodnoty dlouhodobého majetku je v každém následujícím roce odpisování odepsána

vyšší částka než v roce předchozím. Pro výpočet zpomalených účetních odpisů může být využit následující vzorec:

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

, kde VC = vstupní cena

t = doba odpisování

i = rok odpisování.

4.2.2 VÝKONOVÁ METODA ODPISOVÁNÍ

Při uplatňování výkonové metody odpisování dochází k účetnímu odpisování dlouhodobého majetku především v závislosti na výkonech, kterých bylo pomocí uvedeného majetku skutečně dosaženo. Při použití této metody jde v podstatě o výpočet odpisového koeficientu, pomocí něhož je potom v závislosti na míře využití majetku odpisována jeho hodnota. Výpočet odpisů pomocí výkonové metody proběhne takto:

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

odpisy v jednotlivých letech

*= odpisový koeficient * skutečný počet výrobků v daném roce*

, kde VC = vstupní cena

PKVDV = počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem.

4.3 JEDNORÁZOVÉ ODPISY ZŮSTATKOVÉ CENY A VYŘAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU Z ÚČETNÍ EVIDENCE

K vyřazení dlouhodobého odpisovaného majetku z účetní evidence může dojít pouze v situaci, kdy je tento majetek plně odepsán, čili za situace, kdy je jeho

zůstatková hodnota nulová. V praxi je však zcela běžná situace, že z určitého důvodu bývá nutno majetek vyřadit z účetní evidence za situace, kdy tento majetek není ještě plně odepsán. V takovém případě je nutno před vyřazením majetku z účetní evidence provést tzv. jednorázový odpis zůstatkové ceny, který se účtuje na vrub příslušného účtu účtových skupin:

- a) *54 – jiné provozní náklady* v případě prodeje (účet 541), v případě bezúplatného převodu (účet 548 nebo 543) a v případě manka nebo škody (účet 549),
- b) *55 – odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů* v případě likvidace (účet 551),
- c) *36 – závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva* v případě vkladu do jiné obchodní společnosti nebo družstva (účet 367),
- d) *41 – základní kapitál a kapitálové fondy* v případě delimitace, popřípadě restituce majetku státního podniku (účet 419 nebo 413),
- e) *49 – individuální podnikatel* v případě převodu z podnikání do osobního užívání (účet 491)

a to vše ve prospěch příslušného účtu účtových skupin *07 – oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo *08 – oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*. Teprve po zaúčtování jednorázového odpisu zůstatkové ceny dlouhodobého odpisovaného majetku je možno vyřadit tento majetek z účetní evidence.

4.4 ÚČTOVÁNÍ ODPISŮ

V jednotlivých letech odpisování se postupně kumulují odpisy na účtech oprávek, které postupně nepřímou snižují brutto hodnotu na tzv. netto hodnotu (netto hodnota majetku = brutto hodnota – oprávký). [1]

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Odpisy s výjimkou odpisů záporného goodwillu a odpisů vyjadřujících postupné umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se účtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny *55 – odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů* a ve prospěch příslušných účtů účtových skupin *07 – oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* a *08 – oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*.

Odpisy záporného goodwillu se účtují rovnoměrně 60 měsíců na vrub příslušného účtu účtové skupiny 07 – *oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 – *jiné provozní výnosy*.

Odpisy vyjadřující postupné umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se účtují rovnoměrně 180 měsíců:

- a) při aktivním oceňovacím rozdílu na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – *odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 09 – *opravné položky k dlouhodobému majetku* nebo
- b) při záporném oceňovacím rozdílu na vrub příslušného účtu účtové skupiny 09 – *opravné položky k dlouhodobému majetku* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 – *jiné provozní výnosy*. [8]

5 DAŇOVÉ ODPISY NEHMOTNÉHO A HMOTNÉHO MAJETKU

5.1 ODPISOVANÝ A NEODPISOVANÝ MAJETEK Z DAŇOVÉHO HLEDISKA

V zásadě platí, že daňově lze odpisovat hmotný i nehmotný majetek, který není podle zákona o daních z příjmů z daňového odpisování vyloučen.

Z hlediska majetku vyloučeného z daňového odpisování je nutno respektovat zejména ustanovení § 27 zákona o daních z příjmů, podle kterého je hmotným majetkem vyloučeným z odpisování:

- bezúplatně převedený majetek dle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje na jeho pořízení nepřevyší 40 000 Kč,
- pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky,
- hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- umělecké dílo, předměty muzejní a galerijní hodnoty,
- movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně a jiné. [3]

5.2 VOLBA ZPŮSOBU ODPISOVÁNÍ

Pro vlastní výpočet daňových odpisů hmotného majetku lze využít 2 základní metody:

1. rovnoměrné daňové odpisy (dle § 31 ZDP)
2. zrychlené daňové odpisy (dle § 32 ZDP).

To, zda bude nově pořízený hmotný majetek odpisován rovnoměrně nebo zrychleně se stanovuje na počátku odpisování. Jakmile však je způsob odpisování jednou zvolen a započat, nelze jej již v průběhu odpisování změnit.

Stejně jako v případě účetních odpisů, tak i v případě daňových odpisů platí, že majetek lze odepsat nejvýše do výše vstupní ceny (příp. zvýšené vstupní ceny). I v případě daňových odpisů platí, že se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. [1]

5.2.1 ROVNOMĚRNÉ ODPISOVÁNÍ

Od roku 2005 zákon o daních z příjmů umožňuje rovnoměrné odpisování u vymezeného majetku následujícími způsoby:

- bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování
- se zvýšením odpisu v prvním roce odpisování o 20 %
- se zvýšením odpisu v prvním roce odpisování o 15 %
- se zvýšením odpisu v prvním roce odpisování o 10 %.

Zákon o daních z příjmů umožňuje zvýšit v prvním roce odpisování odpisy o stejné procentní částky ze vstupní ceny, jaké byly stanoveny pro tzv. reinvestiční odpočet od základu daně při pořízení nových movitých věcí odpisovaných v odpisových skupinách 1 až 3. Žádnou ze zvýšených ročních odpisových sazeb v prvním roce odpisování nelze uplatnit:

- u letadel, pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy či škol,
- u motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby, autoškol,
- a u hmotného majetku označeného ve SKP kódem 29.7 a 35.12.

Při rovnoměrném odpisování hmotného majetku bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování jsou odpisovým skupinám přiřazeny tyto maximální odpisové sazby:

Tabulka 2: **Rovnoměrné odpisování – roční sazby**

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	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

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

Poplatník se může rozhodnout, že použije nižší než maximální sazby uvedené v zákonu o daních z příjmů. Při rovnoměrném odpisování ze zvýšené vstupní ceny hmotného majetku se stanoví odpisy tohoto majetku za dané zdaňovací období ve výši jedné setiny součinu jeho zvýšené vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu. Při výpočtu odpisu můžeme postupovat podle následujícího vzorce: [5]

$$O = (VC * ROS) : 100$$

, kde O = výše odpisu

VC = vstupní cena

ROS = roční odpisová sazby v příslušných letech odpisování.

5.2.2 ZRYCHLENÉ ODPISOVÁNÍ

Od 1. 1. 2005 může poplatník, který je prvním vlastníkem, zvýšit v prvním roce odpisování vypočtený zrychlený odpis o:

- 20 % vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví,
- 15 % vstupní ceny zařízení pro čištění a úpravu vod,
- 10 % vstupní ceny hmotného majetku zatříděného podle tohoto zákona v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou hmotného majetku uvedeného v bodech 1 a 2 a v § 31 odst. 5 zákona o daních z příjmů. [3]

Při zrychleném odpisování majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny tyto koeficienty pro zrychlené odpisování:

Tabulka 3: Zrychlené odpisování – koeficienty

Odpisová skupina	Koeficient pro zrychlené odpisování		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	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

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

Při zrychleném odpisování se stanoví odpisy majetku za zdaňovací období v prvním roce odpisování jako podíl jeho vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování v prvním roce odpisování, tedy:

$$O = VC : k_1$$

V dalších zdaňovacích obdobích pak jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které již byl odpisován, tedy: [5]

$$O_n = \frac{2 * ZC_n}{(k - r)}$$

, kde VC = vstupní cena

k = koeficient pro zrychlené odpisování

ZC = zůstatková cena

r = počet let.

5.3 ODPIS POLOVINY ROČNÍHO ODPISU

Odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu, vypočteného při použití lineární nebo degresivní metody odpisování, tj. vypočteného podle § 31 a § 32 zákona o daních z příjmů, lze uplatnit: [4]

- z hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka na počátku příslušného zdaňovacího období, dojde-li v průběhu zdaňovacího období:
 - k vyřazení majetku před koncem zdaňovacího období,
 - k převedení majetku, který je evidován v majetku poplatníka,
 - k ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo k ukončení pronájmu, zrušení bez likvidace, zrušení s likvidací nebo prohlášení,
 - k ukončení nájemního vztahu při odpisování technického zhodnocení nájemcem,
- z hmotného majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období a evidovaného v majetku poplatníka na konci zdaňovacího období, u něhož poplatník pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem,

- z hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka, na kterého byl prohlášen konkurz anebo vstoupil do likvidace v průběhu zdaňovacího období,
- u poplatníka-právnícké osoby za zdaňovací období, jež je kratší než 12 měsíců. [5]

5.4 DAŇOVÉ ODPISY NEHMOTNÉHO MAJETKU

Dle zákona o daních z příjmů z § 32a vyplývá, že u nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušení, a to audiovizuální dílo 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců.

Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Při zahájení (ukončení) odpisování v průběhu zdaňovacích období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období v závislosti na použitém stanovení přesnosti odpisů. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu nehmotného majetku; poplatník pokračuje v odpisování nehmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo technické zhodnocení ukončeno, a to rovnoměrně bez přerušení po zbývajících doba odpisování nejméně však:

- a) audiovizuální díla po dobu 9 měsíců,
- b) software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje po dobu 18 měsíců,
- c) nehmotný majetek, je-li právo užívání sjednáno na dobu určitou, do konce doby sjednané smlouvou,
- d) ostatní nehmotný majetek po dobu 36 měsíců. [3]

6 OVLIVNĚNÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ VOLBOU ZPŮSOBU ODPISOVÁNÍ

6.1 VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ

Rozdíl mezi výnosy a náklady podniku představuje účetní výsledek hospodaření. Jsou-li výnosy vyšší než náklady, dosáhl podnik zisku, v opačném případě vykáže podnik ztrátu. Při zjišťování výsledku hospodaření se vychází z dílčích výsledků hospodaření: [9]

Tabulka 4: Účetní výsledek hospodaření

Schéma výpočtu	Poznámky
provozní výsledek hospodaření	(rozdíl mezi provozními výnosy a náklady)
finanční výsledek hospodaření	(rozdíl mezi finančními výnosy a náklady)
Σ výsledek hospodaření za běžnou činnost	(doplňen o splatnou a odloženou daň z příjmů za běžnou činnost)
Σ mimořádný výsledek hospodaření	(rozdíl mezi mimořádnými výnosy a náklady včetně splatné a odložené daně z příjmů za mimořádnou činnost)
$\Sigma\Sigma$ účetní výsledek hospodaření	

Zdroj: vlastní tvorba

Zjištěný účetní výsledek hospodaření slouží pro potřeby podniku. Pro zjištění základu daně, ze kterého se vypočte daň z příjmů, je ještě nutné účetní výsledek hospodaření upravit, mimo jiné i o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. [10]

6.2 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

6.2.1 SPLATNÁ DAŇ

České účetní předpisy vyžadují členění splatné daňové povinnosti na:

- daň z příjmů z běžné činnosti (zahrnující činnost provozní a finanční)
- daň z příjmů z mimořádné činnosti

Ve skupině 59 se za oba druhy činnosti daňová povinnost splatná zjistí na základě daňového základu (k dani z příjmů) a sazby určené zákonem o dani z příjmů. [9]

6.2.2 ODLOŽENÁ DAŇ

Princip odložené daně je založen na kompenzaci dopadu přechodným rozdílu mezi účetními a daňovými náklady na výsledek hospodaření po zdanění, tj. minimalizaci dopadu skutečnosti, že některé náklady jsou daňově účinné v jiném období, než jsou zaúčtovány. [11]

Předmětem výpočtu odložené daňové povinnosti jsou přechodné rozdíly, což znamená, že určitá účetní položka je daňově uznávána, ale v daném účetním období v jiné výši, než jak je uznávána v účetnictví, přičemž při zániku položky by již nemělo být žádného rozdílu. V daném účetním období může v důsledku těchto přechodných rozdílů vzniknout:

- odložený daňový závazek, jestliže vypočtená splatná daň je nižší než kolik by činila podle účetních hledisek. O odloženém daňovém závazku se účtuje vždy, protože je ve shodě se zásadou opatrnosti.
- odložená daňová pohledávka vznikne tehdy, jestliže by podnik podle účetních hledisek měl daňovou povinnost menší, než jak je vypočtena podle daňových hledisek. O odložené daňové pohledávce se účtuje pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že základ daně, proti kterému bude v budoucnu možno odloženou daňovou pohledávku zúčtovat, je reálně dosažitelný.

Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Rozvahový přístup znamená, že se vychází z přechodných rozdílů mezi daňovou základnou aktiv/závazků a jejich účetní hodnotou v rozvaze. Závazková metoda znamená, že odložená daň bude uplatněna v pozdějším období. Výše odložené daně se pak zjistí jako součin výsledného přechodného rozdílu a očekávané sazby daně z příjmů stanoveného období, v němž bude odložená daň vypořádaná. Není-li taková sazba známa, použije se sazba platná v následujícím období. [9]

O odloženém daňovém závazku a pohledávce se účtuje na příslušném účtu účtové skupiny 48 - *Odložený daňový závazek a pohledávka* účtuje zvýšení nebo snížení

odložené daně meziročně vypočtené ze všech přechodných rozdílů. Protiúčtem je příslušný účet účtové skupiny 59 - *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů*. [11]

6.2.3 ZÁKLAD DANĚ

Základem daně se dle §23, odst. 1 zákona o dani z příjmů rozumí rozdíl, o který příjmy s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady). [3]

Výše daňového základu ovšem nevyplývá z účetních údajů přímo; daňový zisk (ztráta), z něhož se vypočte absolutní výše daně, není totožný s účetním ziskem (ztrátou). Tato odlišnost vyplývá z toho, že ne všechny náklady zaúčtované do účetních knih uznává zákon o dani z příjmů jako daňové náklady, tj. náklady nezbytně nutné na dosažení a udržení příjmů. Ani účetní výnosy nemusí být shodné s daňovými výnosy. Pro potřeby výpočtu daně z příjmů se daňový základ zjišťuje mimo systém účetnictví. [9]

Tabulka 5: **Výpočet daně z příjmů**

Schéma výpočtu	
	<i>Účetní výsledek hospodaření před zdaněním</i>
+	daňově neuznatelné náklady
-	daňově neuznatelné výnosy
=	<i>základ daně</i>
-	odečet daňové ztráty
-	odčitatelné položky
-	odečet darů
=	<i>základ daně snížený o odpočty</i>
*	sazba daně
=	<i>Daň</i>
-	sleva na dani
=	daňová povinnost

Zdroj: vlastní tvorba

7 SROVNÁNÍ S POSTUPY DLE IFRS

7.1 DLOUHODOBÁ AKTIVA

Dané aktivum je uznáno za položku aktiv, pokud splňuje definici aktiv, která je uvedena v Koncepčním rámci, tedy pokud:

- a) je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s danou položkou poplyne do společnosti, a
- b) pořizovací cena položky je spolehlivě určitelná.

V IAS 1 jsou dlouhodobá aktiva definována vylučovacím způsobem: „Dlouhodobá aktiva jsou všechna aktiva mimo aktiv splňující některou z následujících podmínek:

- a) aktivum bude realizováno či drženo pro prodej nebo pro spotřebu v rámci normálního provozního cyklu podniku;
- b) je drženo především k obchodování;
- c) očekává se, že bude realizováno během dvanácti měsíců po rozvahovém dni; nebo
- d) jedná se o peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty, s výjimkou aktiv, která nemohou být nejméně po dvanáct měsíců od rozvahového dne směněna nebo použita k vypořádání závazků.“ [12]

IAS 1 klasifikuje dlouhodobá aktiva následujícím způsobem:

I. Pozemky, budovy a zařízení

II. Ostatní dlouhodobá aktiva:

- dlouhodobé investice,
- dlouhodobé pohledávky,
- goodwill,
- patenty, obchodní známky a obdobná aktiva,
- zemědělská aktiva.

7.2 VYMEZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

7.2.1 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK

Dle IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení představují dlouhodobý hmotný majetek držený z důvodů používání ve výrobě nebo poskytování zboží či služeb, pro pronájem jiným, nebo k administrativním účelům, a očekává se, že bude užíván během více než jednoho účetního období.

Dlouhodobým hmotným majetkem mohou být i významné náhradní díly a součásti zařízení a to v případech, kdy:

- a) podnik očekává, že je bude užívat déle než jedno účetní období, anebo
- b) se vztahují pouze k určitému DHM a jejich výměna je nepravidelná. [13]

V rozsahu IAS 16 jsou zahrnuty veškeré pozemky, budovy a zařízení s výjimkou následujících:

- a) pokud jiný standard vyžaduje či dovoluje jiné účetní ošetření;
- b) pozemky, budovy a zařízení klasifikovány jako pozemky, budovy a zařízení držené za účelem prodeje v souladu s IFRS 5;
- c) zemědělská aktiva vztahující se k zemědělské činnosti (IAS 41); a
- d) práva k nerostům a zdroje nerostů jako ropa, zemní plyn a podobné „neobnovitelné“ zdroje. [12]

7.2.2 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK

Nehmotné aktivum z pohledu IAS 38 musí být identifikovatelné, podnikem kontrolované a přinášející budoucí ekonomické užitky.

IAS 38 dále vyžaduje, aby každá položka, která je vykazována podnikem v rozvaze jako nehmotné aktivum, splňovala jednak definici nehmotného aktiva a dále ještě následující kritéria uznání:

- a) existuje pravděpodobnost, že očekávané budoucí ekonomické užitky přiřaditelné nehmotnému aktivu, poplynou do podniku;
- b) pořizovací náklady nehmotného aktiva lze spolehlivě určit.

