

Bakalářská práce

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: B 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Odpisová politika účetního subjektu a analýza jejího vlivu na
výsledek hospodaření

Vedoucí bakalářské práce

Ing. Hana Hlaváčková

Autor

Petra Novotná

2013

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Petra NOVOTNÁ**
Osobní číslo: **E10104**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Odpisová politika účetního subjektu a analýza jejího vlivu na výsledek hospodaření**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Analýza způsobů odpisování dlouhodobého hmotného majetku, zjištění vlivu způsobů odpisování na účetní výsledek hospodaření a na základ daně z příjmů. Zjištění možností daňových úspor v oblasti hospodaření s dlouhodobým hmotným majetkem.

Rámcová osnova:

1. Vymezení dlouhodobého majetku
2. Odepisování dlouhodobého majetku
3. Účetní odpisy
4. Daňové odpisy
5. Vliv odpisů na výsledek hospodaření
6. Způsoby odepisování vybraného účetního subjektu a analýza vlivu na výsledek hospodaření
7. Porovnání metod odepisování, srovnání jejich výhod a nedostatků
8. Zhodnocení odpisové politiky daného subjektu, návrh optimalizace ve vztahu k výsledku hospodaření

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 40 - 50 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

1. FIŠEROVÁ, E., CHALUPA, R., KADLEC, J. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2010. 9. vyd. Praha: Anag, a.s., 2010. 440 s. ISBN 978-80-72635-2-21
 2. RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2012. 12. vyd. Praha: Anag a.s., 2012. 1096 s. ISBN 978-80-7263-580-1
 3. VALACH, J. Finanční řízení podniku, Praha: Ekopres, s.r.o., 1999. 324 s. ISBN 80-86119-21-1
 4. VALOUCH, P. Účetní a daňové odpisy 2012, 1.vyd. Praha: Grada, a.s., 2012. 144s. ISBN 978-80-247-4114-7
- České účetní standardy
Vyhláška MF 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění poslední novely zákona
Zákon o dani z příjmů č. 586/1992 Sb.

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Hana Hlaváčková

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

1. března 2012

Termín odevzdání bakalářské práce:

30. dubna 2013

doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

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

doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2012

Prohlášení

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

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to – v nezkrácené podobě – v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných ekonomickou fakultou – 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 prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Borku dne 05.04.2013

Petra Novotná

Poděkování

Tímto chci poděkovat vedoucí mé bakalářské práce Ing. Haně Hlaváčkové za odborné rady, připomínky, konzultace a metodické vedení práce, které mi poskytla při zpracování mé bakalářské práce.

Zároveň děkuji paní Vladislavě Pechoušové za její rady, ochotu a čas, který mi věnovala, a panu Jiřímu Jišovi za poskytnutí údajů a informací nezbytných k vypracování této bakalářské práce.

Obsah

1.	Úvod.....	3
2.	Literární přehled.....	5
2.1.	Charakteristika dlouhodobého majetku.....	5
2.2.	Rozdělení dlouhodobého majetku dle účetního hlediska	5
2.2.1.	Dlouhodobý hmotný majetek (účtová skupina 02 a 03).....	5
2.2.2.	Dlouhodobý nehmotný majetek (účtová skupina 01).....	6
2.2.3.	Dlouhodobý finanční majetek (účtová skupina 06)	7
2.3.	Rozdělení majetku dle daňového hlediska	8
2.3.1.	Vymezení hmotného majetku z hlediska ZDP	8
2.3.2.	Vymezení nehmotného majetku z hlediska ZDP	8
2.4.	Technické zhodnocení majetku.....	9
2.5.	Odpisování dlouhodobého majetku.....	10
2.5.1.	Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy	11
2.6.	Účetní odpisy	11
2.6.1.	Postup odpisování	13
2.6.2.	Odpisovaný majetek.....	13
2.6.3.	Neodpisovaný majetek	13
2.6.4.	Účetní jednotky oprávněné účetně odpisovat.....	14
2.6.5.	Metody odpisování.....	14
2.6.6.	Komponentní odpisování	15
2.7.	Daňové odpisy.....	16
2.7.1.	Mimořádné odpisy	16
2.7.2.	Osoby oprávněné k odpisování majetku	17
2.7.3.	Objekt odpisování	17
2.7.4.	Majetek vyloučený z odpisování.....	18
2.7.5.	Odpisové skupiny a doba odpisování.....	18
2.7.6.	Použití vyšší odpisové sazby v 1. roce odpisování	19
2.7.7.	Rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku	19
2.7.8.	Zrychlené daňové odpisy hmotného majetku.....	21
2.8.	Vliv odpisů na výsledek hospodaření.....	24
2.8.1.	Odpisy jako daňové výdaje	24
2.8.2.	Daňová úspora z daňových odpisů.....	24
2.8.3.	Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	24

2.8.4.	Odpisy a daňová ztráta	25
2.8.5.	Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně	25
3.	Metodika	26
4.	Praktická část	28
4.1.	Základní údaje o účetní jednotce.....	28
4.2.	Evidence dlouhodobého majetku	28
4.3.	Účtování dlouhodobého hmotného majetku	29
4.4.	Odpisování dlouhodobého hmotného majetku.....	30
4.5.	Výpočet daňových odpisů	31
4.5.1.	Osobní auto Hyundai.....	31
4.5.2.	Přenosná hala na seno	37
4.6.	Porovnání zrychlených a rovnoměrných daňových odpisů.....	43
4.6.1.	Porovnání zrychlených a rovnoměrných daňových odpisů bez navýšení	43
4.6.2.	Porovnání zrychlených a rovnoměrných daňových odpisů s navýšením.....	44
4.7.	Vliv způsobu odpisování na výsledek hospodaření	45
4.7.1.	Vliv způsobu odpisování na výsledek hospodaření v konkrétním podniku	47
4.7.2.	Základ daně z příjmů.....	48
4.8.	Závěr	49
5.	Summary	51
5.1.	Keywords	51
5.2.	Summary	51
6.	Přehled použité literatury	53
7.	Seznamy	55
7.1.	Seznam tabulek	55
7.2.	Seznam grafů.....	56
7.3.	Seznam použitých zkratk.....	56
7.4.	Seznam příloh	57
8.	Přílohy	58

1. Úvod

Téma „Odpisová politika účetního subjektu a analýza jejího vlivu na výsledek hospodaření“ jsem si zvolila proto, že každá účetní jednotka potřebuje k vykonávání své ekonomické činnosti nějaký dlouhodobý majetek a odpisování je tedy běžným jevem podnikatelů.

Má bakalářská práce je zaměřena na problematiku odpisování dlouhodobého majetku, vlivu odpisování na výsledek hospodaření a na základ daně z příjmů.

Dlouhodobý majetek se při užívání opotřebovává. Odpisy jsou peněžním vyjádřením tohoto postupného opotřebení za určité období. Pomocí odpisů postupně přenášíme hodnotu majetku do nákladů podniku.

Odpisy dlouhodobého majetku jsou rozděleny do dvou skupin, a to na odpisy účetní a daňové. Účetní odpisy jsou realizované podle zákona o účetnictví a jsou v kompetenci účetní jednotky. Dlouhodobý majetek se odpisuje s ohledem na opotřebení, které odpovídá běžným podmínkám jeho používání. Účetní odpisy musí zohledňovat životnost majetku. Naproti tomu daňové odpisy jsou striktně vymezeny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Kvůli těmto rozdílům je důležité, aby si podniky zvolili metodu jim nejvhodnější, protože zvolený způsob odpisování nemohou v následujících letech odpisování měnit.

Odpisy jsou důležité nejen pro podnikatele, ale také pro stát. Výše odpisů ovlivňuje příjmy státního rozpočtu, protože ovlivňují daň, kterou podnikatel platí ze svého příjmu. Může se zdát, že by stát měl zájem na co nejnižších a nejpomalejších odpisech, které by zajišťovaly vyšší příjmy odvedené jako daň z příjmů. Ale tím, že umožňuje podnikatelům rychle odpisovat, dochází k rychlejšímu obměňování majetku, k zavádění novějších a modernějších technologií a tedy i k rozvoji firem a celého národního hospodářství.

Cílem mé bakalářské práce je vysvětlení účetních a daňových odpisů, porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů, zjištění vlivu způsobu odpisování na účetní výsledek hospodaření a na základ daně z příjmů. V praktické části mé bakalářské práce pak analyzovat způsoby odpisování dlouhodobého hmotného majetku v konkrétním podniku.

Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část.

Teoretická část obsahuje vymezení dlouhodobého majetku, jeho charakteristiku a členění. Dále je uvedeno, jakými způsoby může účetní jednotka odpisovat dlouhodobý majetek a jak odpisy ovlivňují výsledek hospodaření.

V praktické části byly využity informace z konkrétní účetní jednotky. Praktická část začíná stručným charakterizováním účetní jednotky. Dále je ilustrován postup při výpočtech

jednotlivých odpisů majetku podniku, a jak odpisy ovlivňují účetní výsledek hospodaření a základ daně z příjmu.

2. Literární přehled

2.1. Charakteristika dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je někdy označován za stálá neboli fixní aktiva a představuje jednu z nejvýznamnějších složek každého podniku. Dlouhodobý majetek je takový majetek, který slouží podniku po dobu delší než 1 rok, postupně se opotřebovává a neztrácí svou formu. Prostřednictvím odpisů přenáší svou cenu do nákladů podniku.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek má umožňovat, usnadňovat nebo rozšiřovat existující podnikatelskou činnost. Není určen k prodeji, ale k dlouhodobému užívání v činnosti podniku. Naopak, dlouhodobý finanční majetek nepořizuje podnik s cílem používat ho ke své činnosti, ale drží jej za účelem získání určitých výnosů (přijaté dividendy a podíly na zisku, výnosové úroky apod.) nebo kvůli jinému kapitálovému zhodnocení (zejména v důsledku růstu tržních cen).

Dlouhodobý majetek se člení na:

- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek.

2.2. Rozdělení dlouhodobého majetku dle účetního hlediska

2.2.1. Dlouhodobý hmotný majetek (účtová skupina 02 a 03)

Základní rysy tohoto majetku jsou:

- a) fyzická podstata,
- b) dlouhodobost používání přesahující dobu jednoho roku,
- c) dosažení určité výše ocenění, kterou si stanoví účetní jednotka sama, s přihlédnutím zejména k principu významnosti a věrného a poctivého obrazu. (Kovanicová, 2009, s. 219)

Český účetní standard pro podnikatele č. 013 rozděluje dlouhodobý hmotný majetek do následujících skupin:

1. Pozemky,
2. Stavby,
3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí,
4. Pěstitelské celky trvalých porostů,
5. Dospělá zvířata a jejich skupiny,

6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek,
7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek,
8. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Bez ohledu na pořizovací cenu jsou vždy dlouhodobým hmotným majetkem pozemky, budovy a stavby.

Dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. § 9 odst. 5 jsou pozemky zařazeny vždy do dlouhodobého hmotného majetku bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím

U samostatných movitých věcí, které splňují podmínku dlouhodobosti, ale jejich ocenění je nižší než stanovený limit (tzv. drobný hmotný majetek), může účetní jednotka rozhodnout o tom, že o nich nebude účtovat jako o dlouhodobém hmotném majetku. Takový majetek se většinou vydává ihned do používání a účtuje se zpravidla již samotný nákup přímo do nákladů (na účet 501 – Spotřeba materiálu).

2.2.2. Dlouhodobý nehmotný majetek (účtová skupina 01)

Pro zařazení mezi dlouhodobý nehmotný majetek musí být splněny následující podmínky:

- a) nehmotná podstata,
- b) doba použitelnosti delší než 1 rok,
- c) překročení výše stanovené hodnoty ocenění účetní jednotkou (kromě preferenčních limitů, emisních povolenek a goodwillu).

Dle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 se tímto majetkem rozumí:

1. Zřizovací výdaje,
2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
3. Software,
4. Ocenitelná práva,
5. Goodwill,
6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek,
7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek,
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek.

„Účetní jednotky si mohou v rámci svého interního rozhodnutí nejlépe formou vnitropodnikové směrnice stanovit hodnotový limit (s výjimkou povolenek na emise a preferenčních limitů, které jsou součástí nehmotných aktiv bez ohledu na výši jejich ocenění), od kterého se bude pořízení nehmotného majetku účtovat do účtové skupiny 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek a při nižší ceně pořízení rovnou do nákladů na vrub účtové skupiny 51 - Služby (např. účet 518 - Ostatní služby) .“ (Ryneš, 2011, s. 88)

Limit pro zařazení majetku do dlouhodobého nehmotného majetku je v kompetenci účetní jednotky, ale většina si zvolí ocenění dle zákona o daních z příjmů, tj. od 60 000 Kč.

„Dlouhodobým nehmotným majetkem naopak nejsou zejména:

- znalecké posudky,*
- průzkumy trhu a plány rozvoje,*
- návrhy propagačních a reklamních akcí,*
- certifikace systému jakosti,*
- software pro řízení technologie nebo zařízení, která bez tohoto vybavení nemohou fungovat např. základní software.“ (Fišerová, Chalupa, Kadlec, aj. 2010, s. 61-62)*

Dlouhodobý nehmotný majetek přenáší svou cenu prostřednictvím odpisů do nákladů obdobně jako je tomu u dlouhodobého hmotného majetku.

2.2.3. Dlouhodobý finanční majetek (účtová skupina 06)

Jedná se o majetek, který má účetní jednotka v úmyslu držet po dobu delší než 1 rok. Jsou to dlouhodobě vázané prostředky finančního charakteru, o kterých se účtuje v účtové skupině 06 - Dlouhodobý finanční majetek.

„Tento majetek zahrnuje aktiva, která podnik nakupuje, vlastní a půjčuje s cílem dlouhodobě investovat volné peněžní prostředky nebo volná nepeněžní aktiva takovým způsobem, který přinese očekávaný výnos (např. dividendy, úroky, zhodnocení v důsledku růstu tržních cen držených aktiv). Tato aktiva tedy nejsou určena k užívání při běžné provozní činnosti podniku.“ (Kovanicová, 2009, s. 224)

Důvody pro ukládání volných peněžních prostředků:

- a) snaha o umístění dočasně volných peněžních prostředků, pro které nemá účetní jednotka vhodné výnosové využití v rámci vlastního podniku (podnik si tak zajišťuje výnosy ve formě úroků a dividend),
- b) podnik chce získat vliv ve společnosti, do které své peníze investuje, cílem je zajistit si určitý ekonomický přínos.

Mezi dlouhodobý finanční majetek dle Českého účetního standardu č. 014 patří:

1. Podíly v ovládaných a řízených osobách,
2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem,
3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly,
4. Půjčky a úvěry – ovládající a řídící osoba, podstatný vliv,
5. Jiný dlouhodobý finanční majetek,
6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek,

7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek.

2.3. Rozdělení majetku dle daňového hlediska

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů¹ člení majetek na:

- hmotný majetek (§ 26),
- nehmotný majetek (§ 32a).

2.3.1. Vymezení hmotného majetku z hlediska ZDP

Oblast hmotného majetku je vymezena § 26 ZDP. I přes výraznou obsahovou shodu s pojmem dlouhodobý hmotný majetek vymezeným účetními předpisy je potřeba upozornit na to, že hmotný majetek je pro účely ZDP definován úžeji. Ne každý majetek, který je v účetnictví považován za dlouhodobý hmotný je zároveň i hmotným majetkem z pohledu ZDP.

„Zákon o daních z příjmů v § 26 pro účely tohoto zákona hmotným majetkem rozumí:

- a) samostatné movité věci a soubory movitých věcí, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,*
- b) budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem [zákonem č. 72/1994 Sb., § 2 písm. f)],*
- c) stavby,*
- d) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky,*
- e) základní stádo a tažná zvířata,*
- f) jiný majetek.“ (Poradce, 2008, s. 103-104)*

2.3.2. Vymezení nehmotného majetku z hlediska ZDP

Oproti účetním předpisům, které vymezují pojem „dlouhodobý nehmotný majetek“, ZDP pracuje s pojmem „nehmotný majetek“. Nehmotný majetek je pojmově i obsahově vymezen § 32a ZDP. Tato úprava je závazná až pro majetek zaevidovaný od 1. ledna roku 2004, resp. počínaje prvním dnem zdaňovacího období započatého v roce 2004.

Zákon o daních z příjmů v § 32a vymezuje tento nehmotný majetek:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- jiný nehmotný majetek.

¹ Pro zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je dále v textu použita jen zkratka ZDP

Znaky nehmotného majetku:

- a) byl nabyt
 - úplatně,
 - vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva,
 - darováním nebo zděděním nebo
 - byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování a
- b) jeho vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč,
- c) doba jeho použitelnosti je delší než 1 rok. (Fišerová, Chalupa, Kadlec, aj., 2010, s. 62)

Za nehmotný majetek podle ZDP není považován goodwill, povolenky na emise a preferenční limity.

2.4. Technické zhodnocení majetku

Technickým zhodnocením můžeme chápat vynaložení nákladů investičního charakteru, které neznamená pořízení nového majetku, ale stává se součástí majetku, na kterém bylo toto technické zhodnocení prováděno.

„Technickým zhodnocením se rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku stanovenou platnými předpisy. Limitní a rozhodnou částkou pro kategorii dlouhodobého majetku je částka 40 000 Kč stanovená § 33 ZDP.“ (Fišerová, Chalupa, Kadlec, aj., 2010, s.72)

Technické zhodnocení zvyšuje pořizovací cenu dlouhodobého majetku, na kterém bylo technické zhodnocení prováděno (tj. zvýšení ceny na účtech účtových skupin 01, 02).

Výdaje na nástavby, přístavby, stavební úpravy, modernizace a rekonstrukce, které nepřesáhly částku 40 000 Kč lze účtovat přímo do nákladů. U hmotného majetku na účet 548 – Ostatní provozní náklady, u nehmotného majetku na účet 518 – Ostatní služby, pokud se účetní jednotka nerozhodla o tyto částky zvyšovat pořizovací cenu dlouhodobého majetku (jedná se o tzv. malé technické zhodnocení).

Z účetních a daňových důvodů je nutné odlišovat opravy a udržování od technického zhodnocení. Technické zhodnocení je omezeno limitem vynaložených finančních prostředků² změnu kvality a účelu používaného dlouhodobého majetku. Prostřednictvím oprav odstraňujeme částečné fyzické opotřebení nebo poškození. Chceme tedy opravou uvést majetek do předchozího nebo provozuschopného stavu. Udržováním zpomalujeme fyzické opotřebení, předcházíme následkům opotřebení a odstraňujeme drobné závady. Technické zhodnocení lze provést na vlastním i cizím majetku.

² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 33 odst. 1

2.5. Odpisování dlouhodobého majetku

Odpisování majetku je vymezeno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou 500/2002 Sb., a Českými účetními standardy č. 13 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, konkrétně čtvrtá část. Daňové odpisy jsou vymezeny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

„Odpisy jsou peněžním vyjádřením postupného opotřebení hmotného a nehmotného majetku za určité období. Jejich hlavní funkcí je zabezpečit přenos ceny tohoto majetku do nákladů, tím postupně snižovat jeho výši v aktivech bilance a zajistit jeho obnovu.“ (Valach a kol., 1999, s. 203)

Odpisy majetku můžeme rozdělit na odpisy realizované podle zákona o účetnictví (účetní odpisy) a na odpisy, jejichž způsob výpočtu a formu vymezuje ZDP (daňové odpisy).

Dlouhodobý majetek se při užívání opotřebovává. Opotřebení dlouhodobého majetku má dvojí podobu:

- a) fyzické opotřebení – vzniká v důsledku užívání majetku,
- b) morální opotřebení – vzniká v důsledku zaostávání po technické stránce.

O odpisech účtujeme na účtech účtové skupiny 55 – Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku souvztažně s účty 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.

Tabulka 1: Účtování dlouhodobého majetku - odpisy

Účetní případ	DHM		DNM	
	MD	Dal	MD	Dal
Odpis	551	08x	551	07x

Zdroj: zpracováno autorkou

Odpisy jsou součástí nákladů a tedy přímo ovlivňují výsledek hospodaření. Jsou také prostředkem vytváření disponibilních finančních zdrojů. Jak již bylo řečeno, dlouhodobý majetek se opotřebovává a je třeba (alespoň jednou ročně) toto opotřebení vypočítat a vyjádřit ho v účetnictví.

Fyzické opotřebení vzniká v důsledku používání tohoto majetku, ale i vlivem prostředí. Morální opotřebení souvisí se zastaráváním aktiva v důsledku vědeckotechnického rozvoje. Majetek tedy zaostává například po technické stránce z důvodu vývoje nových výkonnějších a kvalitnějších zařízení a tím ztrácí svou hodnotu.

Odpis je peněžní částka, která vyjadřuje opotřebení dlouhodobého majetku za určité období (většinou jedno účetní období). Odpisy zaokrouhlujeme na celé koruny nahoru.

Oprávky představují úhrn odpisů a vyjadřují celkové opotřebení majetku za celou dobu užívání. Zůstatkovou cenu dlouhodobého majetku zjistíme tak, že od pořizovací ceny majetku odečteme oprávky.

„Souhrnná výše odpisů uplatněná v jednotlivých letech nesmí převýšit hodnotu majetku vyjádřenou jeho vstupní cenou, případně technickým zhodnocením. Platí rovněž zásada, že náklady na majetek můžeme promítnout do nákladů jen jednou, a proto se odpisy provádí nejvýše do vstupní ceny nebo do zvýšení vstupní ceny. Zásadně platí, že majetek odpisuje jeho vlastník, za určitých podmínek tomu může být jinak.“ (Prudký, Lošťák, 1997, s. 54)

Právo odpisovat majetek má ve většině případů poplatník, který má k majetku vlastnické právo nebo právo hospodaření, organizační složka státu a státní organizace, která má oprávnění hospodařit s majetkem státu.

2.5.1. Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy

Cílem každého podnikatele je, aby mohl co nejdříve snížit daňový základ o své vynaložené náklady. Daňové zákony stanovují limity, které se musí všichni podnikatelé respektovat. Stanovení účetních odpisů je v kompetenci samotného podniku. Účetní odpisy mají sloužit k reálnému zobrazení skutečnosti, mají tedy přihlížet k opotřebení v konkrétních podmínkách podnikatelského subjektu.