Z rozsahu IAS 38 jsou vyjmuta:

- nehmotná aktiva, která spadají pod rámec jiného standardu;
- finanční aktiva definovaná v IAS 39;
- práva k nerostnému bohatství a výdaje na průzkum, vývoj a těžbu nerostů, ropy a zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů.

7.3 OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

7.3.1 OCEŇOVÁNÍ POZEMKŮ, BUDOV A ZAŘÍZENÍ

7.3.1.1 VÝCHOZÍ OCENĚNÍ

Při pořízení se pozemky, budovy a zařízení oceňují pořizovací cenou, která obsahuje:

- a) cenu pořízení včetně cla a nevratných daní po odečtení obchodních slev a rabatů;
- b) veškeré přímo přiřaditelné náklady nutné k uvedení aktiva do místa a podmínek, ve kterých je schopno fungovat způsobem zamýšleným vedením;
- c) odhad nákladů spojených s demontáží a odstraněním majetku a obnovu místa, na kterém je situován.

Naproti tomu podle IAS 16 součástí pořizovací ceny nejsou:

- a) náklady na otevření nového zařízení;
- b) náklady na představení nového výrobku nebo služby;
- c) náklady spojené s podnikáním v nové lokalitě nebo s novou skupinou zákazníků;
- d) administrativní a jiné všeobecné režijní náklady.

7.3.1.2 NÁSLEDNÉ VÝDAJE

IAS 16 uvádí, že další náklady, které budou vynaloženy až v budoucnu, se stanou součástí ocenění aktiv, jen pokud se zlepší jejich výkonnost, podnik z nich bude mít

větší ekonomický užitek a v případě, že se tyto náklady podniku v budoucnu vrátí. Pokud tato kritéria nejsou splněna, jedná se o běžné provozní náklady.

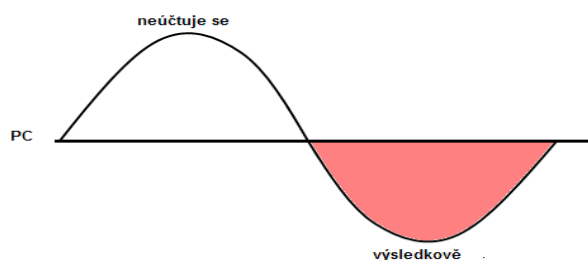
7.3.1.3 OCENĚNÍ NAVAZUJÍCÍ NA VÝCHOZÍ UZNÁNÍ

Standard nabízí ze dvou alternativ – model tradičního oceňování pořizovacími náklady a model přecenění. Zvolený postup by měl být uplatněn na celou třídu pozemků, budov a zařízení.

COST MODEL – MODEL POŘIZOVACÍ CENY

V tomto modelu jsou položky pozemků, budov a zařízení vedeny v pořizovacích cenách snížených o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty.

Obrázek 1: Účtování Cost modelu



Zdroj: vlastní tvorba

REVALUATION MODEL – MODEL PŘECENĚNÍ

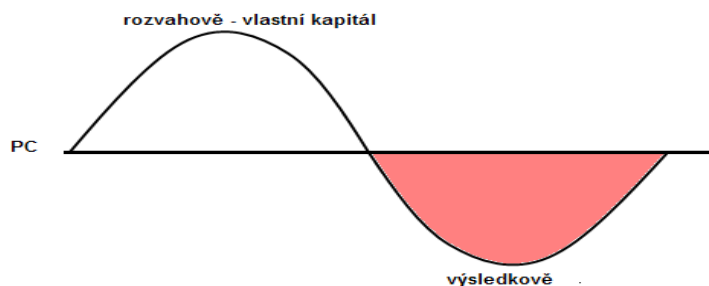
Pokud lze fair value (standardem IAS 16 definována jako částka, za kterou může být aktivum směřeno nebo závazek vyrovnán mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek) pozemků, budov a zařízení spolehlivě měřit, mohou být položky v rámci modelu přeceňování vedeny ve fair value, snížené o následné oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Přeceňování musí být prováděno s dostatečnou pravidelností.

Pokud je položka přeceněna, s oprávkami zúčtovanými k datu přecenění se zachází následovně:

- 1) poměrně se upraví brutto účetní hodnota aktiva tak, aby účetní hodnota aktiva po přecenění byla rovna přeceněné částce, nebo
- 2) oprávky se zruší proti brutto hodnotě aktiva a brutto hodnota aktiva se upraví o částku přecenění přímo proti fondu z přecenění.

Revaluation model tedy povoluje přecenění majetku nejen směrem dolů, ale i směrem nahoru. Přecenění směrem nahoru se podle IAS 16 účtuje přímo do vlastního kapitálu jako položka: „přírůstek z přecenění.“ Kumulovaný přírůstek z přecenění zahrnutý ve vlastním kapitálu může být převeden přímo do nerozdělených zisků, pokud je realizován. V případě snížení účetní hodnoty majetku se částka snížení vykáže jako náklad. Snížení hodnoty plynoucí z přecenění však může být účtováno přímo proti vlastnímu kapitálu do výše, v jaké toto snížení nepřevyší částku přírůstku z přecenění. [14]

Obrázek 2: Účtování Revaluation modelu



Zdroj: vlastní tvorba

7.3.2 OCEŇOVÁNÍ NEHMOTNÝCH AKTIV

Při počátečním zaúčtování se nehmotné aktivum dle IAS 38 oceňuje pořizovacími náklady, které jsou definovány jako zaplacená částka peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů nebo jako reálná hodnota jiné úplaty poskytnuté za účelem nabytí aktiva v době jeho nabytí nebo vytvoření. [12]

7.3.2.1 OCEŇOVÁNÍ PO PRVOTNÍM UZNÁNÍ

Princip oceňování nehmotných aktiv v průběhu jejich vykazování je založen na výběru jednoho ze dvou možných modelů oceňování, které IAS 38 povoluje. Jde o model pořizovacích nákladů a model přecenění, přičemž volba konkrétního modelu je závazná pro všechna nehmotná aktiva, která mají podobné znaky a obdobné využití v činnostech podniku a jsou tak seskupena do stejné třídy nehmotných aktiv.

MODEL POŘIZOVACÍCH NÁKLADŮ

Aplikuje-li podnik model pořizovacích nákladů, vykazuje v průběhu doby životnosti nehmotné aktivum v jeho pořizovací ceně snížené o kumulovanou amortizaci, pokud jde o nehmotné aktivum s konečnou dobou životnosti, a o kumulované ztráty ze snížení hodnoty od okamžiku jeho prvotního zachycení.

MODEL PŘECENĚNÍ

Pokud podnik naopak aplikuje model přecenění, vykazuje v průběhu doby životnosti nehmotné aktivum v přeceněné hodnotě. Touto přeceněnou hodnotou je podle IAS 38 k datu přecenění fair value nehmotného aktiva stanovena odkazem na aktivní trh a snížená o následnou kumulovanou amortizaci a následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty nehmotného aktiva. Frekvence zjišťování přeceňované hodnoty musí být taková, aby podnik nevykazoval k datu rozvahy účetní hodnotu nehmotného aktiva, která se podstatně liší od jeho fair value.

Jednoznačně IAS 38 nedovoluje použít model přeceněn na:

- a) přecenění nehmotných aktiv, které nebyly dříve uznány jako nehmotná aktiva;
- b) počáteční uznání nehmotných aktiv v částce jiné než jsou pořizovací náklady.

V důsledku přecenění je účetní hodnota nehmotného aktiva zvýšena nebo snížena, přičemž zisk nebo ztráta z přecenění má dopad do vlastního kapitálu. [14]

7.4 ODEPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Odepisovatelným dlouhodobým majetkem je majetek, který má omezenou dobu ekonomické životnosti. U jednotlivých skupin dlouhodobého majetku se užívá pro vyjádření přechodu hodnoty majetku do nákladů odlišné terminologie:

- a) dlouhodobý hmotný majetek se opotřebovává
- b) dlouhodobý nehmotný majetek se umořuje
- c) neobnovitelné přírodní zdroje se vyčerpávají v důsledku těžby.

Podnik by měl pro svá odepisovatelná aktiva stanovit odpisový plán. Odpisový plán vyjadřuje plánované opotřebení majetku v jednotlivých letech. Při jeho sestavení bychom měli mít k dispozici informace:

- o výši odepisatelné částky,
- o výši doby použitelnosti a
- o způsobu využití ekonomického prospěchu, který majetek v budoucnosti přinese. [13]

7.4.1 ODEPISOVÁNÍ POZEMKŮ, BUDOV A ZAŘÍZENÍ

Standard IAS 16 uvádí, že pokud mají jednotlivé části majetku různou dobu životnosti, je vhodné posuzovat každou část odděleně. Pro určení odpisů se uplatňuje tzv. KOMPONENTNÍ PŘÍSTUP, tj. jednotlivé složky dlouhodobého majetku se odpisují zvlášť. Tento požadavek má pak logický důsledek – fakt, že IAS/IFRS neuznávají rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Pokud má společnost potřebu tvořit rezervu na opravy, jedná se o důkaz faktu, že má špatně stanoveny odpisy.

Částka, která se odepisuje u položky pozemků, budov a zařízení, je její pořizovací cena nebo ocenění snížené o odhadovanou zbytkovou hodnotu, která se musí prověřovat alespoň na konci každého účetního období a změny z tohoto prověření vyplývající jsou případně zaúčtovány jako změny v účetním odhadu v souladu s IAS 8.

Standard IAS 16 uvádí obecná kritéria pro určení a vykázání účetních odpisů. Použitá metoda by měla odrážet způsob, kterým jsou ekonomické užitky plynoucí z aktiva využívány podnikem. Změny v odhadech doby použitelnosti majetku a změny

v odpisové metodě by měly být posuzovány jako změny v odhadech podle IAS 8. To znamená, že v důsledku změny v odhadu se neupravují zpětně účetní výkazy minulých období, ale změna se promítne v období běžném, popřípadě v obdobích následujících.

7.4.1.1 ODPISOVÉ METODY

Standard jako vhodné odpisové metody uvádí lineární metodu, metodu snižujícího se základu a metody výkonové. Odpisové metody lze rozdělit do dvou skupin:

- 1) metody založené na čase,
- 2) metody založené na výkonu využití aktiva.

1) METODY ZALOŽENÉ NA ČASE

LINEÁRNÍ METODA

Je založena na úvaze, že majetek přináší po dobu svého využití ekonomický prospěch ve stále stejné výši. Proto jsou i odpisy účtovány v konstantní výši. Tato metoda je pro svou jednoduchost nejvyžívanější.

Odpisy jsou počítány podle vzorce:

$$\frac{\text{pořizovací cena nebo částka nahrazující pořizovací cenu} - \text{zbytková hodnota}}{\text{očekávaná doba životnosti aktiva}}$$

ZRYCHLENÉ ODPISY

Je založena na úvaze, že majetek přináší ekonomický prospěch nerovnoměrně. Částka odpisů se v průběhu doby použitelnosti zmenšuje: na začátku využívání majetku se neuvažuje s jeho opravami, majetek přináší největší ekonomický prospěch.

a) Metoda zmenšujícího se základu

Metoda zmenšujícího se základu pracuje s odpisovou sazbou, která je určitým násobkem lineární sazby. Například metoda DDB pracuje s dvojnásobkem lineární

sazby. Na rozdíl od jiných metod se u metody zmenšujícího základu neodčítá hodnota při vyřazení od odpisové základny.

Roční odpis se vypočítá ze součinu účetní hodnoty k počátku roku a odpisové sazby, která se vyčíslí následovně:

$$\text{odpisová sazba DDB \%} = \frac{100}{\text{doba použitelnosti}} * 2$$

$$\text{DDB odpis} = \% \text{ DDB} * \text{zůstatková hodnota}$$

b) Metoda SYD

Metoda SYD je metoda vedoucí ke klesajícím odpisům, které jsou založeny na klesajícím podílu odpisové základny. Na konci odhadnuté doby životnosti majetku se účetní hodnota rovná hodnotě při vyřazení.

Výše odpisu se určí na základě vzorce:

$$\text{SYD odpis} = \frac{\text{zbývající počet let použitelnosti}}{\text{suma roků použitelnosti}} * \text{odepsatelná částka}$$

2) METODY ZALOŽENÉ NA VÝKONU AKTIVA

Nejpřesnější z hlediska rozložení ekonomického prospěchu do jednotlivých účetních období je metoda odepisování založená na výkonu dlouhodobého majetku. Je zvláště vhodná u takových složek dlouhodobého majetku, jejichž opotřebení je závislé na stupni využití majetku podnikem. Nevýhodou metody je její náročnost na podrobnou evidenci uskutečněných výkonů.

Výše odpisů se určí na základě vzorců:

$$\text{odpisová sazba} = \frac{\text{pořizovací cena} - \text{hodnota při vyřazení}}{\text{odhadované množství produkce za dobu jeho životnosti}}$$

odpis založený na výkonu

$$= \text{odpisová sazba} * \text{množství produkce vyrobené za období}$$

7.4.2 ODEPISOVÁNÍ NEHMOTNÝCH AKTIV

Specialitou nehmotných aktiv je, že mohou být zakomponována do jiných aktiv, které mají hmotnou podobu. Převažuje-li hmotná složka, podnik použije IAS 16. Pokud naopak převažuje nehmotná složka, musí podnik celek rozdělit a aplikovat IAS 16 a IAS 38 na vymezené komponenty.

7.4.2.1 NEHMOTNÁ AKTIVA S KONEČNOU DOBOU ŽIVOTNOSTI

Podle IAS 38 nehmotná aktiva s konečnou dobou životnosti podléhají amortizaci v průběhu jejich životnosti. Naopak nehmotná aktiva, u kterých nelze stanovit dobu životnosti, tj. je neurčitelná, nejsou nově amortizována.

Konkrétní metoda amortizace, kterou podnik pro jednotlivá nehmotná aktiva použije, musí odrážet očekávanou spotřebu budoucích ekonomických užitků plynoucích z užívání nehmotného aktiva. Pro většinu nehmotných aktiv se základní metodou stává metoda lineární.

Amortizace nehmotného aktiva, která připadá na každé účetní období, je zahrnuta jako přímá nákladová položka do výsledku hospodaření nebo může být zahrnuta do ceny jiného majetku. Amortizace nehmotného aktiva s konečnou dobou životnosti, není ukončena, když nehmotné aktivum není dále využíváno, ledaže je aktivum plně odepsáno nebo je klasifikováno jako držené k prodeji v souladu s IFRS 5.

Při amortizaci nehmotného aktiva musí podnik vyčíslit tzv. odepsatelnou částku nehmotného aktiva. V případě nehmotných aktiv musí být až na dvě výjimky zbytková hodnota vždy nulová. Pro IAS 38 vyžaduje stanovit nulovou zbytkovou hodnotu u nehmotných aktiv, vyjma situace, kdy:

- existuje pevný závazek třetí strany koupit aktivum na konci jeho doby životnosti; nebo
- existuje aktivní trh pro dané aktivum a:
 - zbytková hodnota může být určena odkazem na aktivní trh; a
 - je pravděpodobné, že takový trh bude existovat na konci doby životnosti daného aktiva.

Podle IAS 38 musí být doba amortizace, metoda amortizace a odhadnutá zbytková hodnota nehmotného aktiva s konečnou dobou životnosti revidována alespoň na konci každého účetního období.

7.4.2.2 NEHMOTNÁ AKTIVA S NEURČITELNOU DOBOU ŽIVOTNOSTI

Nehmotné aktivum s neurčitelnou dobou životnosti není předmětem amortizace. Podnik však musí jeho vykazovanou účetní hodnotu pravidelně testovat na případné snížení v souladu s IAS 36. Doba životnosti nehmotného aktiva, které není amortizováno, musí být přezkoumávána každé účetní období. Pokud podnik dojde k závěru, že neurčitelnou dobu životnosti je potřeba změnit na konečnou dobu životnosti a je schopen stanovit její délku, vykáže tuto změnu jako změnu v účetním odhadu v souladu s IAS 8. [14]

7.5 SHRNU TÍ ROZDÍLŮ MEZI ČESKOU ÚČETNÍ LEGISLATIVOU A IFRS

▪ **Vykazování jako dlouhodobé hmotné aktivum.** Podle standardů (IFRS, US GAAP) a podle ČÚL existují rozdílná kritéria pro klasifikaci, zda se jedná o dlouhodobé aktivum nebo náklad (expense). Základním kritériem je obecně doba použití.

▪ **Komponentní přístup při odepisování dlouhodobých hmotných aktiv.** Např. IFRS nepřipouští tvorbu rezerv na opravy. Na dlouhodobé hmotné aktivum se pohlíží jako na jednotlivé komponenty. Je tedy nutno z hlediska doby životnosti jednotlivé části budovy odepisovat samostatně.

▪ **Princip zahrnutí zbytkové hodnoty.** Podle ČÚL se v praxi neodepisuje do zbytkové hodnoty, ale odepisuje se "do nuly". Naopak podle standardů IFRS se v některých případech odepisuje do zbytkové hodnoty.

▪ **Očekávané výdaje na likvidaci dlouhodobého hmotného aktiva.** Opačná situace oproti předchozímu bodu je v případě, kdy očekávané výdaje při vyřazení dlouhodobého hmotného aktiva převyšují očekávané příjmy. Tyto očekávané výdaje

(diskontované na současnou hodnotu) je nutno zahrnout do vstupní ceny dlouhodobého hmotného aktiva.

- **Použití jiných odpisových metod** [15]

- **Možnost přecenění hmotných a nehmotných aktiv.** ČÚL uznává jen model tradičního oceňování pořizovací cenou s rozdílným, zjednodušeným ošetřením snížení hodnoty. Přecenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v ČÚL není možné, zatímco v IFRS ano.

- **Odlišnosti v definici nehmotných aktiv.** Proto musí být jednotlivé položky posuzovány podle těchto rozdílných kritérií, aby se mohlo zjistit, zda splňují kritéria stanovená pro nehmotná aktiva v IFRS a ČÚL.

- **Kritéria pro aktivaci nehmotných výsledků výzkumu a vývoje se také navzájem značně liší.** IFRS zakazují aktivaci nehmotných výsledků výzkumu, ČÚL ji povolují za určitých podmínek. Kritéria stanovená IFRS pro aktivaci nehmotných výsledků vývoje jsou mnohem přísnější a podrobnější než v ČÚL.