„K rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy dochází zejména u hmotného dlouhodobého majetku a od roku 2004 také u dlouhodobého nehmotného majetku, u nichž budou stanoveny odpisy podle podnikových odpisových plánů, zatímco daňové předpisy zařazují jednotlivé položky hmotných a nehmotných aktiv do jednotlivých odpisových skupin. V této souvislosti je nutné upozornit na to, že drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek není zákonem o daních z příjmů definován a z tohoto důvodu daňové předpisy vycházejí z účetních odpisů, tj. účetní odpisy drobného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku jsou daňově uznatelnými náklady, i když ve vybraných případech zákon o daních z příjmů omezuje jejich uznatelnost, např. při vkladech.“ (Ryneš, 2011, s. 108)

Odlišný způsob odpisování v účetnictví podniku a pro daňové potřeby vyžaduje podrobné vedení evidence k uspokojení obou hledisek (např. majetek může být v účetnictví odepsán a dále užíván, ale pro daňové účely bude majetek ještě odpisován).

2.6. Účetní odpisy

Odpisování se týká pouze dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Dlouhodobý finanční majetek se neodepisuje, vyplývá to z povahy tohoto majetku.

Zákon o účetnictví stanovuje účetní jednotce sestavit odpisový plán, podle kterého bude postupovat při výpočtu odpisů.

Účetní odpisy by měly vyjadřovat skutečnost opotřebení odpisovaného majetku co nejvěrněji. Odpisový plán by měl zohledňovat dobu životnosti a opotřebení majetku. Odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek v účetnictví oceněn, a to maximálně do její výše.

Účetní předpisy nestanovují dobu odpisování, ale doba odpisování nesmí být kratší než jeden rok, protože doba použitelnosti dlouhodobého majetku je delší než 1 rok. Účetní odpisy musí jeho životnost zohledňovat. Maximální doba odpisování není většinou stanovena. Výjimkou jsou například zřizovací výdaje, které je nutno odepsat nejpozději do 5 let od vzniku společnosti nebo goodwill, který se odpisuje rovnoměrně po dobu 60 měsíců.

Podnik sestaví odpisový plán a sám určí metody odpisování, které po dobu odpisování nemůže měnit. Dlouhodobý hmotný majetek se odpisuje s ohledem na opotřebení, které odpovídá běžným podmínkám jeho používání. Oproti tomu dlouhodobý nehmotný majetek je vhodné odepsat v co nejkratší době od jeho pořízení (např. kvůli vědeckému pokroku). Při sestavování odpisového plánu můžeme zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu. Zbytková hodnota vyjadřuje odhad částky, kterou by bylo možné získat v okamžiku vyřazení majetku, po odečtení předpokládaných nákladů, které souvisejí s vyřazením.

„Zvolený postup a sazby při odpisování v účetnictví musí být popsány na inventární kartě dlouhodobého majetku společně s daňovými odpisy a ostatními identifikačními údaji, jako je název a popis předmětu, způsob ocenění, datum zařazení do užívání, datum zatížení zástavním právem a způsob vyřazení. Malým a středním podnikům, které nepodléhají auditu a pro účely kalkulace svých výrobků nepotřebují znát ekonomické odpisy dlouhodobého majetku, lze doporučit těsnější sepětí účetních a daňových odpisů. Účetní předpisy v zásadě neumožňují jeho jednorázový odpis do nákladů.“ (Ryneš, 2011, s. 106)

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Účetní odpisy se provádí obvykle měsíčně na základě odpisového plánu. Odpisy můžeme zahrnout do nákladů jen do výše 100% pořizovací ceny odpisovaného majetku. Metody odpisování jsou zcela v kompetenci podniku, pokud účetní předpisy nestanoví u určitého majetku rovnoměrný odpis po stanovenou dobu. Takovým případem je například odpis goodwillu a odpis oceňovacího rozdílu k nabytému majetku.

Z účetního odpisování je vyloučen majetek, který má trvalou hodnotu a náleží mu účtová skupiny 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný. Jedná se o pozemky, umělecká díla a sbírky.

2.6.1. Postup odpisování

1. Stanovení vstupních informací – stanovení vstupní ceny, stanovení termínu uvedení majetku do užívání (zavedení do evidence majetku), určení vlastníka majetku a zda je možno majetek odpisovat,
2. Určení odpisové skupiny,
3. Volba způsobu odpisování,
4. Výpočet odpisu – výpočet ročního odpisu dle zvoleného způsobu odpisování, sledování a průběžné doplňování inventární karty a evidence odpisů, evidování a sledování zůstatkové ceny, ukončení odpisování v případě, kdy celková výše odpisů dosáhne vstupní ceny, případně vstupní ceny včetně technického zhodnocení.

2.6.2. Odpisovaný majetek

Odpisování majetku upravuje § 56 odst. 2 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

„Podle ustanovení § 28 zákona se dále odpisuje:

- a) *dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívat od vlastníka, majitele nebo jiné oprávněné osoby; majetek odpisuje též oprávněná osoba, pokud o majetku účtuje,*
- b) *technické zhodnocení u účetní jednotky, která dlouhodobý odpisovaný majetek úplatně nebo bezúplatně užívá a provedla na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet,*
- c) *technické hodnocení drobného nehmotného a hmotného majetku,*
- d) *ložisko nevyhrazeného nerostu nebo jeho část na pozemku koupeném nebo nabytém po 1. lednu 1997,*
- e) *soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, v případě, že je sestaven z movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění,*
- f) *preferenční limit, který lze odpisovat podle času nebo výkonu.“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 56 ods. 2)*

2.6.3. Neodpisovaný majetek

Neodpisovaný majetek je také vymezen Vyhláškou č. 500/2002 Sb. a to v § 56 odst. 10, který říká:

„Podle ustanovení § 28 zákona se dále neodpisují:

- a) *umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,*

- b) *nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,*
- c) *finanční majetek,*
- d) *zásoby,*
- e) *najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li stanoveno jinak zákonem nebo touto vyhláškou,*
- f) *pohledávky,*
- g) *preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise.“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 56 ods. 10)*

2.6.4. Účetní jednotky oprávněné účetně odpisovat

Dlouhodobý hmotný a dlouhodobý nehmotný majetek mohou odpisovat účetní jednotky, které:

- mají k majetku vlastnické nebo užívací právo,
 - hospodaří s majetkem státu,
 - hospodaří s majetkem územních samosprávných celků,
 - používají majetek v případech smlouvy o výpůjčce,
 - jsou uživateli majetku a provedou na svůj účet technické zhodnocení na tomto majetku.
- (Fišerová, Chalupa, Kadlec, aj., 2010, s. 76-77)

2.6.5. Metody odpisování

Nejčastější techniky odpisování můžeme rozdělit na časové a výkonové odpisy.

Podle Kovanicové (2009) výpočet účetních odpisů může být založen na různých přístupech.

- a) Metody vycházející z doby použitelnosti majetku (odpisy časové). Doba použitelnosti majetku závisí na technických parametrech a na tom, za jak dlouho chce podnik nahradit dané aktivum novým. Pořizovací cena majetku představuje odpisovou základnu, ze které se odpis provádí. Tyto metody se dále člení na:
 - lineární neboli rovnoměrné (do nákladů je zahrnuta každý rok stejná výše odpisů)
 - zrychlené neboli degresivní (umožňují odepsat majetek rychleji než lineární odpisy)

- b) Metody založené na výkonu (výkonové) vycházejí z předpokládané výše výkonu, které podnik získá díky danému aktivu. (Odhaduje se množství výkonů, které se při užívání odpisovaného majetku vyrobí).

Poradce (1998) uvádí ještě následující metody účetního odpisování:

- a) Urychlené odpisování může být stupňovité, tj. rovnoměrné odpisování s rozdělením doby odpisování na dvě části, z níž v první části je stanoveno vyšší procento, než v druhé části.
- b) Klesající odpisování aritmetickou řadou (metoda sumace čísel) vychází z rovnoměrného odpisování zmenšujícího se základu, tj. zůstatkové ceny. Použije se dvojnásobná sazba odpisování a odpisuje se v jednotlivých letech vždy ze zůstatkové ceny, která se neustále zmenšuje. Z povahy odpisování vyplývá, že na konci stanovené doby životnosti zůstane ještě část neodepsané zůstatkové ceny a proto se přechází v době, kdy se přibližně rovná částka odepsaná metodou lineárního odpisování a metodou zrychlenou na doodepsání lineární metodou.
- c) Progresivní odpisy v jednotlivých letech zvyšují odepisovanou částku. Pořizovací cena (snížená pořizovací cena o zbytkovou cenu) se dělí zlomkem vyjadřujícím úlohu použité úrokové sazby.

„Sazby účetních odpisů můžeme stanovit z hlediska času, doby upotřebitelnosti nebo ve vztahu k výkonům. Účetní odpisy jsou stanoveny tak, aby zobrazovaly skutečný stav majetku.“ (Prudký, Lošťák, 1997, s. 62)

2.6.6. Komponentní odpisování

České právní předpisy upravují i metodu komponentního odpisování majetku. Komponentní odpisování umožňuje, aby u vybraných složek majetku, které se svou dobou použitelnosti liší od jeho ostatních složek a hodnotově tvoří jeho významnou část, byly odpisované samostatně. Tato metoda komponentního odpisování je metodou pouze odpisování účetního.

Dlouhodobý hmotný majetek (stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí) mohou účetní jednotky odpisovat metodou komponentního odepisování majetku. „Komponentou se rozumí část majetku nebo souboru majetku, u které je výše ocenění komponenty významná v poměru k výši ocenění celého majetku a doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku jako celku.“ (Ryneš, 2011, s. 107) V průběhu používání se komponenta odepisuje samostatně od ostatních komponent, ke kterým se váže.

2.7. Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou upraveny Zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Daňové odpisy se počítají pouze pro daňové účely a nepředstavují tedy skutečné opotřebení majetku. Nejsou předmětem účetnictví, účetní jednotka o nich neúčtuje. Jejich výši vykazuje pouze v daňovém přiznání k dani z příjmů.

Zákon o daních z příjmu ukládá podnikům povinnost v prvním roce odepisování zatřídit majetek do příslušných odpisových skupin³. Každá odpisová skupina má stanovenou minimální dobu odpisování.

Podniky mají na výběr ze dvou způsobů odpisování a to rovnoměrné, upravené § 31 ZDP nebo zrychlené upravené § 32 ZDP. Způsob odpisování pro každý nově pořízený hmotný majetek stanoví vlastník. Způsob odpisování nelze měnit po celou dobu odpisování.

Hmotný majetek se odpisuje nejvýše do jeho vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny.

Zákon stanovuje, ve který případech je dlouhodobý majetek vyloučen z odpisování a kdy je možné provést odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu.

„Odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 26 odst. 5)

„Odpisy pro účely zákona 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 přerušení neuplatní poplatník výdaje paušální částkou podle § 7 nebo § 9. Pokud poplatník uplatní výdaje paušální částkou, nelze za toto zdaňovací období uplatnit odpisy v prokázané výši ani o tuto dobu prodloužit odpisování pro daňové účely. Po dobu uplatňování výdajů paušální částkou vede poplatník odpisy pouze evidenčně.“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, § 26 odst. 8)

2.7.1. Mimořádné odpisy

Jako reakce na zmírnění dopadů celosvětové hospodářské krize (roky 2008 a 2009) byla na základě schváleného Národního protikrizového plánu vypracována novela ZDP č. 216/2009 Sb., která stanovuje nový a rychlejší způsob odepisování majetku. Jednalo se o mimořádné odpisy upravené § 30a ZDP. Mimořádné odpisy se vztahovaly na hmotný majetek pořízený v období 1.1. 2009 až 30.6. 2010.

³ Příloha č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

2.7.2. Osoby oprávněné k odpisování majetku

Osoby oprávnění k odpisování majetku jsou vymezeny § 28 ZDP.

„Odpisy majetku mohou uplatnit pouze poplatníci daně z příjmů, kteří:

- jsou vlastníky majetku,*
- nabyli právo za úplatu používat nehmotný majetek,*
- jsou organizační složkou státu, příslušnou hospodařit s majetkem státu,*
- jsou státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu,*
- jsou zavázáni k provedení rekultivace,*
- jsou nájemci majetku; odpisovat mohou pouze jeho technické zhodnocení a jiný majetek podle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP,*
- jsou původními vlastníky majetku,*
- jsou nájemci podniku nebo jeho části podle § 488b a násl. Obchodního zákoníku a mají k odpisování písemný souhlas majitele,*
- evidují stavby či pěstitelské celky trvalých porostů (hmotný majetek podle § 26 odst. 2 písm. c) a písm. d) ZDP), které jsou dokončeny na cizím pozemku.“ (Fišerová, Chalupa, Kadlec, aj. 2010, s. 79-80)*

2.7.3. Objekt odpisování

Odpisy hmotného majetku a způsoby jeho odepisování jsou uvedeny v § 26, 27, 28, 30, 30a ZDP.

Vymezení hmotného majetku bylo popsáno již výše v kapitole Rozdělení majetku dle daňového hlediska. Hmotný majetek pro účely ZDP je vymezen v § 26.

Hmotným majetkem se rozumí:

- samostatné movité věci s výjimkou zásob, soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než 1 rok,
- 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 (např. technické zhodnocení, technická rekultivace, výdaje hrazené nájemcem). (Pelc, 2008, s. 27)

2.7.4. Majetek vyloučený z odpisování

„Hmotným majetkem vyloučením z odpisování je:

- a) bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud náklady související s jeho pořízením nepřevyší 40 000 Kč,
- b) pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří,
- c) hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- d) umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy,
- e) movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- f) hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,
- g) inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu,
- h) hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění závazku převodem práva,
- i) hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno,
- j) najatý hmotný majetek včetně hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku.“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 27)

2.7.5. Odpisové skupiny a doba odpisování

Pokud jde o daňové odpisování, zákon ukládá povinnost zařadit nabytý dlouhodobý hmotný majetek do jedné ze šesti odpisových skupin uvedených v příloze ZDP⁴. Každá odpisová skupina má stanovenou minimální dobu odpisování. Podnik může odpisovat majetek rovnoměrně nebo zrychleně. Podnik si zvolí způsob odpisování pro každý nově pořízený dlouhodobý majetek a nesmí ho změnit po celou dobu jeho odpisování.

Tabulka 2: Doba odpisování jednotlivých odpisových skupin

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 30, odst. 1

⁴ Příloha č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

2.7.6. Použití vyšší odpisové sazby v 1. roce odpisování

Zákon o daních z příjmů umožňuje u rovnoměrného i zrychleného způsobu odpisování uplatnit v prvním roce odpisování vyšší roční odpis majetku.

Roční odpisovou sazbu zvýšenou o 20 % (u rovnoměrných odpisů) nebo roční odpis zvýšený o 20 % ze vstupní ceny majetku (u zrychlených odpisů) může použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, pokud je prvním vlastníkem stroje používaného pro zemědělství a lesnictví.

Roční odpisovou sazbu zvýšenou o 15 % může použít poplatník, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod.

Roční odpisovou sazbu zvýšenou o 10 % může použít poplatník, který je prvním vlastníkem hmotného majetku, který je zatříděn podle ZDP v odpisových skupinách 1 až 3.

Výše uvedené zvýšené roční odpisové sazby v prvním roce odpisování nelze uplatnit například u letadel, pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě vydané koncese a provozovateli leteckých škol, u motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby na základě vydané koncese a provozovateli autoškol nebo pokud se nejedná o osobní automobily v provedení speciální vozidlo podskupiny sanitní a pohřební podle zvláštního právního předpisu.

2.7.7. Rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku

„Při rovnoměrném způsobu odpisování je základ daně poplatníka zatížen odpisovými náklady ve stále stejné výši prakticky po téměř celou dobu odpisování. Výjimku představují odpisy majetku za zdaňovací období, ve kterém je majetek odpisován poprvé.“ (Fišerová, Chalupa, Kadlec, aj., 2010, s. 82)

Rovnoměrné odpisování hmotného majetku je upraveno v § 31 ZDP. ZDP přiřazuje jednotlivým odpisovým skupinám hmotného majetku následující maximální roční odpisové sazby.

Tabulka 3: Roční odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba		
	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 č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, odst. 1, písm. a

Tabulka 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, odst. 1, písm. b

Tabulka 5: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, odst. 1, písm. c

Tabulka 6: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, odst. 1, písm. d

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů

Výše ročního odpisu za dané zdaňovací období se vypočítá jako 1/100 vstupní ceny vynásobená přiřazeným odpisovým procentem.

Vzorce pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů

v prvním roce:

$$OD = \frac{VC}{100} * ROS \text{ v 1.roce odpisování}$$

v dalších letech:

$$OD = \frac{VC}{100} * ROS \text{ v dalších letech odpisování}$$

při zvýšené vstupní ceně (při technickém zhodnocení):

$$OD = \frac{ZVC}{100} * ROS \text{ pro ZVC}$$

OD – výše odpisu

VC – vstupní cena

ROS – roční odpisová sazby v příslušném roce odpisování

ZVC – zvýšená vstupní cena

2.7.8. Zrychlené daňové odpisy hmotného majetku

Zrychlený způsob odpisování umožňuje odepsat v prvních letech vyšší částku, než je tomu u rovnoměrných odpisů. Zrychlené odpisy jsou upraveny § 32 ZDP. Odpisovým skupinám jsou přiřazeny koeficienty, nikoli odpisové sazby jako u rovnoměrných odpisů.

Zrychlené odpisování je výhodné pro podnikatele, kteří chtějí do nákladů prvních let zúčtovat co nejvíce odpisů, protože při použití tohoto způsobu odpisování jsou odpisy v prvním roce nejvyšší a v dalších letech se snižují.

Zrychlené odpisování přenáší hodnotu majetku do daňových nákladů nerovnoměrně. Nejvyšší odpis je v druhém roce odpisování a v dalších letech průběžně klesá.

Zrychlené odpisy přispívají k rychlejší obnově a modernizaci majetku podniku, podněcují jeho inovační aktivitu. Z podnikového hlediska je tato forma odpisování výhodná, protože zpočátku vyšší odpisy znamenají pro podnik nižší zisk a tedy i nižší základnu pro zdanění (podniky si podhodnocují svůj majetek a vytvářejí tzv. tiché rezervy).

Tabulka 7: Koeficienty pro zrychlené daňové odpisování

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 č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 32, odst. 1

Výpočet zrychlených daňových odpisů

Odpisy hmotného majetku se v prvním roce odpisování stanoví jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného v prvním roce odpisování. V dalších letech zdaňovacího období se odpis stanoví jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které již byl majetek odpisován.

Při technickém zhodnocení se odpisy stanoví:

- v roce zvýšení zůstatkové ceny jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny majetku a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného pro zvýšenou zůstatkovou cenu,
- v dalších letech jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování platným pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které byl majetek odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny.

Vzorce pro výpočet zrychlených daňových odpisů

v prvním roce:

$$OD = \frac{VC}{K_1}$$

v dalších letech:

$$OD = \frac{2 \cdot ZC}{K_2 - n}$$

při zvýšené vstupní ceně (při technickém zhodnocení):

v roce zvýšení:

$$OD = \frac{2 \cdot ZvZc}{K_3}$$

v dalších letech:

$$OD = \frac{2 \cdot ZvZc}{K_3 - n_z}$$

OD – výše odpisu

VC – vstupní cena

n – počet let odpisování

ZC – zůstatková cena

K_1 – koeficient pro první rok odpisování

K_2 – koeficient pro další roky odpisování

K_3 – koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu

ZvZc – zvýšená zůstatková cena

n_z – počet let, po které se odpisuje ze zvýšené zůstatkové ceny

Zvýšení ročního odpisu o 10 %, 15 % nebo 20 % v prvním roce odpisování je možné použít i u zrychleného způsobu odpisování. Záleží na odpisové skupině, do které je majetek zařazen.

2.8. Vliv odpisů na výsledek hospodaření

Odpisy jsou významnou položkou v nákladech podniku. Jsou součástí provozních nákladů, ovlivňují tedy cenovou tvorbu, výši celkových nákladů podniku a tím i výši dosaženého zisku a základu zdanění. Protože odpisy podstatně ovlivňují daňový základ⁵, slouží jako nástroj přerozdělování finančních zdrojů mezi podniky a státem. Jsou významným finančním nástrojem státních zásahů do ekonomiky. Prostřednictvím odpisové politiky může stát aktivně ovlivňovat a regulovat podnikatelský sektor (může omezovat nebo stimulovat míru investování a rozvoje).

2.8.1. Odpisy jako daňové výdaje

Z účetního hlediska jsou odpisy nástrojem pro vyjádření poklesu hodnoty majetku, jsou součástí nákladů a tedy přímo ovlivňují výsledek hospodaření. Odpisování majetku je stanoveno zákonem o daních z příjmů. „*Odpisování znamená zahrnování odpisů z majetku, který je evidován v majetku poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů k zabezpečení tohoto příjmu. Odpisy hmotného a nehmotného majetku můžeme uplatnit jako daňový výdaj, pokud je věc využívána pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.*“ (Pelc, 2008, s. 15) V § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů najdeme definici toho, co se považuje za výdaj⁶, který můžeme odečíst od základu daně.

2.8.2. Daňová úspora z daňových odpisů

Odpisy snižují daňový základ (základ pro výpočet daně z příjmů) poplatníka. Z uplatněných daňových výdajů vzniká poplatníkovi daňová úspora. Daňová úspora z daňových odpisů vzniká proto, že daňové odpisy majetku jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a pro zjištění základu daně se od tohoto základu odečtou (jsou daňově účinné). „*Daňová úspora z daňových odpisů se vyjádří jako součin nominální výše odpisu (Kč), popřípadě odpisů (tj. součtu všech odpisů majetku odpisovaného poplatníkem) a marginální daňové sazby konkrétního poplatníka.*“ (Pelc, 2008, s. 17) Marginální daňová sazba je procentní část poslední peněžní jednotky důchodu, která byla zaplacená na daních.

2.8.3. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

Pokud účetní jednotka využívá metod účetního odpisování vzniká v řadě případů rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Tento rozdíl je třeba co nejdříve vyhodnotit. Nejprve zjistíme kolik činí souhrn účetních a kolik souhrn daňových odpisů. Jsou-li uplatněné účetní odpisy menší než daňové, pro výpočet základu daně je třeba zvýšit daňové výdaje a základ daně se tím zmenší – jedná se o položku snižující základ daně. V případě, kdy jsou daňové odpisy menší

⁵ „*Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.*“ (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, § 23, odst. 1)

⁶ Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů

než odpisy účetní, je třeba základ daně o příslušný rozdíl zvětšit – jedná se o položku zvyšující základ daně. Tyto operace se provádějí mimo účetnictví až při sestavování daňového přiznání.

„U podniků je ještě nutné vyhodnotit z rozdílu daňových a účetních odpisů odloženou daňovou povinnost. Ta se zjistí jako součin rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy a sazby daně v daném zdaňovacím období.“ (Prudký, Lošťák, 1997, s. 62) Pokud je daňový odpis menší než účetní, vzniká daňová pohledávka. Pokud je daňový odpis větší než účetní, vzniká daňový závazek.