- **Nehmotná aktiva s neomezenou dobou použitelnosti** nejsou v ČÚL definována. [12]

8 METODIKA

Jelikož v České republice existují dva druhy odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, tj. odpisy účetní a daňové, úprava těchto obou druhů odpisů je zakotvena nejen v účetních předpisech, které upravují odpisy účetní, ale i v předpisech daňových, které upravují odpisy daňové.

Účetní odpisy jsou vymezeny zejména zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále vyhláškou č. 500/2002 Sb. a Českými účetními standardy. Zatímco odpisy daňové jsou vymezeny zákonem č. 586/1999 Sb., o daních z příjmů.

Poněvadž tématem diplomové práce je: „Vliv odpisování dlouhodobého majetku na výsledek hospodaření – analýza českých účetních předpisů a IFRS“, je nutno si stanovit, jaké metody lze použít pro výpočet odpisů daňových a jaké metody lze použít pro odpisy účetní. Pro výpočet daňových odpisů u dlouhodobého hmotného majetku existují dvě varianty: metoda rovnoměrná a metoda zrychlená. U dlouhodobého nehmotného majetku existuje jen jedna metoda, tj. metoda rovnoměrná. U účetních odpisů je možné vybrat si z několika metod. V mém případě jsem použila nejběžnější metody, kterými jsou: metoda lineární, metoda DDB a metoda SYD. U těchto odpisů je výpočet náročnější, jelikož beru v úvahu odpisy nejen dle českých účetních předpisů, ale i dle IFRS. Účetní odpisy vypočítané dle IFRS jsou rozdílné oproti odpisům dle českých účetních předpisů a to z důvodu zohlednění zbytkové hodnoty, komponentního přístupu a modelu přecenění, což české účetní předpisy neznají.

Abych mohla zpracovat dané téma, je nutné mít potřebné informace, jež mi byly poskytnuty společností DOPLA PAP a. s.. Podklady vychází z Výroční zprávy za rok 2009 a ze Sestavy analytické evidence dlouhodobého majetku k 31. 12. 2009. Na začátku praktické části se zabývám charakteristikou dané společnosti, poté vypočítám odpisy na dvou příkladech dlouhodobého hmotného majetku a u jednoho příkladu na dlouhodobý nehmotný majetek. Získané odpisy použiji pro zohlednění vlivu odpisů na výsledek hospodaření u každého vybraného dlouhodobého majetku. Následně pro každý vybraný dlouhodobý majetek spočítám odloženou daň.

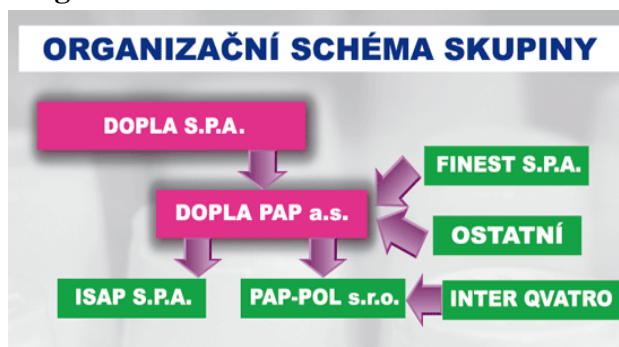
Pro výpočet odpisů a znázornění hodnot na grafech jsem využila nástroje z programu: „Microsoft Office 2007“. Propočtení veškerých odpisů jsem provedla na vzorcích, které jsem zmínila již v teoretické části.

9 CHARAKTERISTIKA PODNIKU

9.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI

Společnost DOPLA PAP a. s. se sídlem v Sušici je podnik výrobního zaměření, který vznikl 1. května 1992. Majitelem více než 10 % akci DOPLA PAP a. s. je společnost DOPLA S. p. A. Itálie, jejíž kapitálový podíl činí 72,6 % a společnost FINEST S. p. A. s vyšší kapitálového podílu 24,7 %. DOPLA PAP a. s. vlastní kapitálový podíl ve výši 99,9 % společnosti PAP – POP Sp. z o. o. Olkusz – Jaroszwiec, Polská republika. Dále společnost DOPLA PAP a. s. vlastní majetkový podíl ve výši 40 % společnosti ISAP S. p. A. Itálie.

Obrázek 3: Organizační schéma



Zdroj: <http://www.pap.cz/cz/profil-firmy/organizacni-schema-skupiny.htm>

Společnost je rozdělena do 4 úseků: úsek prodeje, výroby, ekonomický a úsek generálního ředitele, kde v čele jednotlivých úseků stojí odborní ředitelé.

9.2 PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ

Hlavním předmětem činnosti společnosti je výroba a prodej obalů pro potravinářský průmysl z kelímkového kartonu a polystyrenu a ploché nádoby z papíru a polystyrenu, která reprezentuje cca 91 % výnosů společnosti. Dále se společnost zabývá prodejem zboží mateřské společnosti, jehož podíl z výnosů v roce 2009 činí 3,6 %.

9.3 EKONOMICKÉ ÚDAJE

Z následující tabulky je patrné, že náklady měly během posledních 3 let stále klesající trend, ale v roce 2010 se předpokládá jejich navýšení, jakož i navýšení výnosů. Z toho vyplývá, že se v roce 2010 předpokládá mírný nárůst zisku. Počet zaměstnanců se v roce 2010 předpokládá v nezměněné výši, což představuje 190 zaměstnanců.

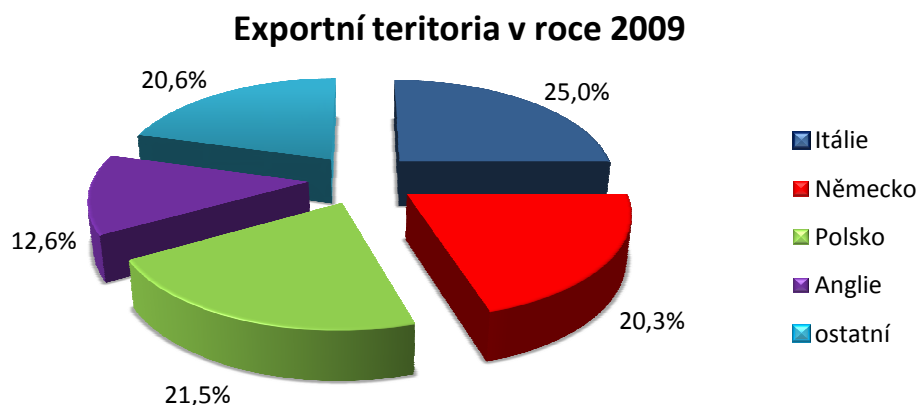
Tabulka 6: Výsledky za poslední 3 období

Výsledky za rok	2007	2008	2009	2010 (plán)
Náklady (mil. Kč)	651	631,9	619,8	630
Výnosy (mil. Kč)	675,1	647,9	646,8	658,1
Zisk po zdanění (mil. Kč)	24,1	15,9	27	28,1
Hospodářský výsledek na akcii (mil. Kč)	107,3	71,1	97,6	101,6
Počet pracovníků	185	182	190	190

Zdroj: vlastní tvorba

Společnost DOPLA PAP a. s. je hlavně výrobcem obalů pro mlékárenský a potravinářský průmysl. V posledních letech se výrazně rozvíjí i výroba a prodej nápojových pohárků. Na obratu společnosti se tuzemský trh podílí 34,2 % a export 65,8 %. Z následujícího grafu je patrné, že největším exportním teritoriem je Itálie, kde celkový export činí 25 % následující Polskem, kde celkový export je 21,5 %.

Graf 1: Exportní teritoria



Zdroj: vlastní tvorba

9.4 MAJETEK SPOLEČNOSTI

Majetek společnosti je tvořen převážně stroji, které jsou nutné pro výrobu. Tyto stroje lze rozdělit do 4 velkých skupin podle účelu použití:

1. skupina: stroje na výrobu fólie (nakupovány od mateřské společnosti z Itálie);
2. skupina: tvarovací stroje (nakupovány z Německa);
3. skupina: stroje pro potiskování (nakupovány ze Švýcarska);
4. skupina: tvarovací stroje na jednorázové použití (od mateřské společnosti z Itálie).

Stroje mají životnost v průměru kolem 20-ti let, ale společnost je vyřazuje i dříve. Hlavně se to týká strojů pro potiskování, kde stoupá náročnost odběratelů a je nutné nakupovat modernější nové stroje. Vyřazení je ve většině případů řešeno prodejem strojů a to za cenu vyšší, než je zůstatková cena stroje.

Majetek společnosti není tvořen nejen stroji, ale i dalším obvyklým majetkem, který je nutný pro podnikání (viz příloha č. I).

9.5 ÚČETNÍ METODY A ZÁSADY SPOLEČNOSTI

9.5.1 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ A NEHMOTNÝ MAJETEK

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí majetek, jehož ocenění je vyšší než 40 000 Kč. Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí majetek, jehož ocenění je vyšší než 60 000 Kč. V obou případech je doba použitelnosti delší než jeden rok. Nakoupený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je oceněn pořizovacími cenami.

Ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností zahrnuje přímé náklady, nepřímé náklady bezprostředně související s výrobou nebo jinou činností.

Hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, oceněný při pořízení cenou od 5 000 – 40 000 Kč je kvalifikován jako drobný dlouhodobý hmotný majetek a je odepisován po dobu 2 let.

Technické zhodnocení, pokud převýšilo u jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku v úhrnu za zdaňovací období částku 40 000 Kč, u jednotlivého dlouhodobého nehmotného majetku pak 60 000 Kč, zvyšuje pořizovací cenu dlouhodobého majetku.

9.5.2 ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU

ÚČETNÍ ODPISY

Počátek odpisování dlouhodobého majetku je v měsíci, ve kterém byl majetek zařazen do užívání. Dlouhodobý majetek je odpisován lineární metodou s dobou odpisování uvedenou níže, která se liší dle doby pořízení dlouhodobého majetku.

Tabulka 7: **Doba odpisování**

Kategorie majetku	Doba odpisování v letech	
	do 31. 12. 1998	po 1. 1. 1999
1. skupina	4	4
2. skupina	8	6 až 15
3. skupina	15	12
4. skupina	30	30
5. skupina	45	50

Zdroj: vlastní tvorba

Ve společnosti funguje neformální zařazovací skupina, která zařazuje a vyřazuje majetek. Při pořízení majetku nastává fáze realizace, kdy společnost provádí veškeré práce (např. zkušební nájezdy, údaje o převzetí dokumentace, vyjádření účastníků řízení), které jsou nezbytné proto, aby mohl být majetek zařazen do užívání. Majetek se zařazuje do užívání protokolem: „Zápis o převzetí stroje nebo zařízení“ (viz příloha č. II), ve kterém jsou uvedeny veškeré potřebné práce a je stanovena doba odpisování. Protokol tedy vyjadřuje, že stroj (majetek) je technicky způsobilý k výkonu.

Pro stanovení doby odpisování, zejména pro 2. odpisovou skupinu, se sejde neformální komise, které se účastní finanční ředitel, účetní analytik, technolog, vedoucí výroby a investiční referent. Tato komise určí dobu odpisování a i mimo jiné způsob odpisování a to dle odpisového plánu. Pro stanovení doby jsou brána 3 základní kritéria:

1. zda se jedná o nový či použitý stroj, které společnost nakupuje od své mateřské společnosti z Itálie (většina strojů je ale nová);
2. předpokládaná doba funkčnosti daného stroje, která vychází ze zkušeností s obdobnými typy stroji;
3. částečně se přihlíží i ke směnnosti, ale jde o nepřímou úměru.

Doba odpisování je stanovena tak, aby věrně a poctivě zobrazovala obraz účetnictví. Doba odpisování je ve druhé skupině stanovena delší než u daňových odpisů, která činí 5 let, a to z důvodu, že 5 let je příliš krátká doba pro odpisování a společnost by nemohla věrně a poctivě naplňovat obraz účetnictví.

Každý majetek se zařazuje individuálně, a proto není pro tento účel stanovena žádná vnitropodniková směrnice. Během doby užívání majetku může docházet k technickému zhodnocení, kdy se navyšuje vstupní cena majetku a odpisy se pak počítají ze zvýšené vstupní ceny (viz příloha č. III - Protokol o technickém zhodnocení).

DAŇOVÉ ODPISY

Pro účely výpočtu daňových odpisů je použita zrychlená i rovnoměrná metoda pro majetek nakoupený po 1. 1. 1994 a rovnoměrná metoda pro majetek nakoupený před 1. 1. 1994.

9.5.3 ODLOŽENÁ DAŇ

Účtování o odložené dani se provádí na základě výpočtu rozdílu mezi účetními a daňovými zůstatkovými hodnotami majetku, násobeného sazbou daně z příjmů pro následující období se zohledněním možných odčitatelných položek a daňových ztrát.

10 ODPISY DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU – STROJNÍ ZAŘÍZENÍ ILLIG

Protože majetek společnosti je značně různorodý a je tvořen velkým množstvím strojů, přístrojů, zařízení, vybrala jsem pro první ukázkou dlouhodobý hmotný majetek z nejpočetnější druhé skupiny. U tohoto majetku jsem si zjistila jeho vstupní cenu (v Kč) a nyní si vypočítám daňové odpisy a to jak rovnoměrnou tak i zrychlenou metodou. A poté vypočítám i odpisy účetní a to dle českých účetních předpisů tak i dle IFRS.

Vstupní údaje:

název majetku: Illig

datum zařazení: 31. 10. 2009

vstupní cena: 3 004 266 Kč

doba odpisování pro daňové odpisy: 5 let

doba odpisování pro účetní odpisy: 6 let

10.1 DAŇOVÉ ODPISY ILLIGU

Jak je výše uvedeno, strojní zařízení Illig je dle zákona o dani z příjmů zahrnut do 2. odpisové skupiny, kde doba odpisování je stanovena na 5 let.

ROVNOMĚRNÁ METODA

Pro tuto metodu je v prvním roce ve druhé skupině použita sazba ve výši 11 % ze vstupní ceny a pro další roky je sazba stanovena ve výši 22,25 % opět ze vstupní ceny.

Tabulka 8: **Daňové odpisy Illigu – rovnoměrná metoda**

Rok	Odpis	Zůstatková cena
2009	330 469	2 673 797
2010	668 449	2 005 348
2011	668 449	1 336 898
2012	668 449	668 449
2013	668 449	0

Zdroj: vlastní tvorba

V prvním roce odpisování je možné daňově uznat odpis ve výši 330 469 Kč, který je vypočítán jako 11 % ze vstupní ceny. Pro zbývajících 4 roky činí odpis vždy ve výši 668 449 Kč. Všechny odpisy jsou daňově uznatelné.

ZRYCHLENÁ METODA

Pro dlouhodobý hmotný majetek Illig je ve druhé odpisové skupině pro první rok určen koeficient ve výši 5 a pro další roky je koeficient ve výši 6.

Tabulka 9: **Daňové odpisy Illigu – zrychlená metoda**

Rok	Odpis	Zůstatková cena
2009	600 853	2 403 413
2010	961 365	1 442 048
2011	721 024	721 024
2012	480 683	240 341
2013	240 341	0

Zdroj: vlastní tvorba

V prvním roce odpisování je odpis stanoven jako podíl vstupní ceny a koeficientu a je vypočítán následovně: $3\,004\,266 / 5 = 600\,853$ Kč. V dalších letech je odpis spočítán jako dvojnásobek zůstatkové ceny a vydělen koeficientem určeným pro další roky, který je snížen o počet již odepsaných let.

10.2 ÚČETNÍ ODPISY ILLIGU

Výpočet účetních odpisů dlouhodobého hmotného majetku Illigu je rozdělen do dvou částí. V první části budu počítat účetní odpisy dle české účetní legislativy a ve druhé části budou účetní odpisy počítány dle IFRS. V obou částech použiji následující metody: lineární metoda, metoda DDB a metoda SYD. Nakonec výsledky těchto obou částí graficky porovnáám a rozdíly zhodnotím.

10.2.1 ODPISY DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ

Jak již bylo výše uvedeno, strojní zařízení Illig je zařazeno do 2. odpisové skupiny, kde společnost určila vyšší doby odpisování na 6 let, tedy o rok delší než je stanovena doba odpisování pro výpočet daňových odpisů. Musíme však dát pozor, abychom do odpisů v jednotlivých letech zahrnuli jen skutečný počet měsíců, kdy je majetek odpisován. Avšak toto pravidlo platí pro veškeré účetní odpisy.

LINEÁRNÍ METODA

Lineární metoda je nejsnazší z metod pro výpočet odpisů. Vychází ze vstupní ceny majetku, kterou vydělíme počtem let.

Tabulka 10: Účetní odpisy Illigu dle českých účetních předpisů

– lineární metoda

Rok	Odpis	Zůstatková cena
2009	125 178	2 879 088
2010	500 711	2 378 377
2011	500 711	1 877 666
2012	500 711	1 376 955
2013	500 711	876 244
2014	500 711	375 533
2015	375 533	0

Zdroj: vlastní tvorba

V prvním roce odpisování bylo strojní zařízení zařazeno do užívání v říjnu, proto výše odpisu za první rok je stanovena takto: $3 / 12 * 500\,711 = 125\,178$ Kč. V dalších pěti letech je v odpisech obsažena vždy výše celého ročního odpisu, což je 500 711 Kč. V posledním 7. roce je do odpisů zahrnuta zbývající část, která představuje odpis za 9 měsíců a je ve výši 375 533 Kč.

METODA DDB

Při použití této metody pro odpisování dlouhodobého majetku je potřeba si nejprve zjistit tzv. % DDB. Velikost odpisu v jednotlivých letech se pak zjistí vynásobením tohoto % DDB zůstatkovou hodnotou majetku v jednotlivých letech.

% DDB zjistíme následujícím způsobem:

$$\% \text{ DDB} = 2 * (100 / 6) = 33,33 \%$$

Tabulka 11: Účetní odpisy Illigu dle českých účetních předpisů – metoda DDB

Rok	Odpis	Zůstatková cena
2009	250 330	2 753 936
2010	917 887	1 836 049
2011	611 955	1 224 094
2012	407 990	816 103
2013	272 007	544 096
2014	181 347	362 749
2015	362 749	0

Zdroj: vlastní tvorba

Odpis v prvním roce je stanoven jako podíl 33,33 % ze vstupní ceny, což činí 1 001 322 Kč, ale je dále přepočten na část připadající na rok 2009, takže je odpis v celkové výši 250 330 Kč. V dalších letech je odpis vždy stanoven jako podíl 33,33 % ze zůstatkové ceny. V posledním roce odpisování musí být odepsána zbývající část tak, aby zůstatková cena na konci posledního roku byla nulová.