2.8.4. Odpisy a daňová ztráta

Odpisy se mohou podílet na vzniku daňové ztráty. Daňová ztráta patří mezi položky odčitatelné od základu daně. Od základu daně můžeme odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

2.8.5. Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně

Z účetního hospodářského výsledku je potřeba vytvořit základ daně z příjmů, který se bude dále upravovat o odčitatelné položky, zaokrouhlovat, násobit daňovou sazbou a snižovat o slevy. Tyto úpravy probíhají ve formuláři daňového přiznání.

<u>Účetnictví</u>		<u>Daňové přiznání</u>
Výnosy - Náklady Účetní výsledek hospodaření	→	Účetní výsledek hospodaření + náklady daňově neuznatelné - výnosy nezahrnované do ZD <u>+/- rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy *</u> Základ daně - odčitatelné položky - § 34 a 20 ZDP, <u>(např. daňová ztráta)</u> Základ daně snížený o odčitatelné položky ** <u>x sazba daně</u> Daň z příjmů splatná - slevy na dani (§ 35 ZDP) <u>Daň z příjmů splatná po slevách</u>
Daň z příjmů splatná po slevách <u>+/- Daň z příjmů odložená</u> Disponibilní zisk (zisk po zdanění)	←	

Zdroj: Štohl, 2008, s.183

* Pokud jsou účetní odpisy vyšší než daňové, rozdíl se přičítá, v opačném případě se odečítá.

** Základ daně snížený o odčitatelné položky se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů.

3. Metodika

Teoretickou část mé bakalářské práce jsem zpracovala pomocí odborné literatury. Pro praktickou část práce jsem potřebovala informace o majetku a odpisové politice konkrétní účetní jednotky. Účetní jednotka, jejíž odpisovou politikou se budu zabývat je podnikatel – fyzická osoba pan Jiří Jíša, jehož předmětem podnikání je především autodoprava, zemní práce a provozování Ranče Patriot.

Materiály a potřebné informace o majetku a odpisech účetní jednotky mi byly poskytnuty prostřednictvím účetní pana Jiší. Informace jsem obdržela pouze v tištěné podobě z účetního softwaru Ekonom, protože paní účetní neměla možnost předávat tato data v elektronické podobě. Jelikož podnikatel vlastní velké množství dlouhodobého majetku, vybrala jsem si dva druhy dlouhodobého hmotného majetku, na kterých budu ilustrovat odpisovou politiku účetní jednotky.

Podle vnitropodnikové směrnice účetní jednotky se daňové odpisy rovnají účetním. Účetní jednotka pro výpočet daňových odpisů používá zrychlenou metodu odpisování u veškerého majetku. Díky zrychleným odpisům může v prvních letech odpisování podnikatel odepsat vyšší částku než je možné u odpisů lineárních. V prvním roce odpisování vycházíme ze vstupní ceny majetku a v následujících letech z dvojnásobku zůstatkové ceny. Zrychlené odpisy vypočtu podle následujícího vzorce:

$$\text{odpis v prvním roce odpisování} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient pro 1. rok odpisování}}$$

$$\text{odpis v dalších letech} = \frac{2 * \text{zůstatková cena}}{\text{koef. pro další rok odpisování} - \text{počet let, po které byl majetek odpisován}}$$

Účetní jednotka má možnost využít u nově pořízeného hmotného majetku, zatříděného v odpisových skupinách 1 až 3, navýšení prvního odpisu ve výši 10 % ze vstupní ceny. Zrychlené odpisy s navýšením prvního odpisu o 10 % vypočtu podle následujících vzorců:

$$\text{odpis v prvním roce odpisování} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient pro 1. rok odpisování}}$$

$$\text{navýšení prvního odpisu o 10 \%} = \text{vstupní cena} * 0,1$$

$$\text{celkový odpis v prvním roce} = \text{odpis v prvním roce} + \text{navýšení odpisu o 10 \%}$$

$$\text{odpis v dalších letech} = \frac{2 * \text{zůstatková cena}}{\text{koef. pro další rok odpisování} - \text{počet let, po které byl majetek odpisován}}$$

Daňové odpisy také vypočítám lineární metodou. V prvním roce odpisování je odpis výrazně nižší než v následujících letech, kdy je stále stejný. Proto se tato metoda odpisování nazývá lineární nebo rovnoměrná. Lineární odpisy vypočtu podle následujících vzorců:

$$\text{roční odpis pro první rok odpisování} = \frac{\text{vstupní cena} * \text{roční odpisová sazba v 1. roce odpisování}}{100}$$

$$\text{roční odpis v dalších letech} = \frac{\text{vstupní cena} * \text{roční odpisová sazba v dalších letech odpisování}}{100}$$

I u rovnoměrného způsobu odpisování provedu výpočet odpisů s navýšeným prvním odpisem. Používají se zde roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % uvedené v Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, odst. 1, písm. d.

$$\text{zvýšený odpis v prvním roce odpisování} = \frac{\text{vstupní cena} * \text{roční odpisová sazba v 1. roce odpisování}}{100}$$

$$\text{roční odpis v dalších letech} = \frac{\text{vstupní cena} * \text{roční odpisová sazba v dalších letech odpisování}}{100}$$

Postup vypracování:

- získání informací o účetní jednotce a jejím majetku a způsobu odpisování,
- výběr konkrétního dlouhodobého hmotného majetku a zjištění potřebných informací,
- výpočet odpisů používaných v konkrétním podniku,
- výpočet daňových odpisů lineární metodou,
- výpočet lineárních a zrychlených daňových odpisů navýšených v prvním roce odpisování o 10 % ze vstupní ceny,
- porovnání různých metod odpisování,
- zjištění vlivu způsobu odpisování na účetní výsledek hospodaření a na základ daně z příjmu, zjištění možností daňových úspor v oblasti hospodaření s dlouhodobým hmotným majetkem.

4. Praktická část

4.1. Základní údaje o účetní jednotce

Subjekt, jehož majetkem a odpisovou politikou se budu ve své praktické části mé bakalářské práce zabývat, je podnikatel zapsaný v živnostenském rejstříku⁷ – fyzická osoba pan Jiří Jiša. Pan Jiří Jiša je osobou podnikající na území České Republiky s místem podnikání v Munické ulici č. 1258 v Hluboké nad Vltavou a přiděleným identifikačním číslem 17041970. Vede podvojný účetnictví.

Mezi jeho dvě hlavní podnikatelské činnosti patří autodoprava a provozování ranče Patriot. Ranč Patriot se nachází v obci Plástovice nedaleko Českých Budějovic.

Poskytující služby autodopravy jsou:

autodoprava,
zemní práce,
demoliční práce.

Ranč Patriot poskytuje následující služby:

ustájení a výcvik koní,
trénink jezdců,
western, drezura koní,
pronájem jezdecké haly,
projížďky kočárem,
veterinární péče.

4.2. Evidence dlouhodobého majetku

Evidence dlouhodobého majetku této účetní jednotky se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a Účtovou osnovou a postupem účtování pro podnikatele.

Dlouhodobým hmotným majetkem je majetek, jehož cena je vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok.

Dlouhodobým nehmotným majetkem je majetek, jehož cena je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok.

⁷ Úřad příslušný podle §71 odst.2 živnostenského zákona: Magistrát města České Budějovice

Účetní jednotka si stanovila, že drobný hmotný majetek do částky 40 000 Kč se účtuje přímo do spotřeby prostřednictvím účtu 501 – spotřeba materiálu.

Evidence veškerého dlouhodobého majetku se vede na inventárních kartách dlouhodobého majetku, která obsahuje: název majetku, pořizovací cenu, datum pořízení, doklad o pořízení, datum zařazení a zaúčtování, datum vyřazení a zaúčtování, informace o odpisech (způsob odepisování, odpisovou skupinu a počet let odpisování) a jejich účtování a o technickém zhodnocení.

Majetek společnosti

Tabulka 8: Majetek společnosti, který mám k dispozici

Název	Datum zařazení	Pořizovací cena	Odpisová skupina	Počet let odpisování
Obytné auto	1.3.2011	1 523 800	2	5
Traktor W3669	19.8.2010	202 500	2	5
Sedlo	16.7.2010	70 423	2	5
Kůň I	27.7.2010	1 396 869,75	2	5
Kůň II	27.7.2010	1 250 732,75	2	5
Os. auto Hyundai	25.2.2010	854 000	2	5
Traktor	30.11.2009	155 000	2	5
Nák. auto Honda CRC	2.12.2008	673 949,60	2	5
Nakladač L903	24.11.2008	785 776	2	5
Kočár na koně	1.1.2008	84 000	2	5
Mechanizace pásová JCB otočná	1.1.2008	980 000	2	5
Nákladní přívěs Humbauro Pegasu	1.1.2008	190 584	2	5
Přenosná hala na seno	31.12.2006	165 000	3	10
Ranč Plástovice	31.12.2006	4 500 683,68	5	30

Zdroj: Zpracováno autorkou

4.3. Účtování dlouhodobého hmotného majetku

Pokud majetek splňuje podmínky pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku, je o něm účtováno na kalkulačním účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, pokud

nenáleží k tomuto majetku vedlejší pořizovací náklady. Dlouhodobý hmotný majetek, ke kterému nenáleží vedlejší pořizovací náklady, je rovnou zaúčtován na příslušný účet, většinou na účet 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Tabulka 9: Účtování pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Účetní případ	MD	Dal
FAP Nákup přenosné haly na seno	042	321
Protokol o zařazení	021	042
Zaplacena faktura z bankovního účtu	321	221

Zdroj: Zpracováno autorkou

Při likvidaci nebo prodeji je zůstatková cena dlouhodobého majetku účtována na účet 541- Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a souvztažně na účet 08x – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.

Účetní odpisy účtuje podnikatel na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a ve prospěch účtové skupiny 08x – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.

Tabulka 10: Účtování odpisů dlouhodobého hmotného majetku

Účetní případ	MD	Dal
Odpis dlouhodobého hmotného majetku	551	08x

Zdroj: Zpracováno autorkou

4.4. Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Účetní jednotka si zvolila, že účetní odpisy se rovnají daňovým a tedy odpisování se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podnikatel používá zrychlený způsob odpisování u veškerého majetku.

Majetek je zaúčtován na patřičných majetkových účtech a v prvním roce odpisování zatřídí účetní jednotka majetek do odpisových skupin dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a zvolí si způsob odpisování.

Tabulka 11: Doba odpisování jednotlivých odpisových skupin

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 30, odst. 16

Odpisy se provádějí k 31.12., jsou tedy uzávěrkové operace. Daňové odpisy jsou vypočítány jedenkrát ročně podle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Odpis není povinnost, je to možnost. Účetní jednotka může odpisování v případě potřeby i přerušit.

Dle potřeby snížení zisku, může účetní jednotka využít u nově pořízeného hmotného majetku (pokud je prvním vlastníkem majetku) zatříděného v odpisových skupinách 1 až 3, navýšení prvního odpisu ve výši 10 % z pořizovací ceny.

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny směrem nahoru.

Pro svou bakalářskou práci jsem si vybrala dva druhy majetku – osobní auto Hyundai s inventárním číslem 7 a přenosnou halu na seno s inventárním číslem 022006.