METODA SYD

Zrychlená metoda odpisování SYD je založena na klesající odpisové sazbě a neměnné odpisové základně. Odpisovou základnu představuje vstupní cena, která je zde výši 3 004 266 Kč.

Sumu roků životnosti zjistíme následovně:

$$\text{Suma roků životnosti: } (6 + 1) * 6 / 2 = \mathbf{21}$$

Tabulka 12: Účetní odpisy Illigu dle českých účetních předpisů – metoda SYD

Rok	Odpis	Zůstatková cena
2009	214 590	2 789 676
2010	715 301	2 074 374
2011	572 241	1 502 133
2012	429 181	1 072 952
2013	286 121	786 832
2014	143 060	643 771
2015	643 771	0

Zdroj: vlastní tvorba

V prvním roce odpisování je odpis vypočítán jako $6 / 21$ z odpisové základny a činí 858 362 Kč. Ale opět musíme přepočítat na 3 měsíce, protože strojní zařízení Illig bylo zařazeno do užívání až v říjnu. V dalších letech je odpis spočten pomocí snižujícího se koeficientu a odpisové základny. V posledním roce odpisování musíme odepsat celou zbývající část zůstatkové ceny.

10.2.2 ODPISY DLE IFRS

Při výpočtu odpisů majetku dle Mezinárodních účetních standardů budu vycházet z původních údajů, ale zohledním ještě zbytkovou hodnotu, která vyjadřuje částku, kterou je společnost schopna okamžitě získat z vyřazení aktiva po odečtení očekávaných nákladů spojených s vyřazením a to ve výši 300 000 Kč.

Společnost si pro další zacházení s majetkem může zvolit ze dvou modelů. A to buď model pořizovací ceny, nebo model přecenění. Pro obě tyto varianty spočítám opět metodu lineární, metodu DDB a metodu SYD.

10.2.2.1 MODEL POŘIZOVACÍ CENY

V tomto modelu jsou položky pozemků, budov a zařízení vedeny v pořizovacích cenách, které jsou sníženy o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty.

LINEÁRNÍ METODA

Lineární metoda ve srovnání s lineární metodou dle českých účetních předpisů je téměř totožná až na rozdíl, že zohledňuje již zmíněnou zbytkovou hodnotu.

Tabulka 13: Účetní odpisy Illigu dle IFRS - model PC – lineární metoda

Rok	Pořizovací cena	Odpisová základna	Odpis	Účetní hodnota
2009	3 004 266	2 704 266	112 678	2 891 588
2010	3 004 266	2 704 266	450 711	2 440 877
2011	3 004 266	2 704 266	450 711	1 990 166
2012	3 004 266	2 704 266	450 711	1 539 455
2013	3 004 266	2 704 266	450 711	1 088 744
2014	3 004 266	2 704 266	450 711	638 033
2015	3 004 266	2 704 266	338 033	300 000

Zdroj: vlastní tvorba

Jak jsem již zmínila, princip lineární metody dle IFRS je totožný s českými účetními předpisy. Vzniklý rozdíl v odpisech v jednotlivých letech je způsobený již zmíněnou zbytkovou hodnotu, která nám zbyla v posledním roce odpisování. Účetní hodnotu v jednotlivých letech pak dostaneme, když od pořizovací ceny odečteme odpis v příslušném roce. V posledním roce odpisování je odpis za zbývajících 9 měsíců, jelikož strojní zařízení Illig bylo zařazeno do užívání na konci října.

METODA DDB

Metoda zmenšujícího se základu, neboli metoda DDB, pracuje s dvojnásobkem lineární sazby. Na rozdíl od jiných metod se u metody zmenšujícího se základu neodčítá hodnota při vyřazení od odpisové základny.

% DDB zjistíme stejným způsobem jako v českých účetních předpisech:

$$\% \text{ DDB} = 2 * (100 / 6) = \mathbf{33,33 \%}$$

Tabulka 14: Účetní odpisy Illigu dle IFRS – model PC – metoda DDB

Rok	Požizovací cena = odpisová základna	Odpis	Účetní hodnota
2009	3 004 266	250 330	2 753 936
2010	2 753 936	917 887	1 836 049
2011	1 836 049	611 955	1 224 094
2012	1 224 094	407 990	816 103
2013	816 103	272 007	544 096
2014	544 096	181 347	362 749
2015	362 749	62 749	300 000

Zdroj: vlastní tvorba

Když porovnáme odpisy počítané touto metodou dle českých účetních předpisů a dle IFRS zjistíme, že se odpisy v jednotlivých letech zcela shodují. Je to způsobené tím, že se i zde odpisy počítají z pořizovací ceny, do které zde není zohledněna zbytková hodnota. Avšak jeden rozdíl ve výši odpisů se zde nachází. Odlišnost je v posledním roce odpisování, kdy odpis nemůže převýšit hodnotu při vyřazení, která činí 300 000 Kč a je tudíž menší než v posledním roce odpisování při počítání odpisů dle českých účetních předpisů, kde odpis činí 361 749 Kč.

METODA SYD

Metoda SYD je metoda vedoucí ke klesajícím odpisům, které jsou založeny na klesajícím podílu odpisové základny. Příslušný podíl vypočteme jako počet let, který zbývá do konce životnosti aktiva, děleno součtem počtu let životnosti aktiva.

Tabulka 15: Účetní odpisy Illigu dle IFRS – model PC – metoda SYD

Rok	Požizovací cena	Odpisová základna	Odpis	Účetní hodnota
2009	3 004 266	2 704 266	193 162	2 811 104
2010	3 004 266	2 704 266	643 873	2 167 231
2011	3 004 266	2 704 266	515 098	1 652 133
2012	3 004 266	2 704 266	386 324	1 265 809
2013	3 004 266	2 704 266	257 549	1 008 260
2014	3 004 266	2 704 266	128 775	879 486
2015	3 004 266	2 704 266	579 486	300 000

Zdroj: vlastní tvorba

Odpisy jsou opět počítány metodu SYD, ale přesto se odpisy IFRS oproti odpisům, které jsou počítány dle českých účetních předpisů, odlišují. Je to způsobeno jinou odpisovou základnou, kde IFRS počítá odpisy z pořizovací ceny zmenšené o hodnotu při vyřazení.

10.2.2.2 MODEL PŘECENĚNÍ

Podle Mezinárodních účetních standardů je možné majetek přeceňovat i směrem nahoru. Zisky se přitom účtují rozvahově, ztráty výsledkově. Také mezinárodní standardy podobně jako české účetní předpisy vyžadují při přecenění majetku účast kvalifikovaného znalce.

V mém případě budu předpokládat, že po odhadu kvalifikovaným znalcem dojde k nárůstu účetní hodnoty strojího zařízení Illig k 1. 1. 2013 a to o 30 %. Pro přepočet oprávek pak použiju první metodu, což znamená, že oprávky přepočtu stejným poměrem jako účetní brutto hodnotu aktiva, takže účetní hodnota aktiva se po přecenění bude rovnat přeceněné částce.

LINEÁRNÍ METODA

Princip lineární metody i při použití modelu přecenění je stále stejný jen s tím rozdílem, že během doby životnosti dochází k nárůstu pořizovací ceny z důvodu přecenění, které musí provést kvalifikovaný znalec.

Tabulka 16: Účetní odpisy Illigu dle IFRS – model přecenění
– lineární metoda

Rok	Požizovací cena	Odpisová základna	Odpis	Účetní hodnota
2009	3 004 266	2 704 266	112 678	2 891 588
2010	3 004 266	2 704 266	450 711	2 440 877
2011	3 004 266	2 704 266	450 711	1 990 166
2012	3 004 266	2 704 266	450 711	1 539 455
1. 1.2013	3 905 546	3 605 546		2 001 292
2013	3 905 546	3 605 546	600 924	1 400 368
2014	3 905 546	3 605 546	600 924	799 443
2015	3 905 546	3 605 546	499 443	300 000

Zdroj: vlastní tvorba

Lineární metoda spočítaná dle modelu přecenění je stejná jako lineární metoda vypočtená dle modelu pořizovací ceny, ale jen do konce roku 2012. Začátkem roku 2013 dochází k přecenění, což vyvolá nárůst účetní hodnoty z původních 1 539 455 Kč nově na 2 001 292 Kč. Zároveň dojde k nárůstu i pořizovací ceny též o 30 %. Z toho důvodu se pak odpisy za rok 2013 až 2015 navýší oproti lineární metodě, ve které jsem použila model pořizovací ceny. Zbytková hodnota v obou modelech pak zůstává stejná a to ve výši předpokládaných 300 000 Kč.

METODA DDB

Princip této metody stále zůstává stejný, jen s tím rozdílem, že opět dochází začátkem roku 2013 k nárůstu účetní hodnoty.

Tabulka 17: Účetní odpisy Illigu dle IFRS – model přecenění – metoda DDB

Rok	Požizovací cena = odpisová základna	Odpis	Účetní hodnota
2009	3 004 266	250 330	2 753 936
2010	2 753 936	917 887	1 836 049
2011	1 836 049	611 955	1 224 094
2012	1 224 094	407 990	816 103
1.1.2013			1 060 934
2013	1 060 934	353 609	707 325
2014	707 325	235 751	471 574
2015	471 574	171 574	300 000

Zdroj: vlastní tvorba

Odpisy do konce roku 2012 jsou opět stejné jako u modelu pořizovací ceny dle metody DDB. Ke změně dochází začátkem roku 2013 z důvodu přecenění, kdy dochází k nárůstu účetní hodnoty o 30 %. Z toho důvodu odpisy za rok 2013 až 2015 vzrostou, přičemž zbytková hodnota je opět 300 000 Kč.

METODA SYD

Zásada výpočtu metody SYD pro model pořizovací ceny i pro model přecenění zůstává stále stejný, jen s tím rozdílem, že se navýší účetní hodnota o 30 %.

Tabulka 18: Účetní odpisy Illigu dle IFRS – model přecenění – metoda SYD

Rok	Požizovací cena	Odpisová základna	Odpis	Účetní hodnota
2009	3 004 266	2 704 266	193 162	2 811 104
2010	3 004 266	2 704 266	643 873	2 167 231
2011	3 004 266	2 704 266	515 098	1 652 133
2012	3 004 266	2 704 266	386 324	1 265 809
1.1.2013	3 905 546			1 645 552
2013	3 905 546	3 605 546	343 385	1 302 167
2014	3 905 546	3 605 546	171 693	1 130 474
2015	3 905 546	3 605 546	830 474	300 000

Zdroj: vlastní tvorba

Odpisy vyřešené dle metody SYD pro model přecenění a pro model pořizovací ceny jsou až do konce roku 2012 opět stejné a to z toho důvodu, že k navýšení účetní hodnoty dle znaleckého posudku dochází až k 1. 1. 2013. Proto jsou od tohoto roku odpisy zvýšeny oproti modelu pořizovací ceny, přičemž zbytková hodnota zůstává na stejné úrovni.

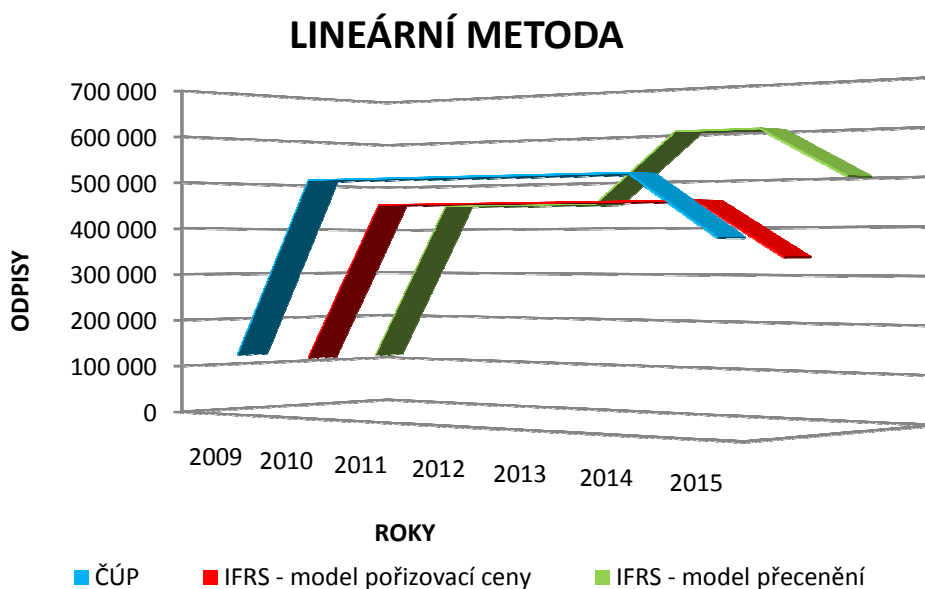
10.2.3 SROVNÁNÍ ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ A IFRS

Pomocí grafů srovnám jednotlivé metody, tj. metodu lineární, metodu DDB a metodu SYD, které jsem vyřešila podle českých účetních předpisů a dle IFRS a to jak pro model pořizovací ceny, tak i pro model přecenění.

LINEÁRNÍ METODA

Lineární metoda je z uvedených metod nejjednodušší. Odpisy po celou dobu odpisování jsou vždy ve stejné úrovni.

Graf 2: Odpisy Illigu - lineární metoda



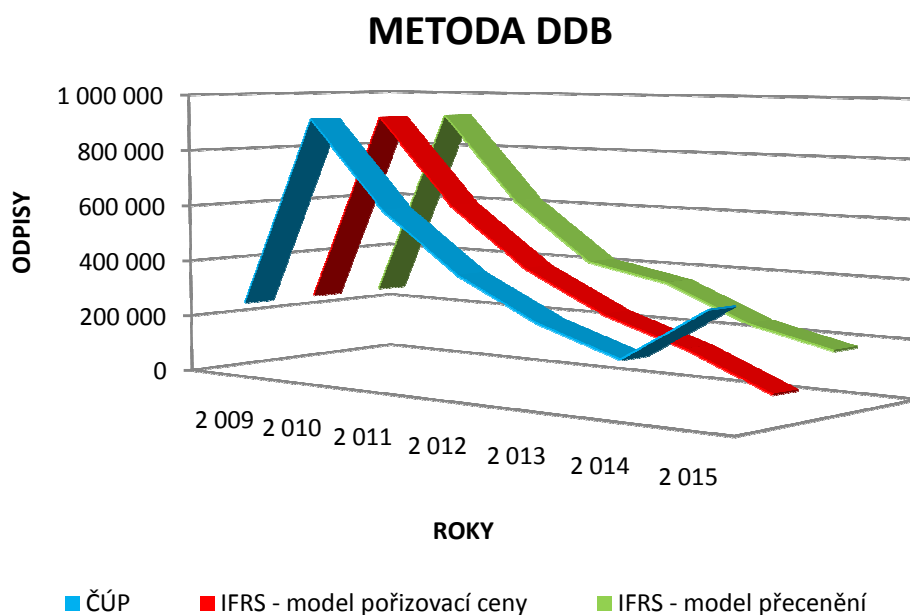
Zdroj: vlastní tvorba

Z grafu Lineární metody je patrné, že odpisy vyřešené dle českých účetních předpisů jsou od počátku roku odepisování až do konce roku 2012 vyšší než odpisy vypočítané dle IFRS pro oba modely. Je to způsobené zohledněním zbytkové hodnoty pro oba modely IFRS. Od roku 2013 jsou pak největší odpisy u modelu přecenění, které je způsobené nárůstem účetní hodnoty o 30 %. Průběh odpisů podle českých účetních předpisů a odpisů pro model pořizovací ceny je stejný jen s tím rozdílem, že odpisy pro model pořizovací ceny jsou nižší z důvodu zohlednění již zmíněné zbytkové hodnoty.

METODA DDB

Metoda DDB pracuje s dvojnásobkem lineární sazby. V praxi se používají různé násobky lineární sazby, tedy například 1,5 násobek lineární sazby.

Graf 3: **Odpisy Illigu - metoda DDB**



Zdroj: vlastní tvorba

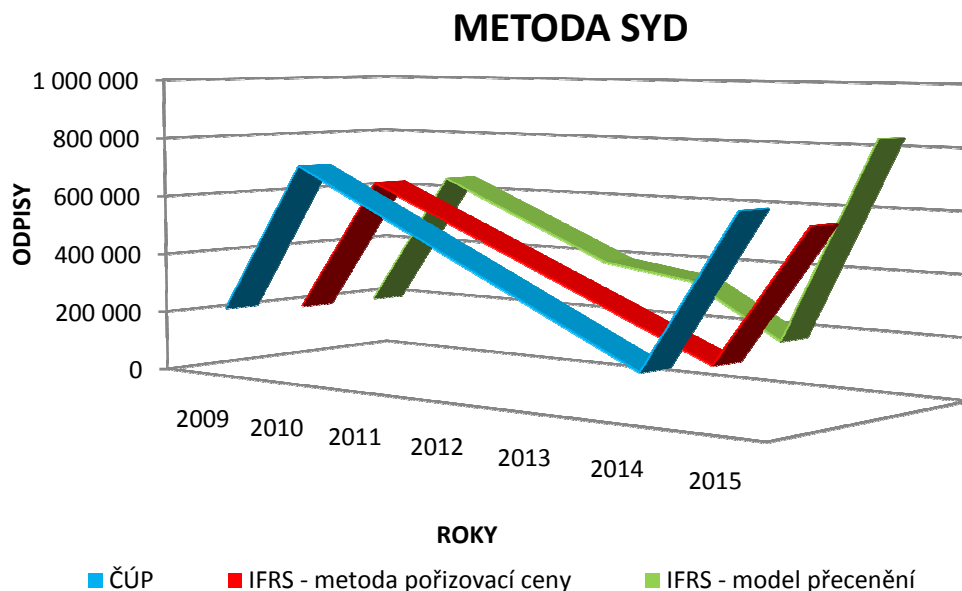
Na rozdíl od metody lineární, metoda DDB je pro všechny tři uvedené modely téměř totožná. Je to způsobené tím, že IFRS nezohledňuje zbytkovou hodnotu, takže se odpisy počítají z pořizovací ceny, jako se počítají u českých účetních předpisů. V posledním roce odpisování však dochází k rozdílu, jelikož podle IFRS se neodepisuje

do nuly, nýbrž se odepisuje do zbytkové hodnoty, která činí v tomto případě 300 000 Kč.