4.5. Výpočet daňových odpisů

4.5.1. Osobní auto Hyundai

Daňové odpisy zrychlené

Osobní auto Hyundai bylo zařazeno do užívání 25. února 2010. Pořizovací cena automobilu byla 854 000 Kč. Majetek byl zařazen do 2. odpisové skupiny, bude tedy odpisován po dobu 5 let. Z níže uvedené tabulky koeficientů pro zrychlené daňové odpisy zjistíme, že koeficient pro druhou odpisovou skupinu je v prvním roce odpisování 5 a v dalších letech odpisování 6.

Tabulka 12: Koeficienty pro zrychlené daňové odpisování

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 č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 32, odst. 1

Odpis v prvním roce $\frac{854\,000}{5} = 170\,800$ Kč

Zůstatková cena je rovna 683 200 Kč (854 000-170 800)

Odpis v druhém roce $\frac{2 \cdot 683\,200}{6-1} = 273\,280$ Kč

Zůstatková cena v druhém roce je 409 920 Kč (683 200-273 280)

Odpis v třetím roce $\frac{2 \cdot 409\,920}{6-2} = 204\,960$ Kč

Zůstatková cena v třetím roce je 204 960 Kč

Odpis ve čtvrtém roce $\frac{2 \cdot 204\,960}{6-3} = 136\,640$ Kč

Zůstatková cena ve čtvrtém roce je 68 320 Kč

Odpis v pátém roce $\frac{2 \cdot 68\,320}{6-4} = 68\,320$ Kč

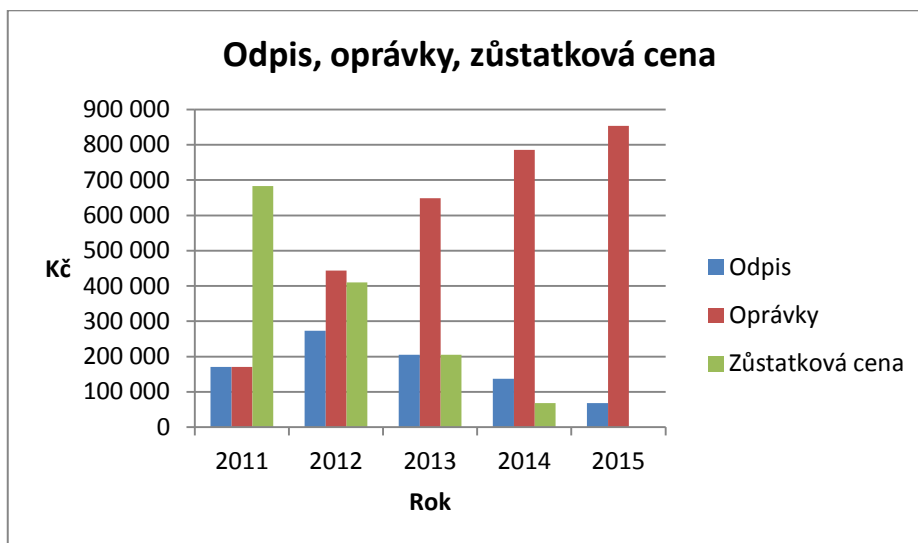
Zůstatková cena pátého roku je 0 Kč, majetek je tedy plně odepsán.

Tabulka 13: Roční daňové zrychlené odpisy osobního auta Hyundai

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2011	170 800	170 800	683 200
2012	273 280	444 080	409 920
2013	204 960	649 040	204 960
2014	136 640	785 680	68 320
2015	68 320	854 000	0

Zdroj: Zpracováno autorkou

Graf 1: Odpis, oprávky a zůstatková cena při daňovém zrychleném odpisování osobního auta Hyundai



Zdroj: Zpracováno autorkou

Následně uvedu výpočty, jak by vypadaly odpisy, oprávky a zůstatková cena, kdyby účetní jednotka používala zrychlené daňové odpisy s navýšením prvního odpisu o 10%, rovnoměrné daňové odpisy a nakonec rovnoměrné daňové odpisy s navýšením prvního odpisu o 10 %.

Daňové odpisy zrychlené – navýšení prvního odpisu o 10 %

Účetní jednotka může využít navýšení prvního odpisu ve výši 10 % vstupní ceny hmotného majetku, pokud je podnik prvním vlastníkem a majetek je zařazen v odpisových skupinách 1 až 3.

$$\text{Odpis v prvním roce } \frac{854\,000}{5} = 170\,800 \text{ Kč, } 854\,000 * 0,1 = 85\,400 \text{ Kč}$$

$$\text{Celkový odpis v prvním roce je } 178\,000 + 85\,400 = 263\,400 \text{ Kč}$$

$$\text{Zůstatková cena je rovna } 590\,600 \text{ Kč } (854\,000 - 263\,400) \text{ Kč}$$

$$\text{Odpis v druhém roce } \frac{2 * 590\,600}{6-1} = 236\,240 \text{ Kč}$$

$$\text{Zůstatková cena v druhém roce je } 354\,360 \text{ Kč } (590\,600 - 236\,240)$$

$$\text{Odpis v třetím roce } \frac{2 * 354\,360}{6-2} = 177\,180 \text{ Kč}$$

$$\text{Zůstatková cena v třetím roce je } 177\,180 \text{ Kč}$$

$$\text{Odpis ve čtvrtém roce } \frac{2 * 177\,180}{6-3} = 118\,120 \text{ Kč}$$

$$\text{Zůstatková cena ve čtvrtém roce je } 59\,060 \text{ Kč}$$

$$\text{Odpis v pátém roce } \frac{2 * 59\,060}{6-4} = 59\,060 \text{ Kč}$$

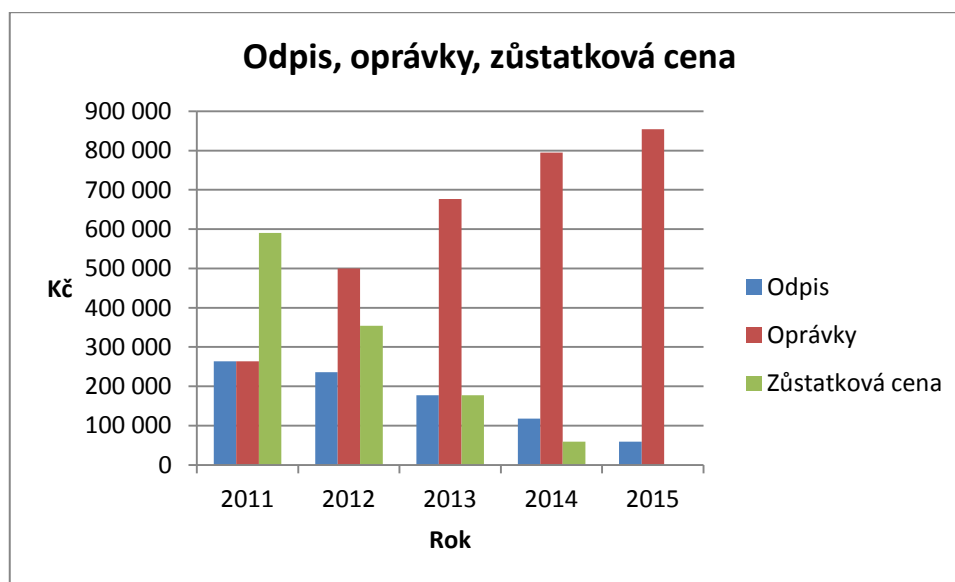
$$\text{Zůstatková cena pátého roku je } 0 \text{ Kč, majetek je tedy plně odepsán.}$$

Tabulka 14: Roční daňové zrychlené odpisy osobního auta Hyundai – navýšení prvního odpisu o 10 %

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2011	263 400	263 400	590 600
2012	236 240	499 640	354 360
2013	177 180	676 820	177 180
2014	118 120	794 940	59 060
2015	59 060	854 000	0

Zdroj: Zpracováno autorkou

Graf 2: Odpis, oprávky a zůstatková cena při daňovém zrychleném odpisování osobního auta Hyundai, navýšení prvního odpisu o 10%



Zdroj: Zpracováno autorkou

Daňové odpisy rovnoměrné

Zopakuji, že osobní auto Hyundai bylo zařazeno do užívání 25. února 2010. Pořizovací cena automobilu byla 854 000 Kč a majetek byl zařazen do 2. odpisové skupiny, doba odpisování tedy činní 5 let.

U rovnoměrných daňových odpisů je roční odpisová sazba u druhé odpisové skupiny v prvním roce odpisování 11 a v dalších letech 22,25.

Tabulka 15: Roční odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba		
	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 č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, odst. 1, písm. a

Odpis v prvním roce $\frac{854\,000}{100} * 11 = 93\,940$ Kč

Zůstatková cena je rovna 760 060 Kč (854 000-93 940)

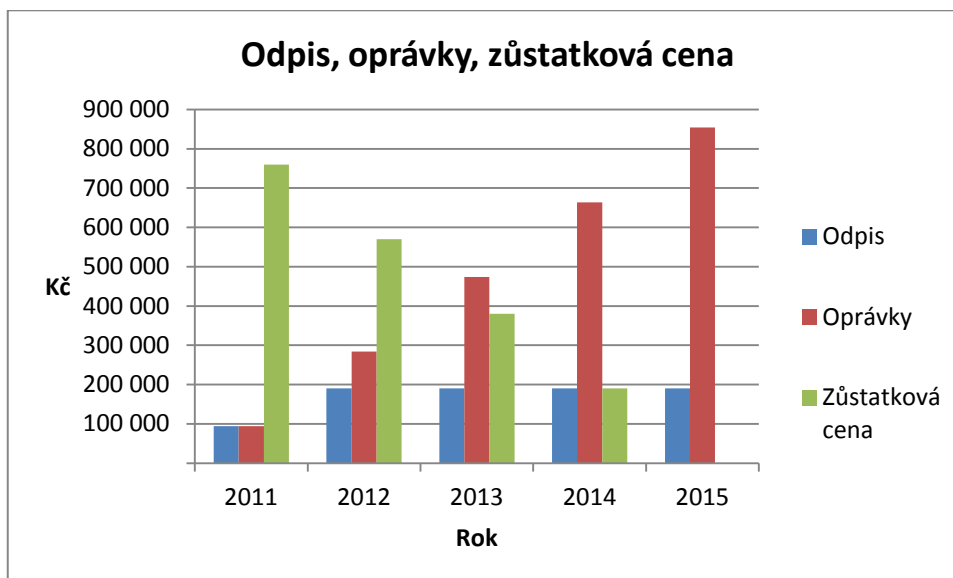
Odpis v dalších letech $\frac{854\,000}{100} * 22,25 = 190\,015$ Kč

Tabulka 16: Roční daňové rovnoměrné odpisy osobního auta Hyundai

Rok	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2011	93 940	93 940	760 060
2012	190 015	283 955	570 045
2013	190 015	473 970	380 030
2014	190 015	663 985	190 015
2015	190 015	854 000	0

Zdroj: Zpracováno autorkou

Graf 3: Odpis, oprávky a zůstatková cena při daňovém rovnoměrném odpisování osobního auta Hyundai



Zdroj: Zpracováno autorkou

Daňové odpisy rovnoměrné – navýšení prvního odpisu o 10 %

Již výše bylo řečeno, že účetní jednotka může využít navýšení prvního odpisu ve výši 10 % ze vstupní ceny, pokud je podnik prvním vlastníkem hmotného majetku a majetek je zaříděn v odpisových skupinách 1 až 3.