METODA SYD

Metoda SYD je založena na stejné odpisové základně a na klesajícím podílu odpisové základny.

Graf 4: Odpisy Illigu - metoda SYD



Zdroj: vlastní tvorba

Na grafu Lineární metody můžeme vidět, že v prvním roce odpisování je nejvyšší odpis opět u českých účetních předpisů, jelikož IFRS opět zohledňuje zbytkovou hodnotu. Průběh všech tří modelů je téměř totožný, jen s tím rozdílem, že u modelu přecenění dochází k nárůstu odpisů od roku 2013, jelikož došlo k navýšení účetní hodnoty o 30 %.

10.3 ZHODNOCENÍ POUŽITÝCH METOD

Pro výpočet účetních odpisů se nejvíce používají tyto tři metody: lineární metoda, metoda DDB a metoda SYD.

Z těchto uvedených metod je nejjednodušší metoda lineární, což je její výhodou. Lineární metoda má v každém roce odpisování stejnou výši odpisů, poněvadž se odpisy počítají vždy z pořizovací ceny. Tato metoda se používá u takového druhu majetku, který v průběhu své životnosti je opotřebováván rovnoměrně.

Metoda DDB se řadí pod odpisy zrychlené. Pracuje s dvojnásobkem lineární sazby. Vychází z klesající odpisové základny a neměnné odpisové sazby. V prvních letech odpisování jsou odpisy nejvyšší a postupně klesají. Je používána pro takový druh majetku, který rychle zastarává a je potřeba ho co nejrychleji odepsat, což můžeme považovat za její výhodu.

Metoda SYD je oproti metodě DDB založena na konstantní odpisové základně a klesajícímu podílu. Tato metoda je opět řazena do metod zrychlených, proto pro ni platí stejné výhody a nevýhody jako pro metodu DDB.

Pro výpočet daňových odpisů lze použít dle českých účetních předpisů dvě metody. A to metodu zrychlenou a metodu rovnoměrnou.

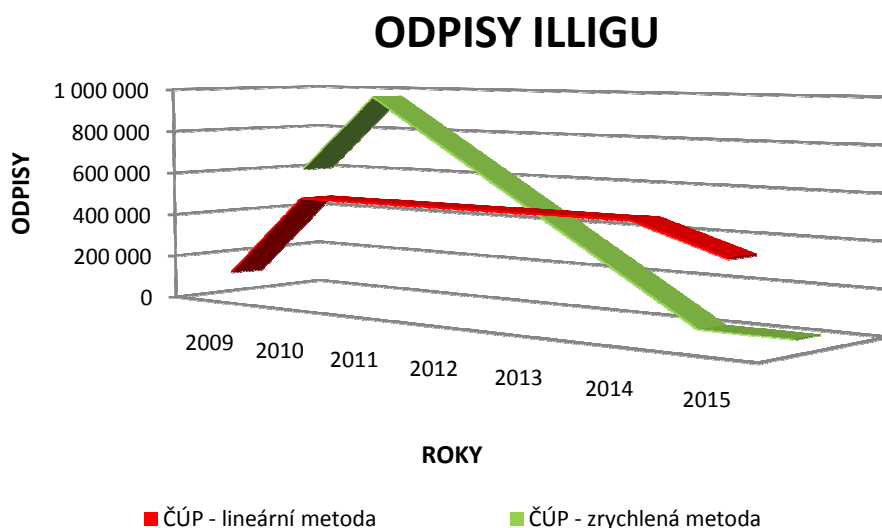
Metoda rovnoměrná by měla být použita u takového druhu majetku, u kterého se předpokládá stejné opotřebení v jednotlivých letech.

Oproti tomu zrychlená metoda odpisování by měla být použita pro takový majetek, u kterého se dá předpokládat jeho rychlé zastarávání a bude potřeba ho co nejrychleji vyměnit za jiný.

Pro další výpočty, tj. pro výpočet vlivu odpisů na výsledek hospodaření a na výpočet odložené daně, jsem použila pro daňové odpisy – metodu zrychlenou a pro účetní odpisy metodu lineární a to z několika důvodů. Metoda zrychleného daňového odpisování je zvolena proto, že v ní spatřuji jisté výhody. Zejména jsou to klesající odpisy během doby užívání, které umožňují zavádět technicky dokonalejší stroje a zařízení, jež společnost potřebuje, aby mohla být konkurenceschopná. Dále umožňuje odepsat větší část majetku v době, kdy jsou náklady na opravy a udržování ještě nízké. Postupem času se částky odpisů snižují, přičemž rostou náklady na opravy. Tímto je dosaženo relativní stability úhrnných nákladů v průběhu celé doby používání. Oproti

tomu lineární metoda vyjadřuje skutečné opotřebení daného majetku a účetní odpisy pomocí této metody ovlivňují výsledek hospodaření rovnoměrně, protože náklady (účetní odpisy) jsou vždy ve stejné výši, kromě prvního roku odpisování.

Graf 5: **Odpisy Illigu**



Zdroj: vlastní tvorba

Na grafu je patrný průběh lineární a zrychlené metody, které jsou počítané podle českých účetních předpisů.

10.4 POSOUZENÍ VLIVU ODPISŮ NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ

Jelikož je doba odpisování různá, z hlediska daňového a z hlediska účetního, budou mezi účetními a daňovými odpisy vznikat rozdíly. Tyto rozdíly budou mít vliv na velikost daně z příjmů a budou vyžadovat úpravu účetního výsledku hospodaření. Pokud budou účetní odpisy nižší než daňové, bude možné výsledek hospodaření ještě snížit o daný rozdíl při úpravě na daňový základ. Budou-li naopak účetní odpisy vyšší než odpisy daňové, bude potřeba o daný rozdíl daňový základ navýšit.

Tabulka 19: Vliv odpisů kotle na výsledek hospodaření

Rok	Účetní odpisy Illigu	Daňové odpisy Illigu	Rozdíl	Zvýšení / snížení výsledku hospodaření
2009	125 178	600 853	-475 675	snížení
2010	500 711	961 365	-460 654	snížení
2011	500 711	721 024	-220 313	snížení
2012	500 711	480 683	20 028	zvýšení
2013	500 711	240 341	260 370	zvýšení
2014	500 711	0	500 711	zvýšení
2015	375 533	0	375 533	zvýšení

Zdroj: vlastní tvorba

Z tabulky jsou jasně patrné rozdíly mezi účetními odpisy, které jsou spočítány lineární metodou, a odpisy daňovými, které jsou spočítány metodou zrychlenou. Kladná částka vyjadřuje navýšení výsledku hospodaření a částka záporná znamená naopak snížení výsledku hospodaření, což můžeme vyčíst z posledního sloupce. Kdybychom sečetli tyto kladné a záporné částky, tj. snížení a zvýšení výsledku hospodaření, dostaneme se na nulu. Avšak kdybychom do těchto kladných a záporných rozdílů zohlednili sazbu daně, která je pro rok 2009 ve výši 20 % a pro rok 2010 se přepokládá ve výši 19 %, a budu-li předpokládat pro další roky sazbu daně ve výši 19 %, dostaneme se na částku ve výši **-4 757 Kč**, o kterou by se nám snížila daň z příjmů právnických osob za celkovou dobu odpisování tohoto strojního zařízení Illigu.

10.5 VÝPOČET ODLOŽENÉ DAŇOVÉ POVINNOSTI

Jelikož vznikly rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy, je potřeba tento rozdíl zohlednit. Na konci účetního období se upraví základ daně mimo jiné i tím, že se zahrnou odpisy pouze ve výši odpisů daňových. Protože podnik tvoří skupinu podniků, má povinnost účtovat o odložené dani.

Účtování o odložené dani se provádí na základě výpočtu rozdílu mezi odpisy účetními a odpisy daňovými, kdy tento rozdíl násobíme sazbou daně z příjmů právnických osob pro následující období se zohledněním možných odčitatelných položek a daňových ztrát.

Při zjišťování rozdílu mezi odpisy mohou nastat dvě situace, přičemž platí následující:

1. zvýšení základu daně:
 - účetní odpisy > daňové odpisy
 - zůstatková cena účetní < zůstatková cena daňová

2. snížení základu daně:
 - účetní odpisy < daňové odpisy
 - zůstatková cena účetní > zůstatková cena daňová

Pro výpočet odložené daně použijí pro účetní odpisy metodu lineární a pro odpisy daňové metodu zrychlenou.

Tabulka 20: **Odložená daň Illigu**

Rok	Účetní odpisy Illigu	Daňové odpisy Illigu	Účetní zůstatková cena	Daňová zůstatková cena	ZC účetní - ZC daňová	Sazba daně v %	Odložená daň	Účetní předpis
2009	125 178	600 853	2 879 088	2 403 413	475 675	19	90 378	592 / 481
2010	500 711	961 365	2 378 377	1 442 048	936 330	19	87 524	592 / 481
2011	500 711	721 024	1 877 666	721 024	1 156 642	19	41 859	592 / 481
2012	500 711	480 683	1 376 955	240 341	1 136 614	19	3 805	481 / 592
2013	500 711	240 341	876 244	0	876 244	19	49 470	481 / 592
2014	500 711	0	375 533	0	375 533	19	95 135	481 / 592
2015	375 533	0	0	0	0	19	71 351	481 / 592

Zdroj: vlastní tvorba

Jak je z tabulky patrné, v prvních třech letech odpisování vznikla odložená daň ve formě odloženého daňového závazku. V letech 2012 až 2015 bude odložená daň ve formě odložené daňové pohledávky, protože účetní odpisy jsou v roce 2012 větší než odpisy daňové a od roku 2014 se bude odepisovat jen účetně.

Odloženou daň podnik neplatí, pouze si pomocí ní upravuje disponibilní výsledek hospodaření. Kdybychom sečetli jednotlivé zůstatky na účtu 481, bude stav tohoto účtu nulový, k němuž by mělo vždy docházet.

11 ODPISY DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU – KOTEL VIADRUS

Pro druhou ukázkou výpočtu odpisů jsem vybrala dlouhodobý hmotný majetek z 3. odpisové skupiny. U toho majetku jsem si opět zjistila potřebné údaje a nyní si vypočítám jednotlivé odpisy jako v předcházejícím příkladu u strojního zařízení Illig.

Vstupní údaje:

název majetku: Kotel Viadrus

datum zařazení: 31. 12. 2008

vstupní cena: 90 587 Kč

doba odpisování pro daňové odpisy: 10 let

doba odpisování pro účetní odpisy: 12 let

11.1 DAŇOVÉ ODPISY KOTLE VIADRUS

Kotel Viadrus je podle daňových předpisů zařazen do 3. odpisové skupiny, kde doba odepisování je stanovena na 10 let.

ROVNOMĚRNÁ METODA

V prvním roce odpisování je pro 3. odpisovou skupinu stanovena sazba ve výši 5,5 a pro další roky odpisování je sazba vymezena na hodnotu 10,5. Odpisy jsou počítány vždy vynásobením vstupní ceny a příslušné daňové sazby.

Tabulka 21: Daňové odpisy kotle dle ČÚP – rovnoměrná metoda

Rok	Odpis	Zůstatková cena
2008	4 982	85 605
2009	9 512	76 093
2010	9 512	66 581
2011	9 512	57 070
2012	9 512	47 558
2013	9 512	38 047
2014	9 512	28 535
2015	9 512	19 023
2016	9 512	9 512
2017	9 512	0

Zdroj: vlastní tvorba

I když kotel byl zařazen do užívání až 31. 12. 2008, daňové odpisy jsou počítané za celý rok 2008 a to jako podíl odpisové sazby 5,5 ze vstupní ceny kotle. Ostatních devět let odpisování je počítáno stejně jen s jinou sazbou a to ve výši 10,5. Všechny odpisy, kromě prvního odpisu, jsou ve stejné výši.

ZRYCHLENÁ METODA

Ve 3. odpisové skupině je pro zrychlenou metodu pro 1. rok odpisování určen koeficient ve výši 10 a pro další roky odpisování je koeficient ve výši 11.

Tabulka 22: Daňové odpisy kotle dle ČÚP – zrychlená metoda

Rok	Odpis	Zůstatková cena
2008	9 059	81 528
2009	16 306	65 223
2010	14 494	50 729
2011	12 682	38 047
2012	10 870	27 176
2013	9 059	18 117
2014	7 247	10 870
2015	5 435	5 435
2016	3 623	1 812
2017	1 812	0

Zdroj: vlastní tvorba

Stejně tak jako u rovnoměrné, tak i u zrychlené metody platí to, že i když je majetek zařazen do užívání na konci prosince, jsou daňové odpisy počítané za celý rok 2008. Zrychlená metoda na rozdíl od rovnoměrné má nejvyšší odpisy na začátku roku a postupně během let klesají.

11.2 ÚČETNÍ ODPISY KOTLE VIADRUS

Tato kapitola opět bude rozdělena do dvou částí. V první části vypočtu odpisy dle českých účetních předpisů a ve druhé části vypočtu odpisy dle IFRS. Pro obě části použijí tytéž metody a to: metodu lineární, metodu SYD a metodu DDB.

11.2.1 ODPISY DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ

Kotel, který je dle předpisů zařazen do 3. odpisové skupiny, je dle odpisového plánu společnosti odepisován 12 let. To znamená, že se kotel účetně odepisuje o 2 roky déle než při daňovém odpisování.

LINEÁRNÍ METODA

Nejjednodušší metoda, která má všechny odpisy během doby odpisování majetku ve stejné výši.

Tabulka 23: Účetní odpisy kotle dle ČÚP – lineární metoda

Rok	Odpis	Zůstatková cena
2008	629	89 958
2009	7 549	82 409
2010	7 549	74 860
2011	7 549	67 311
2012	7 549	59 762
2013	7 549	52 213
2014	7 549	44 664
2015	7 549	37 116
2016	7 549	29 567
2017	7 549	22 018
2018	7 549	14 469
2019	7 549	6 920
2020	6 920	0

Zdroj: vlastní tvorba

V prvním roce odpisování je odpis vypočten jako 1/12 z ročního odpisu, jelikož byl kotel zařazen do užívání až 31. 12. 2008. Ostatní odpisy jsou vždy stejné a jsou vypočteny jako 1/12 ze vstupní ceny majetku. V posledním roce je odpis menší než ty předešlé a to z důvodu, že se odepisuje už jen 11/12 ročního odpisu.

METODA DDB

Metoda DDB se řadí do zrychlených metod a tudíž v prvních letech odpisování je odepsána nejvyšší část majetku a postupně tato výše odpisů klesá. Odpis zjistíme vynásobením % DDB a zůstatkovou cenou.

% DDB lze zjistit následovně:

$$\% \text{ DDB} = 2 * (100 / 12) = \mathbf{16,67 \%}$$

Tabulka 24: Účetní odpisy kotle dle ČÚP – metoda DDB

Rok	Odpis	Zůstatková cena
2008	1 258	89 329
2009	14 891	74 438
2010	12 409	62 029
2011	10 340	51 689
2012	8 616	43 072
2013	7 180	35 892
2014	5 983	29 909
2015	4 986	24 923
2016	4 155	20 768
2017	3 462	17 306
2018	2 885	14 421
2019	2 404	12 017
2020	12 017	0

Zdroj: vlastní tvorba

Odpis v prvním roce odpisování dostaneme vynásobením 16,67 % a vstupní ceny, což činí 15 101 Kč, ale je nutno převést na měsíční odpis, jelikož v roce 2008 je do účetních odpisů zahrnut pouze odpis za prosinec. V ostatních letech je odpis vypočten vynásobením % DDB a zůstatkové ceny. V posledním roce je do výše odpisu zahrnuta zbývající část tak, aby zůstatková cena na konci roku byla nulová.

METODA SYD

Abychom mohli vypočítat odpisy podle této metody, je nutné si nejdříve vypočítat sumu životnosti a to následovně:

$$\text{Suma roků životnosti: } (12 + 1) * 12 / 2 = \mathbf{78}$$

Tabulka 25: Účetní odpisy kotle dle ČÚP – metoda SYD

Rok	Odpis	Zůstatková cena
2008	1 161	89 426
2009	12 775	76 651
2010	11 614	65 037
2011	10 452	54 584
2012	9 291	45 294
2013	8 130	37 164
2014	6 968	30 196
2015	5 807	24 389
2016	4 645	19 743
2017	3 484	16 259
2018	2 323	13 936
2019	1 161	12 775
2020	12 775	0

Zdroj: vlastní tvorba

Odpis za první rok je stanoven jako 1/12 ročního odpisu, který činí násobek podílu a vstupní ceny majetku. Další odpisy jsou vypočítány jako násobek klesajícího podílu a vstupní ceny majetku. V posledním roce je odepsána zbývající část tak, aby zůstatková cena na konci doby odpisování byla opět nulová.

11.2.2 ODPISY DLE IFRS

Jako v předešlém případě, tak i zde do dlouhodobého majetku – kotle zohledním zbytkovou hodnotu a to ve výši 5 000 Kč, která bude mít vliv na odpisy vypočtené dle metod: lineární, DDB a SYD.

V tomto případě budu již vycházet z modelu pořizovací ceny, nikoliv z modelu přecenění, ale tentokrát zohledním komponentní přístup, který IAS 16 vyžaduje u veškerého dlouhodobého majetku. Z kotle budu zvlášť odepisovat čerpadlo, které tvoří cca 1/3 ceny kotle a vydrží jen polovinu doby životnosti, tj. 6 let (potřeba vyměnit začátkem 7. roku).

LINEÁRNÍ METODA

Odpisy vypočtené dle lineární metody se budou lišit od předcházejícího výpočtu, kde jsem sice také počítala lineární metodu dle IFRS se zohledněním zbytkové hodnoty, ale nyní použiji komponentní přístup.

Tabulka 26: Účetní odpisy kotle dle IFRS – metoda lineární

Rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Kotel	pořizovací cena	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391
	odpisová základna	55 391	55 391	55 391	55 391	55 391	55 391	55 391	55 391	55 391	55 391	55 391	55 391
	odpis kotle bez čerpadla	385	4 616	4 616	4 616	4 616	4 616	4 616	4 616	4 616	4 616	4 616	4 231
Čerpadlo	pořizovací cena	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196
	odpis čerpadla	419	5 033	5 033	5 033	5 033	5 033	4 613	5 033	5 033	5 033	5 033	5 033
Účetní hodnota kotle jako celku	89 783	80 134	70 486	60 837	51 189	41 540	32 311	52 858	43 209	33 561	23 912	14 264	5 000

Zdroj: vlastní tvorba

Požizovací cena kotle bez čerpadla je ve výši 60 391 Kč z celkové ceny kotle 90 587 Kč. Avšak odpisy samotného kotle jsou počítány z odpisové základny, kterou tvoří pořizovací cena kotle bez čerpadla snižená o zbytkovou hodnotu. Odpisy pak samotného kotle jsou počítány klasickým způsobem, který je popsán v předešlých částech týkající se lineární metody.

Čerpadlo tvoří třetinu celkové ceny kotle v hodnotě 30 196 Kč a má životnost 6 let. Na začátku 2015 pak dochází k nákupu nového zařízení za pořizovací cenu čerpadla, což je ve výši 30 196 Kč.

Účetní hodnota kotle jako celku je vypočítána jako účetní hodnota kotle jako celku a je snižena o odpisy kotle a o odpisy čerpadla. To samé v číslech pro rok 2008: $90\,587\text{ Kč} - 385\text{ Kč} - 419\text{ Kč} = 89\,783\text{ Kč}$. O něco složitější je tento výpočet pro rok 2015, kdy dochází k nákupu nového čerpadla. Jelikož je nutno od účetní hodnoty na konci roku 2014 odečíst odpis kotle a přičíst účetní hodnotu nového čerpadla po prvním odpisu. Opět v číslech: $32\,311\text{ Kč} - 4\,616\text{ Kč} + 25\,163\text{ Kč} = 52\,858\text{ Kč}$.

Zbytková hodnota kotle jako celku na konci doby odepisování pak činí předpokládaných 5 000 Kč.

METODA DDB

Zde oproti předcházející metodě nastane v odpisech menší rozdíl a to ten, že odpisy pomocí metody DDB se počítají z pořizovací ceny, nikoliv tedy z odpisové základny. Opět zde bude zohledněn kromě zbytkové hodnoty i komponentní přístup. Stále platí stejné % DDB jako v předcházejícím případě u metody DDB počítané dle českých účetních předpisů a to sice ve výši **16,67 %** pro kotel bez čerpadla. Pro čerpadlo pak % DDB je ve výši: $2 * (100 / 6) = 33,33 \%$.

Tabulka 26: Účetní odpisy kotle dle IFRS – metoda DDB

Rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
Kotel	pořizovací cena = odpisová základna	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	
	odpis kotle bez čerpadla	839	9 927	8 272	6 893	5 744	4 787	3 989	3 324	2 770	2 308	1 923	1 603	3 011
	účetní hodnota kotle	59 552	49 625	41 352	34 459	28 715	23 928	19 939	16 615	13 845	11 537	9 614	8 011	5 000
Čerpadlo	pořizovací cena = odpisová základna	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	
	odpis čerpadla	839	9 785	6 524	4 349	2 900	1 933	3 867	10 064	6 710	4 473	2 982	1 988	3 977
	účetní hodnota čerpadla	29 357	19 573	13 049	8 700	5 800	3 867	0	20 132	13 422	8 948	5 966	3 977	0
Účetní hodnota kotle jako celku		88 909	69 197	54 401	43 159	34 515	27 795	19 939	36 747	27 267	20 486	15 580	11 989	5 000

Zdroj: vlastní tvorba

V první části tabulky jsou zobrazeny odpisy kotle bez čerpadla. Metoda DDB na rozdíl od jiných metod v IFRS neodčítá hodnotu při vyřazení z odpisové základny. Rozdíl však vzniká zohledněním zbytkové hodnoty a zohledněním komponentního přístupu. Princip výpočtu však zůstává stejný.

Ve druhé části tabulky jsou zobrazeny odpisy samotného čerpadla, které má životnost 6 let. Proto na začátku roku 2015 dochází k nákupu nového čerpadla, které má životnost opět dalších 6 let. Odpisy jsou spočítány na stejném principu.

Účetní hodnota kotle jako celku je pak spočítána jako účetní hodnota kotle jako celku, která je snižena o odpisy kotle a odpisy čerpadla. O něco složitější je tento výpočet pro rok 2015, jelikož v tomto roce dochází k nákupu nového čerpadla. Výpočet účetní hodnoty kotle jako celku je pak spočítán jako účetní hodnota kotle v roce 2014, od které odečteme odpis kotle a přičteme pořizovací cenu čerpadla, která je snižena o první odpis čerpadla.

METODA SYD

Princip výpočtu metody SYD zůstává stále stejný. Avšak rozdíl nastane z důvodu zohlednění zbytkové hodnoty a navíc zohledněním komponentního přístupu. Sumu roků životnosti pro samotný kotel zjistíme následovně: $(12 + 1) * 12 / 2 = 78$ a pro čerpadlo stejným způsobem, což je **21**.

Tabulka 27: Účetní odpisy kotle dle IFRS – metoda SYD

Rok		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Kotel	pořizovací cena	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391	60 391
	odpisová základna	55 391	55 391	55 391	55 391	55 391	55 391	55 391	55 391	55 391	55 391	55 391	55 391	55 391
	odpis kotle bez čerpadla	710	7 812	7 101	6 391	5 681	4 971	4 261	3 551	2 841	2 130	1 420	710	7 812
Čerpadlo	pořizovací cena	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196	30 196
	odpis čerpadla	719	7 190	5 752	4 314	2 876	1 438	7 908	8 627	7 190	5 752	4 314	2 876	1 438
Účetní hodnota kotle jako celku		89 158	74 157	61 304	50 599	42 042	35 633	23 464	41 482	31 452	23 570	17 836	14 250	5 000

Zdroj: vlastní tvorba

Princip výpočtu metody SYD zůstává stejný jako při výpočtech v předešlých částech týkající se této metody. Avšak rozdíl v odpisech je způsoben již zmíněnou zbytkovou hodnotou a komponentním přístupem.

Účetní hodnota kotle jako celku je spočítána stejným principem jako u metody lineární a metody DDB. V tabulce si můžeme všimnout, že na konci doby odpisování kotle jako celku máme opět zbytkovou hodnotu v předpokládané výši 5 000 Kč.

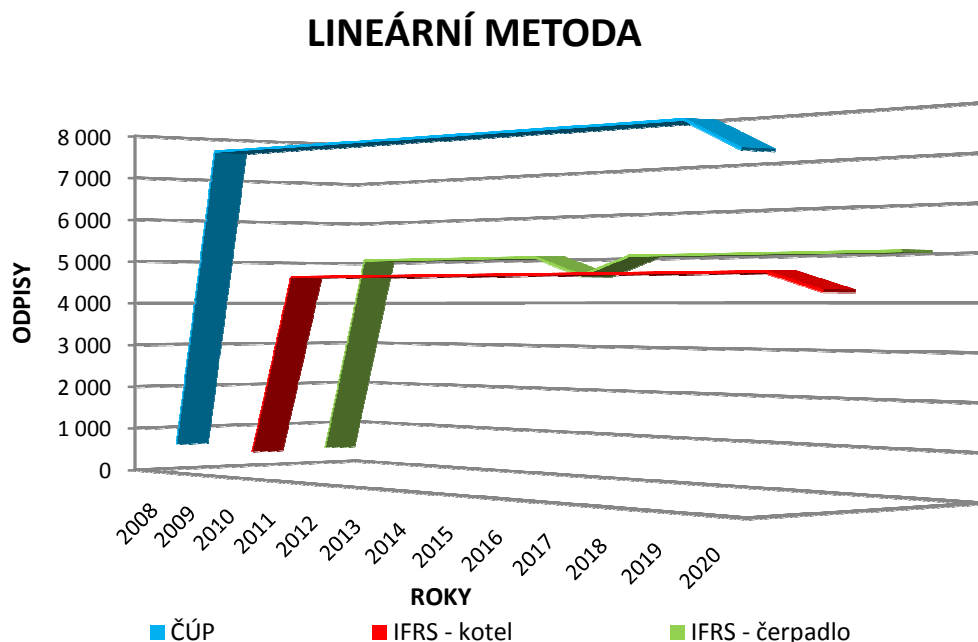
11.2.3 SROVNÁNÍ ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ A IFRS

Srovnání metody lineární, metody DDB a metody SYD pro české účetní předpisy a pro IFRS provedu pomocí grafů, do kterých zobrazím jednotlivé metody.

LINEÁRNÍ METODA

Rozdíl ve výši odpisů vzniká z důvodu zohlednění zbytkové hodnoty a komponentního přístupu do lineární metody vypočtené dle IFRS.

Graf 6: Odpisy kotle - lineární metoda



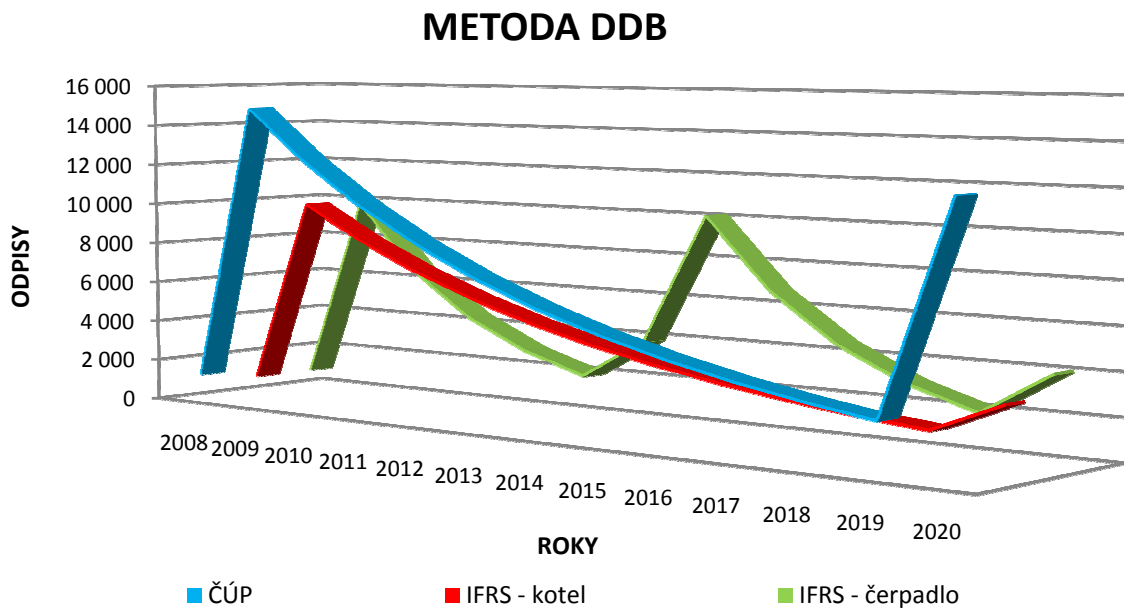
Zdroj: vlastní tvorba

Z grafu je patrné, že průběh odpisů u metody lineární dle českých účetních předpisů a dle IFRS je stejný. Rozdíl ve výši odpisů je způsoben již zmíněným komponentním přístupem, který rozděluje kotel na dvě velké části, a kde se samotný kotel a čerpadlo odepisují zvlášť.

METODA DDB

Zrychlená metoda má v prvních letech odpisování nejvyšší odpisy, které během doby užívání klesají.

Graf 7: Odpisy kotle – metoda DDB



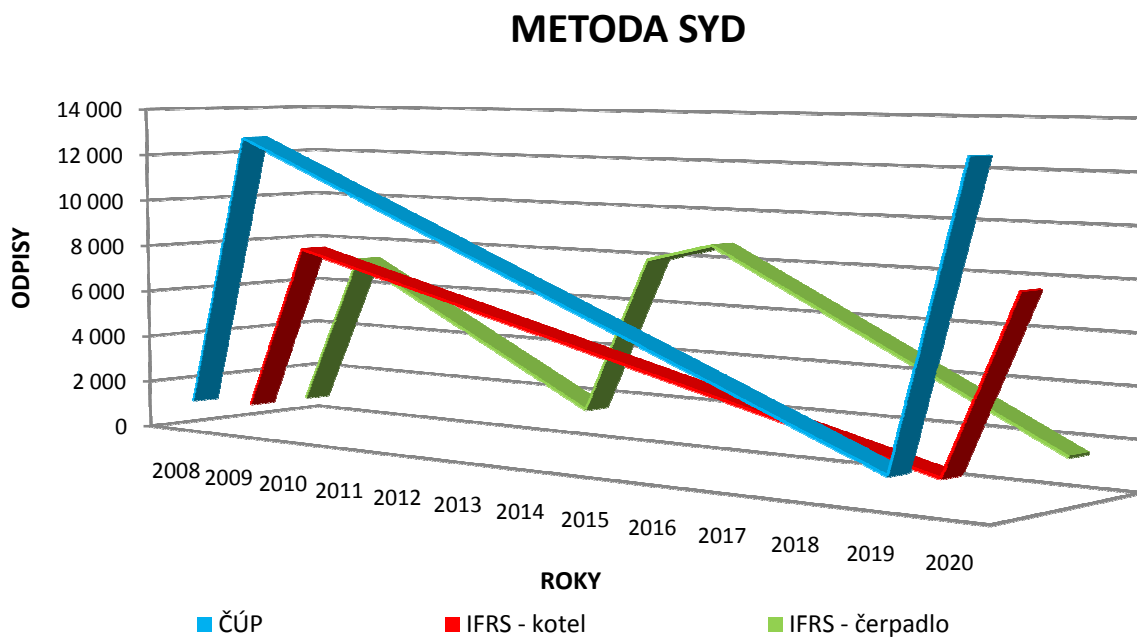
Zdroj: vlastní tvorba

Průběh křivky odpisů u metody DDB dle českých účetních předpisů a kotle bez čerpadla je totožný kromě posledního roku, kde IFRS zohledňuje zbytkovou hodnotu, proto je odpis u IFRS nižší. Celkový rozdíl ve výši odpisů u těchto dvou křivek je způsoben již zmíněným komponentním přístupem. Průběh u samotného čerpadla je jiný než u kotle. Z grafu je očividné, že průběh křivky odpisů se po době jeho životnosti, tj. 6 let, opakuje.

METODA SYD

Opět zrychlená metoda, která má nejvyšší odpisy během prvních let užívání. Výše odpisů postupně klesá.

Graf 8: Odpisy kotle – metoda SYD



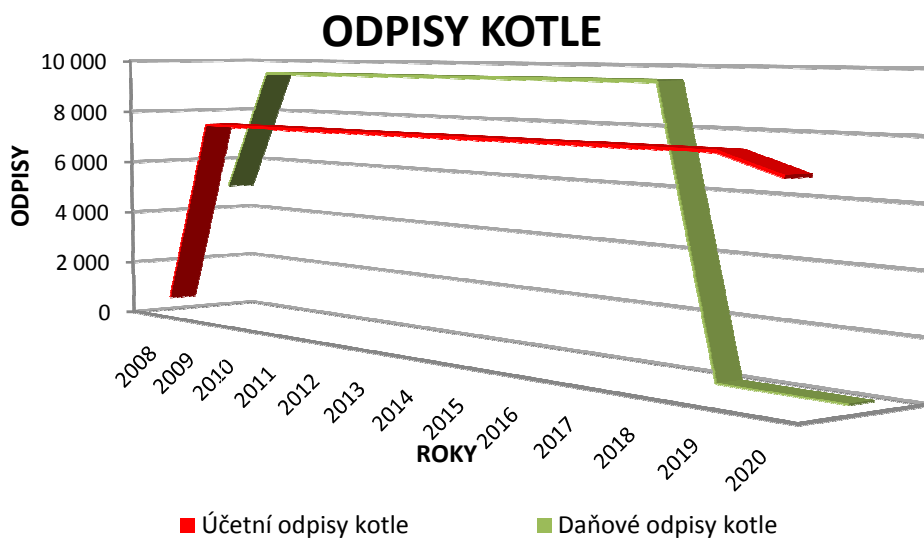
Zdroj: vlastní tvorba

Opět průběh odpisů dle českých účetních předpisů a kotle je totožný. Výše rozdílů v odpisech je opětovně způsoben komponentním přístupem. V posledním roce odpisování je diference způsobena zbytkovou hodnotou u kotle. Čerpadlo má po 6-ti letech odpisování totožný průběh odpisování.

11.3 POSOUZENÍ Vlivu ODPISŮ NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ

Pro výpočet dopadu odpisů na výsledek hospodaření zvolím metody, které si pro tento majetek – kotel zvolila společnost. Pro daňové odpisy je to metoda rovnoměrná, pro účetní odpisy je to metoda lineární. Průběh obou metod můžeme vidět na grafu.

Graf 9: Odpisy kotle



Zdroj: vlastní tvorba

Jelikož mezi výši daňových a účetních odpisů je diference, je nutno tento rozdíl zohlednit do výsledku hospodaření a to následovně:

- daňové odpisy > účetní odpisy => o tento rozdíl se sníží daňový základ
- daňové odpisy < účetní odpisy => daňový základ se zvýší

Tabulka 28: Vliv odpisů kotle na výsledek hospodaření

Rok	Účetní odpisy kotle	Daňové odpisy kotle	Rozdíl	Zvýšení / snížení výsledku hospodaření
2008	629	4 982	-4 353	snížení
2009	7 549	9 512	-1 963	snížení
2010	7 549	9 512	-1 963	snížení
2011	7 549	9 512	-1 963	snížení
2012	7 549	9 512	-1 963	snížení
2013	7 549	9 512	-1 963	snížení
2014	7 549	9 512	-1 963	snížení
2015	7 549	9 512	-1 963	snížení
2016	7 549	9 512	-1 963	snížení
2017	7 549	9 512	-1 963	snížení
2018	7 549	0	7 549	zvýšení
2019	7 549	0	7 549	zvýšení
2020	6 920	0	6 920	zvýšení

Zdroj: vlastní tvorba

Z tabulky je zřejmé, v jakých případech dojde k navýšení a kdy dojde ke snížení výsledku hospodaření z důvodu odlišností mezi hodnotami daňových odpisů, které jsou vypočteny rovnoměrnou metodou, a účetními odpisy, které jsou spočítané lineární metodou. I když tyto dvě metody jsou principem totožné, i přesto výše odpisů je jiná. Je to způsobené délkou odpisování účetních a daňových odpisů. Kdybychom sečetli navýšení a snížení vlivu odpisů na výsledek hospodaření a vynásobili příslušnou daňovou sazbou platnou pro daný rok, dostaneme se na hodnotu **-107 Kč**, o kterou by se snížila daň z příjmů právnických osob.