Tabulka 17: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, odst. 1, písm. d

Odpis v prvním roce $\frac{854\,000}{100} * 21 = 179\,340$ Kč

Zůstatková cena je rovna 674 660 Kč (854 000 – 179 340)

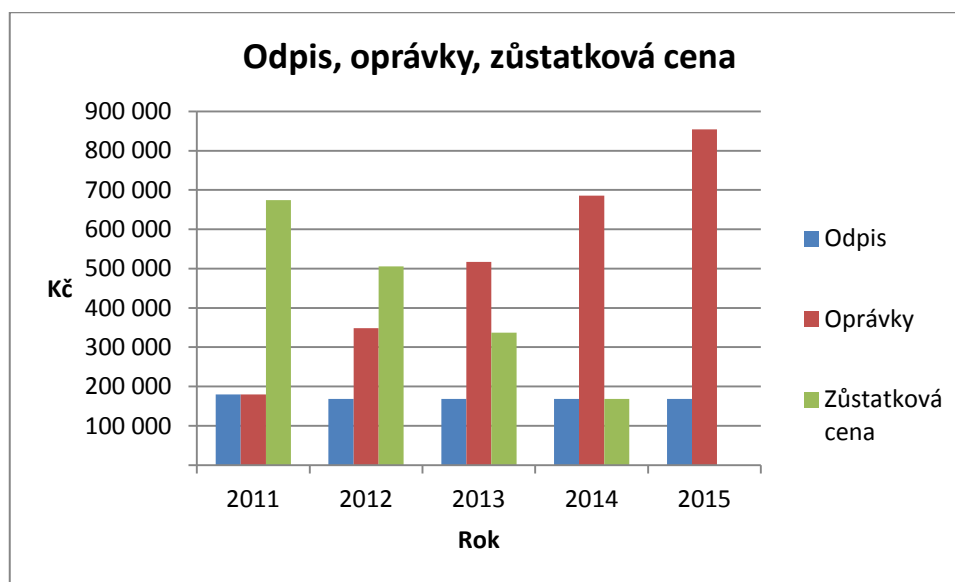
Odpis v dalších letech $\frac{854\,000}{100} * 19,75 = 168\,665$ Kč

Tabulka 18: Roční daňové rovnoměrné odpisy osobního auta Hyundai – navýšení prvního odpisu o 10 %

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2011	179 340	179 340	674 660
2012	168 665	348 005	505 995
2013	168 665	516 670	337 330
2014	168 665	685 335	168 665
2015	168 665	854 000	0

Zdroj: Zpracováno autorkou

Graf 4: Odpis, oprávky a zůstatková cena při daňovém rovnoměrném odpisování osobního auta Hyundai, navýšení prvního odpisu o 10%



Zdroj: Zpracováno autorkou

Přejdeme k výpočtům odpisů u jiného druhu majetku a to u přenosné haly na seno.

4.5.2. Přenosná hala na seno

Daňové odpisy zrychlené

Přenosná hala na seno byla zařazena do užívání 31. prosince 2006. Pořizovací cena haly byla 165 000 Kč. Majetek byl zařazen do 3. odpisové skupiny, bude tedy odpisován po dobu 10 let.

Odpis v prvním roce $\frac{165\,000}{10} = 16\,500$ Kč

Zůstatková cena je rovna 148 500 Kč (165 000 – 16 500).

Odpis v druhém roce $\frac{2 \cdot 148\,500}{11-1} = 29\,700$ Kč

Zůstatková cena v druhém roce je 118 800 Kč (148 500 - 29 700).

Odpis v třetím roce $\frac{2 * 118\,800}{11-2} = 26\,400$ Kč

Zůstatková cena v třetím roce je 92 400 Kč.

Odpis ve čtvrtém roce $\frac{2 * 92\,400}{11-3} = 23\,100$ Kč

Zůstatková cena ve čtvrtém roce je 69 300 Kč.

Odpis v pátém roce $\frac{2 * 69\,300}{11-4} = 19\,800$ Kč

Zůstatková cena v pátém roce je 49 500 Kč.

Odpis v šestém roce $\frac{2 * 49\,500}{11-5} = 16\,500$ Kč

Zůstatková cena v šestém roce je 33 000 Kč.

Odpis v sedmém roce $\frac{2 * 33\,000}{11-6} = 13\,200$ Kč

Zůstatková cena v sedmém roce je 19 800 Kč.

Odpis v osmém roce $\frac{2 * 19\,800}{11-7} = 9\,900$ Kč

Zůstatková cena v osmém roce je 9 900 Kč.

Odpis v devátém roce $\frac{2 * 9\,900}{11-8} = 6\,600$ Kč

Zůstatková cena v devátém roce je 3 300 Kč.

Odpis v desátém roce $\frac{2 * 3\,300}{11-9} = 3\,300$ Kč

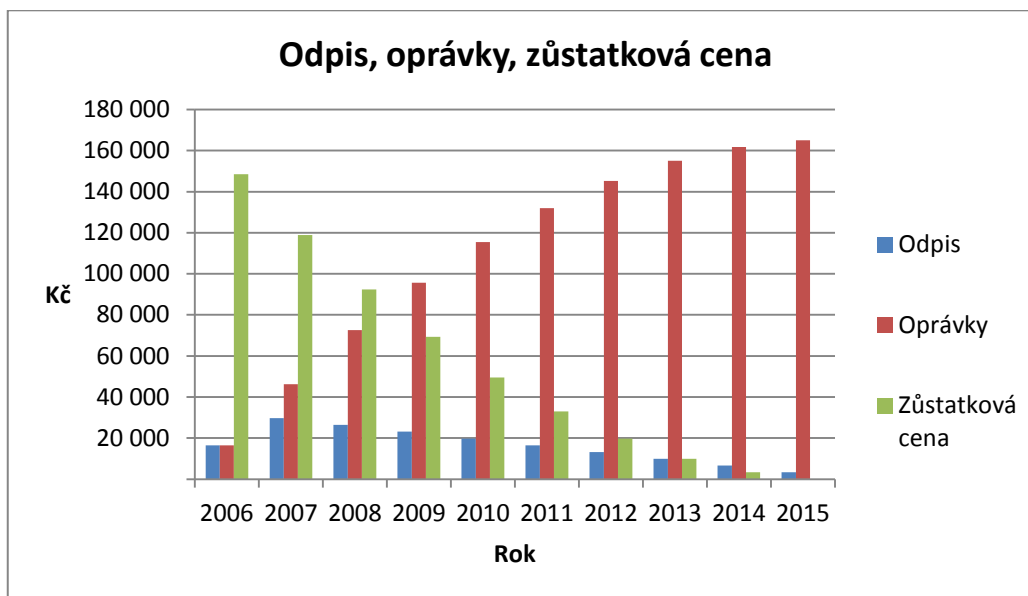
Zůstatková cena v desátém roce je 0 Kč, majetek je plně odepsán.

Tabulka 19: Roční daňové zrychlené odpisy u přenosné haly na seno

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2006	16 500	16 500	148 500
2007	29 700	46 200	118 800
2008	26 400	72 600	92 400
2009	23 100	95 700	69 300
2010	19 800	115 500	49 500
2011	16 500	132 000	33 000
2012	13 200	145 200	19 800
2013	9 900	155 100	9 900
2014	6 600	161 700	3 300
2015	3 300	165 000	0

Zdroj: Zpracováno autorkou

Graf 5: Odpis, oprávky a zůstatková cena při daňovém zrychleném odpisování přenosné haly na seno



Zdroj: Zpracováno autorkou

Daňové odpisy zrychlené – navýšení prvního odpisu o 10 %

Zopakuji, že účetní jednotka může využít navýšení prvního odpisu ve výši 10 % ze vstupní ceny hmotného majetku, pokud je podnik prvním vlastníkem a majetek je zaříděn v odpisových skupinách 1 až 3. Koeficient pro třetí odpisovou skupinu u zrychleného způsobu odpisování je v prvním roce 10 a v dalších letech odpisování 11.

Odpis v prvním roce $\frac{165\,000}{10} = 16\,500$ Kč, $165\,000 \cdot 0,1 = 16\,500$ Kč

Celkový odpis v prvním roce je $16\,500 + 16\,500 = 33\,000$ Kč

Zůstatková cena je rovna 132 000 Kč ($165\,000 - 33\,000$).

Odpis v druhém roce $\frac{2 \cdot 132\,000}{11-1} = 26\,400$ Kč

Zůstatková cena v druhém roce je 105 600 Kč ($132\,000 - 26\,400$).

Odpis v třetím roce $\frac{2 \cdot 105\,600}{11-2} = 23\,466,6667$ Kč

Zaokrouhleno na celé koruny nahoru = 23 467 Kč

Zůstatková cena v třetím roce je 82 133 Kč.

Odpis ve čtvrtém roce $\frac{2 \cdot 82\,133}{11-3} = 20\,534$ Kč

Zůstatková cena ve čtvrtém roce je 61 599 Kč.

Odpis v pátém roce $\frac{2 \cdot 61\,599}{11-4} = 17\,600$ Kč

Zůstatková cena v pátém roce je 43 999 Kč.

Odpis v šestém roce $\frac{2 \cdot 43\,999}{11-5} = 14\,667$ Kč

Zůstatková cena v šestém roce je 29 332 Kč.

Odpis v sedmém roce $\frac{2 \cdot 29\,332}{11-6} = 11\,733$ Kč

Zůstatková cena v sedmém roce je 17599 Kč.

Odpis v osmém roce $\frac{2 \cdot 17\,599}{11-7} = 8\,800$ Kč

Zůstatková cena v osmém roce je 8 799 Kč.

Odpis v devátém roce $\frac{2 \cdot 8\,799}{11-8} = 5\,866$ Kč

Zůstatková cena v devátém roce je 2 933 Kč.

Odpis v desátém roce $\frac{2 \cdot 2\,933}{11-9} = 2\,933$ Kč

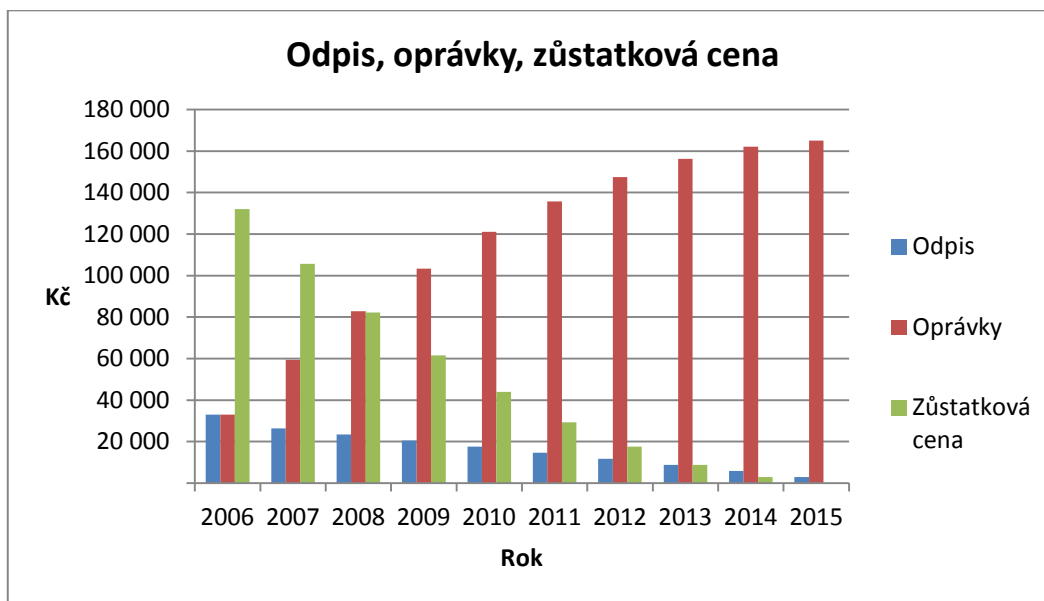
Zůstatková cena v desátém roce je 0 Kč.