11.4 VÝPOČET ODLOŽENÉ DAŇOVÉ POVINNOSTI

Jelikož podnik tvoří skupinu podniků, má povinnost účtovat o odložené dani, která zohledňuje rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy. Výpočet odložené daně se provede vynásobením rozdílu mezi odpisy účetními a odpisy daňovými sazbou daně z příjmů pro následující období. Při zjišťování rozdílu mezi odpisy mohou nastat dvě situace. Ke zvýšení základu daně dojde tehdy, pokud účetní odpisy jsou větší než daňové odpisy a obráceně. Pro výpočet odložené daně použijí pro účetní odpisy metodu lineární a pro odpisy daňové metodu rovnoměrnou.

Tabulka 29: **Odložená daň kotle**

Rok	Účetní odpisy kotle	Daňové odpisy kotle	Účetní zůstatková cena	Daňová zůstatková cena	ZC účetní - ZC daňová	Sazba daně v %	Odložená daň	Účetní předpis
2008	629	4 982	89 958	85 605	4 353	20	871	592 / 481
2009	7 549	9 512	82 409	76 093	6 316	19	329	592 / 481
2010	7 549	9 512	74 860	66 581	8 279	19	373	592 / 481
2011	7 549	9 512	67 311	57 070	10 241	19	373	592 / 481
2012	7 549	9 512	59 762	47 558	12 204	19	373	592 / 481
2013	7 549	9 512	52 213	38 047	14 167	19	373	592 / 481
2014	7 549	9 512	44 664	28 535	16 130	19	373	592 / 481
2015	7 549	9 512	37 116	19 023	18 092	19	373	592 / 481
2016	7 549	9 512	29 567	9 512	20 055	19	373	592 / 481
2017	7 549	9 512	22 018	0	22 018	19	373	592 / 481
2018	7 549	0	14 469	0	14 469	19	1 434	481 / 592
2019	7 549	0	6 920	0	6 920	19	1 434	481 / 592
2020	6 920	0	0	0	0	19	1 315	481 / 592

Zdroj: vlastní tvorba

Jak můžeme vidět, v letech 2008 až 2017 vzniká odložená daň ve formě odloženého daňového závazku a to z důvodu, že účetní odpisy jsou menší než daňové odpisy. Od roku 2018 je tomu přesně naopak, tj. vzniká odložená daňová pohledávka, a to proto, že účetní odpisy jsou větší než odpisy daňové. Kdybychom sečetli jednotlivé odložené daňové závazky a jednotlivé odložené daňové pohledávky, pak tyto dvě položky se musejí rovnat.

12 ODPISY DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU

Jako poslední příklad jsem vybrala dlouhodobý nehmotný majetek. U daného nehmotného majetku jsem si zjistila nezbytná data a nyní si vypočítám jednotlivé odpisy podle různých metod, které lze u nehmotného majetku spočítat.

Vstupní údaje:

název majetku: Program Docházka
datum zařazení: 31. 12. 2008
vstupní cena: 88 300 Kč
doba odpisování pro daňové odpisy: 36 měsíců
doba odpisování pro účetní odpisy: 36 měsíců

12.1 DAŇOVÉ ODPISY PROGRAMU:

Jelikož se jedná o software, doba odpisování je stanovena na 36 měsíců a začíná se odepisovat následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Dlouhodobý nehmotný majetek lze podle zákona o dani z příjmů odepisovat pouze rovnoměrně.

ROVNOMĚRNÁ METODA

Princip výpočtu rovnoměrné metody u dlouhodobého nehmotného majetku je založený na principu účetní lineární metody, tj. vstupní cena majetku se vydělí počtem daných měsíců.

Tabulka 30: **Daňové odpisy programu – rovnoměrná metoda**

Rok	Odpis	Zůstatková cena
2008	0	88 300
2009	29 433	58 867
2010	29 433	29 433
2011	29 433	0

Zdroj: vlastní tvorba

Jelikož byl majetek zařazen do užívání 31. 12. 2008, odpis za rok 2008 bude nulový, jelikož se začíná odepisovat následující měsíc, po dni zařazení do užívání. Odpis za rok 2009 až 2011 bude vždy ve stejné výši 29 433 Kč, což je 12-ti násobek rovnoměrného měsíčního odpisu softwaru. Zůstatková cena na konci doby odpisování je nulová.

12.2 ÚČETNÍ ODPISY PROGRAMU

Software se dle odpisového plánu společnosti odepisuje též 36 měsíců. Pro dlouhodobý nehmotný majetek spočítám kromě běžně používané lineární metody i metodu DDB a metodu SYD.

12.2.1 ODPISY DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ

První odpis dle odpisového plánu společnosti je v měsíci, kdy byl dlouhodobý nehmotný majetek zařazen do užívání.

LINEÁRNÍ METODA

Princip lineární metody účetních odpisů u dlouhodobého nehmotného majetku je stejný jako rovnoměrná metoda určená pro výpočet daňových odpisů u dlouhodobého nehmotného majetku. Rozdíl oproti daňovým odpisům dlouhodobého nehmotného majetku bude v měsíci, kdy je zahájeno odpisování.

Tabulka 31: Účetní odpisy programu dle ČÚP – lineární metoda

Rok	Odpis	Zůstatková cena
2008	2 453	85 847
2009	29 433	56 414
2010	29 433	26 981
2011	26 981	0

Zdroj: vlastní tvorba

Na rozdíl od daňových odpisů, je v roce 2008 odpis ve výši 2 453 Kč, což je 1/36 ze vstupní ceny. V roce 2009 je pak odpis za celých 12 měsíců jako i v roce 2010 a v posledním roce je odepsáno zbývajících 11 měsíců.

METODA DDB

Metoda zrychleného odpisování, která se však v praxi pro výpočet účetních odpisů u dlouhodobého nehmotného majetku téměř nevyužívá. Pro výpočet je nutno znát procentní sazbu DDB, která je ve výši: $(100 / 3) * 2 = 66,66 \%$

Tabulka 32: Účetní odpisy programu dle ČÚP – metoda DDB

Rok	Odpis	Zůstatková cena
2008	4 905	83 395
2009	55 591	27 804
2010	18 534	9 270
2011	9 270	0

Zdroj: vlastní tvorba

Stejně jako u metody lineární, tak i u metody DDB je odpis i za rok 2008, ale tentokrát je ve výši 4 905 Kč. Jelikož se jedná o degresivní metodu, odpisy mají klesající trend. V posledním roce odpisování je zbytková hodnota nulová.

METODA SYD

Pro výpočet zrychlené metody SYD je nutno znát sumu životnosti, která je ve výši 6. Odpisy mají opět klesající trend s nulovou zbytkovou hodnotou, kterou české účetní předpisy předpokládají.

Tabulka 33: Účetní metoda programu dle ČÚP – metoda SYD

Rok	Odpis	Zůstatková cena
2008	3 679	84 621
2009	29 433	55 188
2010	14 717	40 471
2011	40 471	0

Zdroj: vlastní tvorba

Metoda SYD, která vychází z klesající odpisové sazby a konstantní odpisové základny, má klesající odpisy. V posledním roce je odepsána zbývající část dlouhodobého nehmotného majetku a to z důvodu nulové zbytkové hodnoty.

12.2.2 ODPISY DLE IFRS

Specialitou odpisů nehmotných aktiv dle IFRS je, že mohou být zakomponována do jiných aktiv, které mají hmotnou podobu. Klasickým příkladem je právě počítačový software. Převažuje-li hmotná složka, podnik použije IAS 16. Naopak pokud převažuje nehmotná složka, musí podnik celek rozdělit a aplikovat IAS 16 a IAS 38 na vymezené komponenty. Ale jak toto učinit? Představme si zařízení (např. počítač), které potřebuje ke svému fungování počítačový software (např. operační systém), neboť bez něj by bylo nepoužitelné. V takovém případě je software zahrnut jako plnohodnotná složka příslušného zařízení a podnik aplikuje IAS 16 na celek. Pokud však software není interní součástí souvisejícího hardwaru, tj. jakýkoliv počítačový software pořízení samostatně nebo jako součást počítače, ale neovlivňující chod, musí být podnikem vykazován jako samostatné nehmotné aktivum. Příkladem je právě již zmíněný účetní program Docházka.

IAS 38 povoluje výběr ze dvou možných modelů, jak ocenit nehmotná aktiva. Jde o model pořizovacích nákladů a model přecenění, přičemž volba konkrétního modelu je závazná pro všechna nehmotná aktiva, která mají podobné znaky a obdobné využití v činnostech podniku a jsou tak seskupena do stejné třídy nehmotných aktiv. Model pořizovacích nákladů vykazuje v průběhu doby životnosti nehmotné aktivum v jeho pořizovací ceně snížené o oprávky a opravné položky. Aplikuje-li podnik naopak model přecenění, vykazuje v průběhu doby životnosti nehmotné aktivum v přeceněné hodnotě. Základní podmínkou aplikace modelu přecenění je existence aktivního trhu, tj. trhu, na kterém se obchoduje s homogenními položkami, jejichž ceny jsou veřejně dostupné, a kdykoliv lze najít kupující a prodávající, kteří jsou ochotni uskutečnit transakci. Takový trh pro nehmotná aktiva pravděpodobně ani neexistuje, což je zmíněno v samotném IAS 38. Podle IAS 38 může takový aktivní trh vzniknout např. pro volně převoditelné taxikářské licence, licence na lov ryb, dovozní či výrobní kvóty. Jednoznačně naopak IAS 38 zavrhuje možnost existence aktivního trhu pro taková nehmotná aktiva, jako jsou obchodní jména, hudební a filmová práva, patenty, obchodní známky apod.

Nehmotná aktiva s konečnou dobou životnosti podléhají amortizaci. Jejím předmětem je alokace tzv. odepsatelné částky nehmotného aktiva do výsledku hospodaření, případně do ceny jiného aktiva. Konkrétní metoda amortizace, kterou podnik pro jednotlivá nehmotná aktiva použije, musí odrážet očekávanou spotřebu budoucích ekonomických užitků plynoucích z využívání nehmotného aktiva. Pro většinu nehmotných aktiv se tak stává základní metodou amortizace metoda lineární. V případě nehmotných aktiv IAS 38 vyžaduje stanovit nulovou zbytkovou hodnotu, vyjma situace, kdy:

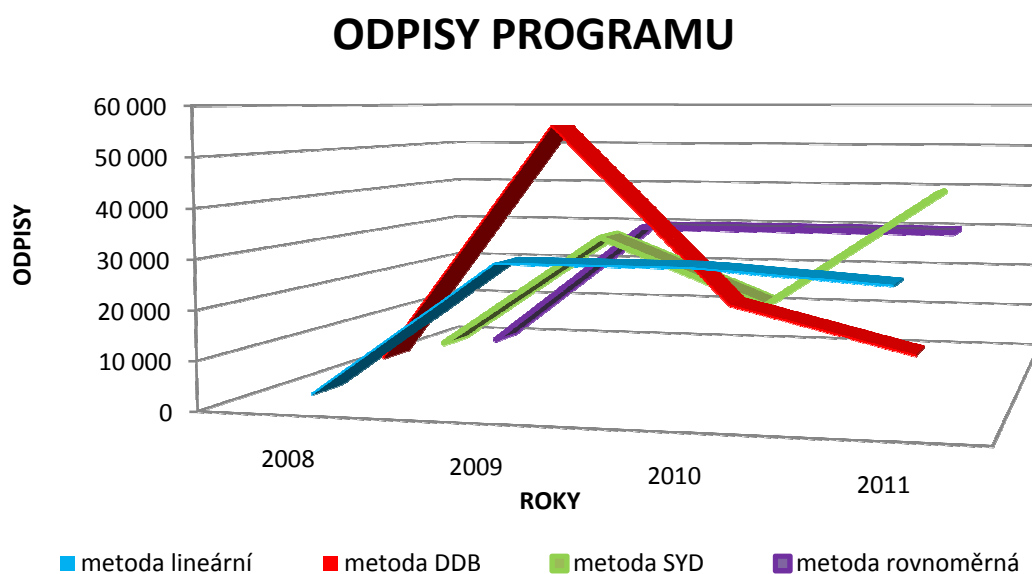
- existuje pevný závazek třetí strany koupit aktivum na konci jeho doby životnosti;
- existuje aktivní trh pro dané aktivum.

Z důvodů uvedených výše, nebude počítat odpisy pro dlouhodobý nehmotný majetek dle IFRS. Neboť se dá předpokládat, že pro účetní program neexistuje aktivní trh, nelze použít zbytkovou hodnotu a ani model přecenění, takže výše odpisů dle IFRS bude zcela stejná jako dle českých účetních předpisů.

12.3 SROVNÁNÍ A ZHODNOCENÍ METOD

Jelikož nelze srovnat odpisy dle českých účetních předpisů a dle IFRS z příčiny homogenosti, porovnáám jednotlivé účetní metody navzájem a doplním o odpisy daňové, které jsou spočítány rovnoměrnou metodou.

Graf 10: Srovnání metod



Rovnoměrná metoda, pomocí které jsou spočítány odpisy daňové, je jediná metoda, kterou lze použít pro výpočet daňových odpisů dlouhodobého nehmotného majetku. Její průběh je totožný s účetní lineární metodou, avšak je tu nepatrný rozdíl a to ten, že odpisy podle účetní lineární metody jsou již v roce 2008 ve výši 2 453 Kč oproti rovnoměrné metodě, u které se začíná odepisovat až v roce 2009. Tato metoda by měla být použita u takového druhu majetku, který se opotřebovává postupně.

Naproti tomu metoda DDB má nejvyšší odpis ve druhém roce a postupně výše těchto odpisů klesá. Tato metoda je výhodná pro rychlé odepsání, kdy potřebujeme finanční prostředky na nákup nového majetku.

Metoda SYD je stejně jako metoda DDB řazena do zrychlených metod, takže pro ni platí stejné výhody. Avšak z grafu je patrné, že její průběh je zcela odlišný. Nejvyšší

odpis u metody SYD je v posledním roce, kdy musí být odepsána zbývající část tak, aby zbytková hodnota byla nulová stejně jako u ostatních metod.

12.4 POSOUZENÍ VLIVU ODPISŮ NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ

Pro zhodnocení působení odpisů na výsledek hospodaření použijí jedinou daňovou metodu, pomocí které lze vypočítat daňové odpisy, tj. rovnoměrná metoda, a pro účetní odpisy použijí metodu lineární, kterou mimo jiné používá i daná společnost. Jako v předchozích případech, i zde u nehmotného majetku platí, že pokud budou-li daňové odpisy vyšší než odpisy účetní, o tento rozdíl se daňový základ sníží a naopak.

Tabulka 34: **Vliv odpisů programu na výsledek hospodaření**

Rok	Účetní odpisy programu	Daňové odpisy programu	Rozdíl	Zvýšení / snížení výsledku hospodaření
2008	2 453	0	2 453	zvýšení
2009	29 433	29 433	0	-
2010	29 433	29 433	0	-
2011	26 981	29 433	-2 453	snížení

Zdroj: vlastní tvorba

Zde oproti předchozím dvěma příkladům, které se týkaly dlouhodobého hmotného majetku, nastává změna. V roce 2008 tentokrát dochází k navýšení výsledku hospodaření a to z toho důvodu, že daňově se začíná odepisovat až v roce 2009. Roky 2009 a 2010 se výsledek hospodaření nezmění, jelikož účetní odpisy jsou ve stejné úrovni jako odpisy daňové. V posledním roce odepisování dochází naopak ke snížení výsledku hospodaření, neboť účetní odpisy jsou nižší než odpisy daňové. Kdybychom sečetli tyto změny a vynásobili příslušnou daňovou sazbou z příjmů právnických osob, daňový základ by se celkově zvýšil o **49 Kč**.

12.5 VÝPOČET ODLOŽENÉ DAŇOVÉ POVINNOSTI

Stejně jako v předešlých částech týkající se dlouhodobého hmotného majetku, tak i zde vypočítám odloženou daňovou povinnost, o které společnost musí účtovat z důvodu, že tvoří skupinu podniků. Výpočet se provede stejným způsobem jako v předešlých částech a platí i stejná pravidla, tj. ke zvýšení základu daně dochází tehdy, jsou-li účetní odpisy větší než daňové a naopak. Pro tento výpočet použijí stejně jako pro výpočet vlivu odpisů na výsledek hospodaření metodu rovnoměrnou a pro účetní odpisy metodu lineární.

Tabulka 35: **Odložená daň programu**

Rok	Účetní odpisy programu	Daňové odpisy programu	Účetní zůstatková cena	Daňová zůstatková cena	ZC účetní - ZC daňová	Sazba daně v %	Odložená daň	Účetní předpis
2008	2 453	0	85 847	88 300	-2 453	20	491	481 / 592
2009	29 433	29 433	56 414	58 867	-2 453	19	25	592 / 481
2010	29 433	29 433	26 981	29 433	-2 453	19	0	592 / 481
2011	26 981	29 433	0	0	0	19	466	592 / 481

Zdroj: vlastní tvorba

Stejně jako u výpočtu vlivu odpisů na výsledek hospodaření, tak i zde dochází oproti předchozím příkladům, které se týkaly dlouhodobého hmotného majetku, ke změně. Je to opět způsobené tím, že účetně se začíná odepisovat již v prosinci 2008, přičemž daňově se odepisuje až od roku 2009. Z těchto důvodů tak v roce 2008 dochází k vytvoření odložené daňové pohledávky, zatímco v letech 2009 až 2011 dochází ke vzniku odloženého daňového závazku. Opět platí stejné pravidlo a to takové, že suma odložené daňové pohledávky je ve stejné výši jako suma odloženého daňového závazku.

13 ZÁVĚR

Ve své diplomové práci jsem se zaměřila na problematiku odpisování dlouhodobého majetku a jeho vliv na výsledek hospodaření a to podle českých účetních předpisů tak i dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Cílem diplomové práce bylo analyzovat, jaký vliv má zvolený způsob odpisování dlouhodobého majetku na výsledek hospodaření, dále porovnat metodiky odpisování dle českých účetních předpisů a dle IFRS.

Odpisy dlouhodobého majetku vyjadřují nenávratný pokles hodnoty odpisovaného dlouhodobého majetku v důsledku jeho opotřebení za dané účetní období. Odpisy se zahrnují do nákladů běžného období, takže se o jejich výši sníží výsledek hospodaření. Výše těchto nákladů, která závisí mimo jiné i na zvoleném způsobu odpisování, může tedy výrazně ovlivnit cenu výrobků a služeb. Jelikož se nám výdaje spojené s pořízením dlouhodobého majetku vrátí ve formě tržeb, můžeme odpisy považovat za interní zdroj financování, i když se občas vynořují pochybnosti, zda tomu tak doopravdy je.

Jelikož v České republice existují dva druhy odpisů, odpisy účetní a daňové, je nutno vzniklý rozdíl zohlednit nejen do výsledku hospodaření, ale i do odložené daňové povinnosti. Úkolem účetních odpisů je zachycení skutečného opotřebení a dodržení zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví. Naopak z výše daňových odpisů se vychází při výpočtu daně z příjmů.

V praktické části diplomové práce jsem vypočítala účetní odpisy dle metody lineární, metody DDB a metody SYD, a daňové odpisy metodou rovnoměrnou a metodou zrychlenou, a jejich vliv na výsledek hospodaření u společnosti DOPLA PAP a. s. Jde o podnik s velkým množstvím stálých aktiv určených k odpisování. Vybrala jsem pouze 2 druhy dlouhodobého hmotného majetku a jeden dlouhodobý nehmotný majetek.

V prvním případě se jedná o strojní zařízení Illig, které je dle zákona o daních z příjmů zařazeno do 2. odpisové skupiny s dobou odpisování 5 let, ale dle odpisového plánu společnosti je odpisováno 6 let. Daňové odpisy spočítané dle obou možných metod ukázaly, že je zde výhodnější použít metodu zrychlenou, neboť klesající odpisy umožňují společnosti zavést dokonalejší stroje. Naopak u účetních odpisů je použita pro

další výpočty metoda lineární, která má stejnou výši odpisů v jednotlivých letech. Avšak účetní odpisy dle IFRS jsou vypočteny pro dva různé modely. První model - model pořizovací ceny má stejný princip výpočtu jako metody dle českých účetních předpisů jen s tím rozdílem, že navíc zohledňuje zbytkovou hodnotu, takže jsou roční výše odpisů vždy o něco nižší než dle českých účetních předpisů. Druhý model je model přecenění, který kromě zohlednění zbytkové hodnoty, kterou vyžaduje IFRS, počítá s možností nárůstu účetní hodnoty. Průběh účetních odpisů dle jednotlivých metod a modelů zobrazují pro lepší představu grafy jednotlivých rozdílů. Strojní zařízení Illig celkově sníží výši výsledku hospodaření. Daň z příjmů se sníží o 4 757 Kč. Při výpočtu odložené daňové povinnosti se v prvních třech letech dostaneme na tvorbu odloženého daňového závazku a poté další čtyři roky vzniká odložená daňová pohledávka.

Druhý příklad dlouhodobého hmotného majetku se věnuje kotli, který je daňově odepisován 10 let, ale účetně je odepisován o dva roky déle a řadí se do 3. odepisové skupiny. Pro daňové odpisy je z obou vypočtených metod zvolena metoda lineární, jelikož kotel se opotřebovává postupně. Účetní odpisy dle českých účetních předpisů se tentokrát oproti účetním odpisům dle IFRS výrazně liší ve výši jednotlivých ročních odpisů. To je způsobené tím, že IFRS kromě opět zohledněné zbytkové hodnoty, tentokrát bere v úvahu i komponentní přístup, který je dle IFRS vyžadován, je-li to možné. To znamená, že kotel se dle IFRS rozdělil na 2 významné části, přičemž každá část se odpisuje samostatně. Druhý vybraný dlouhodobý hmotný majetek nám opět sníží výsledek hospodaření. Při přepočtu dopadu na daň z příjmů dojde k poklesu daní o 107 Kč. Kotel bude v prvních 10-ti letech vytvářet odložený daňový závazek a další tři roky pak odloženou daňovou pohledávku.

Poslední vybraný majetek je dlouhodobý nehmotný majetek – počítačový program. Daňové odpisy lze zde počítat pouze rovnoměrnou metodou. Účetní odpisy dle českých účetních předpisů jsou opět spočítané podle tří metod, přičemž nejběžnější metodou pro dlouhodobý nehmotný majetek je metoda lineární. Účetní odpisy dle IFRS v tomto případě nejsou zobrazeny, jelikož jejich výše je naprosto stejná s účetními předpisy dle českých účetních předpisů. To je z několika důvodů. Prvním důvodem je, že komponentní přístup zde nelze použít. Dále zde nelze použít ani zbytkovou hodnotu či model přecenění, protože jak zbytková hodnota, tak i model přecenění vyžadují existenci aktivního trhu, který však pro software či jiná nehmotná aktiva snad téměř ani

neexistuje. Program nám tentokrát navýší výsledek hospodaření. Opět pokud přepočteme tento nárůst, dostaneme se na nárůst daně z příjmů o 49 Kč. Program v tomto případě bude v prvním roce odpisování tvořit odloženou daňovou pohledávku a poté další tři roky odložený daňový závazek. Zde je to opačně než v předcházejících dvou případech. To je způsobeno zahájením dřívějšího účetního odpisování, což vede k tomu, že v prvním roce odpisování jsou účetní odpisy větší než odpisy daňové a společnosti se tvoří odložená daňová pohledávka.

V mnoha zemích včetně České republiky se setkáváme s diferencí mezi účetními odpisy a odpisy daňovými. Zákon o daních z příjmů dovoluje podniku vybrat si ze dvou možných metod výpočtu odpisů. Jedná o metodu rovnoměrnou a metodu zrychlenou. I když mnohé podniky volí odpisy zrychlené, neboť vyšší částky ročních odpisů v počátečních letech odpisování znamená snížení daňové povinnosti, společnost by měla vždy u každého dlouhodobého majetku zvolit takovou metodu, aby přiřazovala náklady k jim odpovídajícím výnosům. Pro výpočet účetních odpisů lze kromě běžně využívané lineární metody zvolit i některou z metod zrychlených. Praktickým důvodem použití lineární metody je kromě její jednoduchosti i fakt, že v počátečních letech odpisování se vykazuje vyšší výsledek hospodaření, než kdyby byla použita některá ze zrychlených metod. Naopak použití zrychlené metody znamená vyšší roční odpisy v době, kdy jsou náklady na opravy a údržbu ještě nízké či téměř žádné.

Od 1. 1. 2009 je již možné i v České republice využít princip zbytkové hodnoty. Navíc od letošního roku 2010 lze využít i komponentní přístup v odpisování dlouhodobého majetku. Jako výraznou pomoc v období krize lze chápat i možnost mimořádných daňových odpisů, která byla zavedena od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 na vybrané typy dlouhodobého majetku. Stejně jako použití zbytkové hodnoty, tak i komponentního přístupu je nezávazné.

14 PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

- [1] VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2008*. 3. vyd. Praha : GRADA Publishing, 2008. 144 s. ISBN 978-80-247-2558-1.
- [2] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 6. vyd. Olomouc : ANAG, 2006. 878 s., Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. ISBN 80-7263-313-9.
- [3] *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2008 s přehledy změn : Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*. Olomouc : ANAG, 2008. 183 s. ISBN 978-80-7263-422-4.
- [4] PELC, Vladimír. *Odpisy 2004*. 6. vyd. Praha : GRADA Publishing, 2004. 244 s. ISBN 80-247-0750-0.
- [5] PELC, Vladimír. *Daňové odpisy 2008*. 1. vyd. Praha : Linde Praha, 2008. 143 s. ISBN 978-80-7201-723-2.
- [6] ŘEHÁK, Jiří, SEDLÁKOVÁ, Eva, STARÝ, Karel. *Odpisy hmotného a nehmotného majetku : význam odpisů, daňové odpisy, účetní odpisy*. Český Těšín : PORADCE, 1997. 272 s.
- [7] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 6. vyd. Olomouc : ANAG, 2006. 878 s., Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. ISBN 80-7263-313-9.
- [8] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 6. vyd. Olomouc : ANAG, 2006. 878 s., České účetní standardy pro podnikatele. ISBN 80-7263-313-9.
- [9] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 16. vyd. Praha : POLYGON, 2006. 444 s. ISBN 80-7273-130-0.
- [10] PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. *Odpisy hmotného, nehmotného a jiného majetku*. Ostrava : MIRAGO, 1996. 124 s. ISBN 80-85922-21-5.

- [11] BENEŠOVÁ, Kamila. *Odložená daň*. BVM Audit [online]. 6. 4. 2007 [cit. 2010-01-12]. Dostupný z WWW: <<http://www.bvmaudit.cz/index/cz-qa-odlozenadan>>.
- [12] *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2005 [cit. 2010-06-17]. Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>.
- [13] ADÁMKOVÁ, Daniela. *Účetnictví podle mezinárodních účetních standardů*. Praha : ČZU v Praze, 2003. 118 s. ISBN: 80-213-1034-0.
- [14] KRUPOVÁ, Lenka, VAŠEK, Libor, ČERNÝ, R., Michal. *IAS/IFRS : mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [principy, metodologie, interpretace : novelizovaná verze k 1.1.2005]*. 1. vyd. Praha : VOX, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.
- [15] *Helios Orange* [online]. 2010 [cit. 2010-06-24]. Evidence a účtování majetku v Účetních standardech - Účetní standardy. Dostupné z WWW: <https://forum.helios.eu/orange/doc/cs/Evidence_a_%C3%BA%C4%8Dtov%C3%A1n%C3%AD_majetku_v_%C3%9A%C4%8Detn%C3%ADch_standardech_-_%C3%9A%C4%8Detn%C3%AD_standardy>.

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Odpisové skupiny	13
Tabulka 2: Rovnoměrné odpisování – roční sazby	23
Tabulka 3: Zrychlené odpisování – koeficienty	24
Tabulka 4: Účetní výsledek hospodaření	27
Tabulka 5: Výpočet daně z příjmů.....	29
Tabulka 6: Výsledky za poslední 3 období	44
Tabulka 7: Doba odpisování	46
Tabulka 8: Daňové odpisy Illigu – rovnoměrná metoda	49
Tabulka 9: Daňové odpisy Illigu – zrychlená metoda	49
Tabulka 10: Účetní odpisy Illigu dle českých účetních předpisů – lineární metoda	50
Tabulka 11: Účetní odpisy Illigu dle českých účetních předpisů – metoda DDB	51
Tabulka 12: Účetní odpisy Illigu dle českých účetních předpisů – metoda SYD	52
Tabulka 13: Účetní odpisy Illigu dle IFRS - model PC – lineární metoda	53
Tabulka 14: Účetní odpisy Illigu dle IFRS – model PC – metoda DDB	54
Tabulka 15: Účetní odpisy Illigu dle IFRS – model PC – metoda SYD	55
Tabulka 16: Účetní odpisy Illigu dle IFRS – model přecenění – lineární metoda	56
Tabulka 17: Účetní odpisy Illigu dle IFRS – model přecenění – metoda DDB	57
Tabulka 18: Účetní odpisy Illigu dle IFRS – model přecenění – metoda SYD	57
Tabulka 19: Vliv odpisů kotle na výsledek hospodaření	63
Tabulka 20: Odložená daň Illigu	64
Tabulka 21: Daňové odpisy kotle dle ČÚP – rovnoměrná metoda	66
Tabulka 22: Daňové odpisy kotle dle ČÚP – zrychlená metoda	66
Tabulka 23: Účetní odpisy kotle dle ČÚP – lineární metoda	68
Tabulka 24: Účetní odpisy kotle dle ČÚP – metoda DDB	69
Tabulka 25: Účetní odpisy kotle dle ČÚP – metoda SYD	70
Tabulka 26: Účetní odpisy kotle dle IFRS – metoda lineární	71
Tabulka 26: Účetní odpisy kotle dle IFRS – metoda DDB	72
Tabulka 27: Účetní odpisy kotle dle IFRS – metoda SYD.....	73
Tabulka 28: Vliv odpisů kotle na výsledek hospodaření.....	77
Tabulka 29: Odložená daň kotle	78
Tabulka 30: Daňové odpisy programu – rovnoměrná metoda	81
Tabulka 31: Účetní odpisy programu dle ČÚP – lineární metoda	82
Tabulka 32: Účetní odpisy programu dle ČÚP – metoda DDB	82
Tabulka 33: Účetní metoda programu dle ČÚP – metoda SYD.....	83
Tabulka 34: Vliv odpisů programu na výsledek hospodaření	86
Tabulka 35: Odložená daň programu.....	87

SEZNAM GRAFŮ A OBRÁZKŮ

Graf 1: Exportní teritoria	44
Graf 2: Odpisy Illigu - lineární metoda	58
Graf 3: Odpisy Illigu - metoda DDB	59
Graf 4: Odpisy Illigu - metoda SYD.....	60
Graf 5: Odpisy Illigu	62
Graf 6: Odpisy kotle - lineární metoda	74
Graf 7: Odpisy kotle – metoda DDB	75
Graf 8: Odpisy kotle – metoda SYD	76
Graf 9: Odpisy kotle	77
Graf 10: Srovnání metod	85
Obrázek 1: Účtování Cost modelu	33
Obrázek 2: Účtování Revaluation modelu	34
Obrázek 3: Organizační schéma	43

PŘÍLOHY

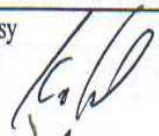

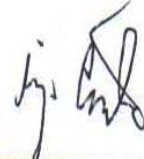

PŘÍLOHA 1

Druh majetku	Odpisová skupina	Počet (v ks)	Vstupní cena	Zůstatková cena daňová	Zůstatková cena účetní
dlouhodobý nehmotný	-	15	8 114 391 Kč	24 548 Kč	24 532 Kč
dlouhodobý hmotný	1. skupina	55	9 164 397 Kč	0 Kč	641 381 Kč
	2. skupina	208	516 917 526 Kč	17 792 855 Kč	94 665 433 Kč
	3. skupina	83	28 960 573 Kč	13 229 361 Kč	15 136 376 Kč
	4. skupina	31	39 452 315 Kč	22 114 255 Kč	22 549 196 Kč
	5. skupina	64	203 234 559 Kč	127 075 117 Kč	142 518 684 Kč

PŘÍLOHA 2

Přijímající organizace – název a sídlo (razítko)		ZÁPIS O PŘEVZETÍ STROJE NEBO ZAŘÍZENÍ		Číslo investiční akce
DOPLA PAP a.s. Pod Svatoborem 41 342 59 Sušice				Číslo zápisu
				Inventární číslo
				10110
Počet	Název stroje nebo zařízení a jeho určení			
1	Tvarovací stroj TFT 4			
Přemístitelnost (jen u energetických a hnacích strojů a zařízení)	stabilní*) přenosný nebo pojízdňný*)	Typ Tvarovací část FSP 1010 Sekací část PT103	Výrobní číslo	
			80	
Technický popis				
Tvarovací stroj na tvarování plastových výrobků určených pro rychlé stravování				
Příslušenství				
Hospodářská smlouva „O prodeji použitých tvarovacích strojů a extruderů“				
Číslo v evidenci u investora	Dodavatel DOPLA S.p.A. Via Nuova Trvigiana 126 Lughignano, 31032 Casale Sul Sile Italia	Výrobce T.F.T. s.r.l. Via della Gardina, 19-20025 Monza Italia	Země původu Itálie	Číslo a název stavby
Přiděleno útvaru	Odvětví národního Hospodářství	Převažující obor výroby nebo nevýrobní činnosti	Znak jednotného třídění základních prostředků	
03	311	563	SKP: 29 56 23 Třída: 4	
Technologický znak	Odpisová sazba Odp.sk. 2 Zp.odp. Z	Důvod pro osvobození od odvodu z jmění	Způsob pořízení	% odpisu
			10	14.29
Způsob využití	Rozměry v cm			
10		Délka	Šířka	Výška
Hmotnost v kg	Technický stav při převzetí Bez závad	Další technické parametry		Záruční doba (konečné datum)
Rok výroby	Rok původního pořízení		Dodáno dne	Datum zařazení do základních prostředků
1988	2006		12/2006	31.1.2007

*) Nehodící se škrtněte

Pořizovací, popř. reprodukční pořizovací cena		2 921 557,- Kč	Druh ceny	Cena při úplatném převodu Kč
Z toho:			Z pořizovací popř. reprodukční pořizovací ceny hrazeno ze zdrojů fondu kulturních a sociálních potřeb	Oprávkový ke dni
cena stroje nebo zařízení				Oprávkový Kč
DOPLA 3/152/06	566 400	(20,000 EUR)		Vlastní údaje organizace
DOPLA 3/153/06	1 841 450	(65,000EUR)		
DOPLA 3/154/06	141 650	(5,000EUR)		
Pavel Jáchym 3/155/06	33 000			
Pavel Jáchym 3/160/06	33 000			
Haidinger 3/162/06	734			
Löffelmann 3/163/06	16 500			
Haidinger 3/164/06	2 869,20			
Hána 3/169/06	18 966,30			
Žák 3/5	33 132,90			
DoplaPAP	233 654	20700225		
Údaje o provedených zkouškách Zkušební nájezdy v 1/2007				
Údaje o převzetí dokumentace Návod k obsluze a údržbě				
Vyjádření účastníků řízení Zařízení je bez závad				
Datum přejímacího řízení		ÚČASTNÍCI PŘEJÍMACÍHO ŘÍZENÍ		
	jména a příjmení	funkce	podpisy	
31.1.2007	Ing. Jiří Kotal	ředitel výroby		
31.1.2007	Jiří Panoš	Vedoucí údržby		
31.1.2007	Ing. Petr Čonka	bezpečnostní technik		
Potvrzení o převzetí úsekem 03				
Datum	jmeno a příjmení	Funkce	podpis	
31.1.2007	Ing. Jiří Kotal	ředitel výroby		

PŘÍLOHA 3

PROTOKOL ZHODNOCENÍ DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU

Inv. číslo : 00009891
Název : EXTRUDER UNION TR 150
Umístění : akciová společnost
Středisko : 03
Vstupní cena : 46.436.691,-
Cena navýšení : 187.000,-
Číslo zápisu : 1/2007
Navýšení ke dni : 31.8.2007

odp.sk.: 2 třída: 4 SKP: 29.56.23

Doklady: 3/29 BOCO Pardubice č.f.a 10700485 187.000,- Kč

Vladislava Křížová

.....
Křížová

Jaroslav Pavlovič

.....
Pavlovič

Dana Řezníčková

.....
Řezníčková