Tabulka 20: Roční daňové zrychlené odpisy přenosné haly na seno – navýšení prvního odpisu o 10 %

Rok	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2006	33 000	33 000	132 000
2007	26 400	59 400	105 600
2008	23 467	82 867	82 133
2009	20 534	103 401	61 599
2010	17 600	121 001	43 999
2011	14 667	135 668	29 332
2012	11 733	147 401	17 599
2013	8 800	156 201	8 799
2014	5 866	162 067	2 933
2015	2 933	165 000	0

Zdroj: Zpracováno autorkou

Graf 6: Odpis, oprávky a zůstatková cena při daňovém zrychleném odpisování přenosné haly na seno, navýšení prvního odpisu o 10%



Zdroj: Zpracováno autorkou

Daňové odpisy rovnoměrné

U rovnoměrných daňových odpisů je roční odpisová sazba u třetí odpisové skupiny v prvním roce odpisování 5,5 a v dalších letech 10,5.

Odpis v prvním roce $\frac{165\,000}{100} * 5,5 = 9\,075$ Kč

Zůstatková cena je rovna 155 925 Kč (165 000 – 9 075).

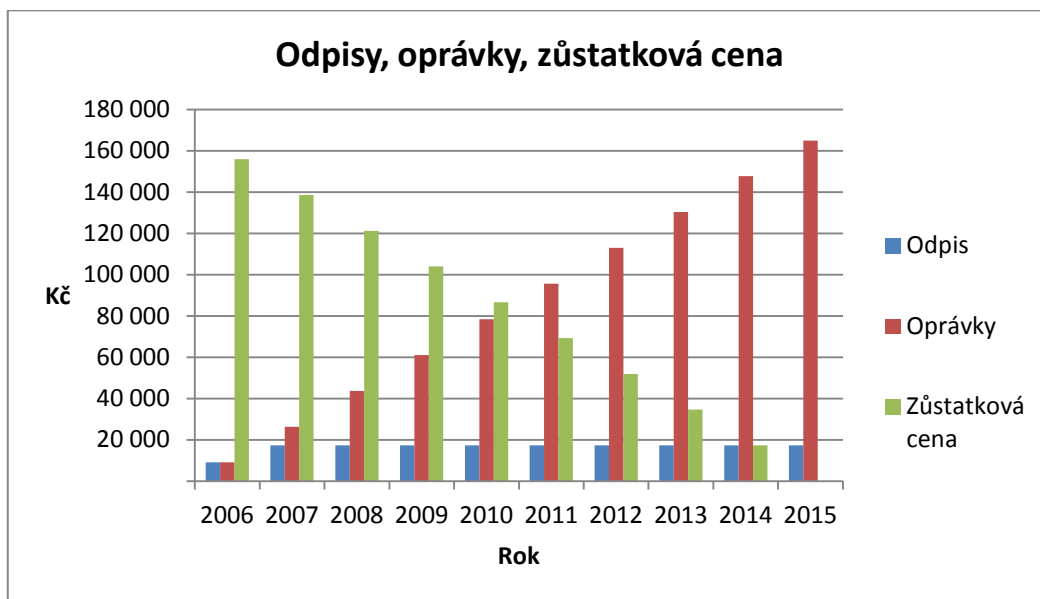
Odpis v dalších letech $\frac{165\,000}{100} * 10,5 = 17\,325$ Kč

Tabulka 21: Roční daňové rovnoměrné odpisy přenosné haly na seno

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2006	9 075	9 075	155 925
2007	17 325	26 400	138 600
2008	17 325	43 725	121 275
2009	17 325	61 050	103 950
2010	17 325	78 375	86 625
2011	17 325	95 700	69 300
2012	17 325	113 025	51 975
2013	17 325	130 350	34 650
2014	17 325	147 675	17 325
2015	17 325	165 000	0

Zdroj: Zpracováno autorkou

Graf 7: Odpis, oprávky a zůstatková cena při daňovém rovnoměrném odpisování přenosné haly na seno



Zdroj: Zpracováno autorkou

Daňové odpisy rovnoměrné – navýšení prvního odpisu o 10 %

U rovnoměrných daňových odpisů navýšených prvního odpisu od 10 %, jsou odpisové sazby pro 3. odpisovou skupinu rovny v prvním roce 15,4 a v dalších letech odpisování 9,4.

Odpis v prvním roce $\frac{165000}{100} * 15,4 = 25\,410$ Kč

Zůstatková cena je rovna 139 590Kč (165 000 – 25 410).

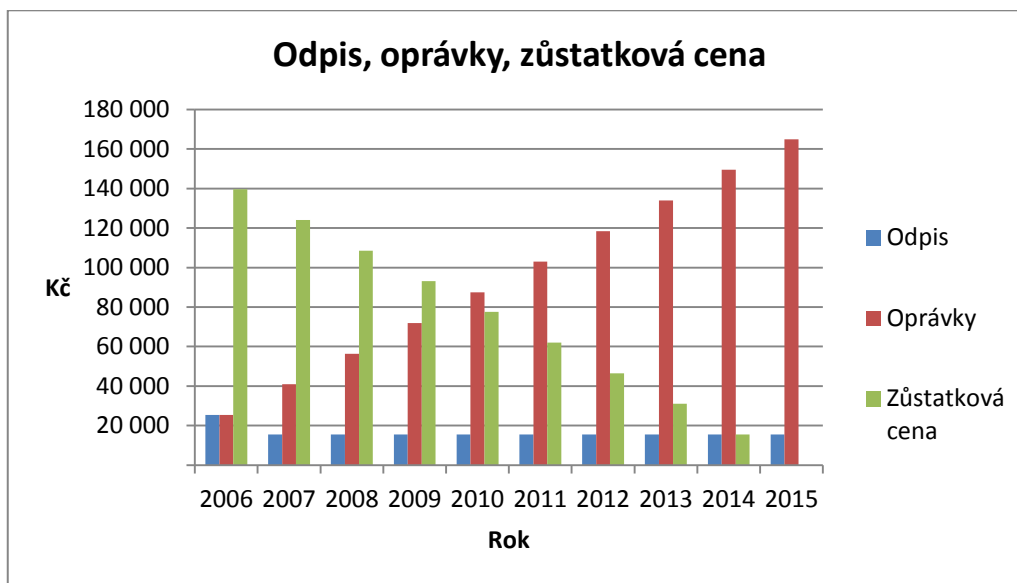
Odpis v dalších letech $\frac{165\,000}{100} * 9,4 = 15\,510$ Kč

Tabulka 22: Roční daňové rovnoměrné odpisy přenosné haly na seno – navýšení prvního odpisu o 10 %

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2006	25 410	25 410	139 590
2007	15 510	40 920	124 080
2008	15 510	56 430	108 570
2009	15 510	71 940	93 060
2010	15 510	87 450	77 550
2011	15 510	102 960	62 040
2012	15 510	118 470	46 530
2013	15 510	133 980	31 020
2014	15 510	149 490	15 510
2015	15 510	165 000	0

Zdroj: Zpracováno autorkou

Graf 8: Odpis, oprávky a zůstatková cena při daňovém rovnoměrném odpisování přenosné haly na seno, navýšení prvního odpisu o 10%



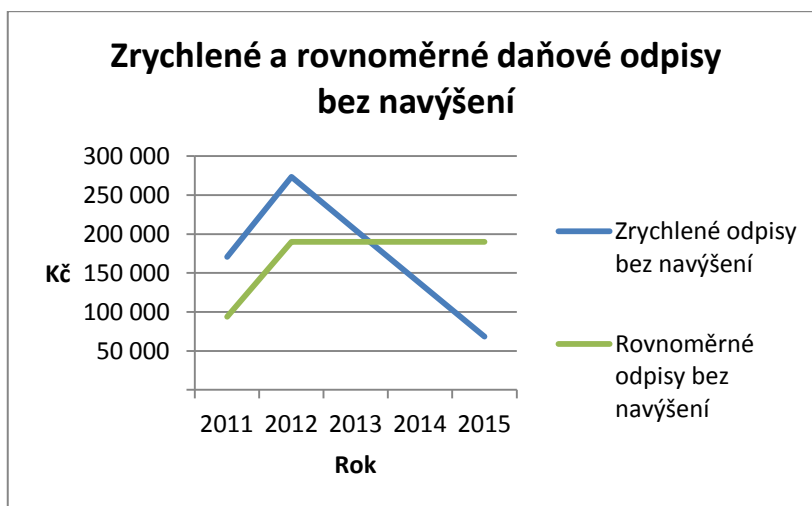
Zdroj: Zpracováno autorkou

4.6. Porovnání zrychlených a rovnoměrných daňových odpisů

Porovnání různých způsobů daňového odpisování uvedu na příkladech u osobního auta Hyundai.

4.6.1. Porovnání zrychlených a rovnoměrných daňových odpisů bez navýšení

Graf 9: Zrychlené a rovnoměrné daňové odpisy bez navýšení



Zdroj: Zpracováno autorkou

Když porovnám zrychlené odpisy s rovnoměrnými, je zřejmé, že zrychlené odpisy umožňují v prvních letech odpisování odepsat vyšší částky majetku. Z grafu je vidět, že při zrychleném způsobu odpisování odepíše účetní jednotka mnohem vyšší část ze vstupní ceny majetku hlavně

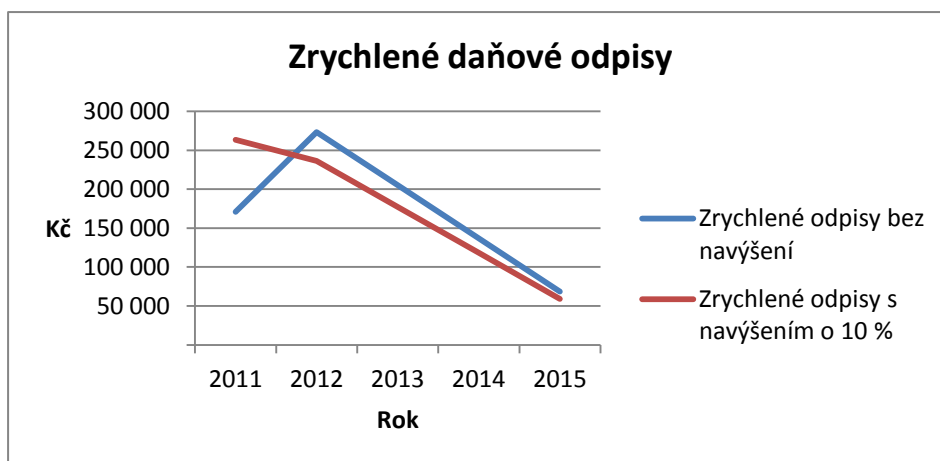
v prvních dvou letech. Naopak, v posledních letech odpisování jsou zrychlené odpisy mnohem menší než rovnoměrné. Od druhého roku odpisování jsou rovnoměrné odpisy v každém roce ve stejné výši, jsou tedy rovnoměrně rozložené. Zrychlené odpisy se od druhého roku snižují a oproti rovnoměrným odpisům jsou nižší.

4.6.2. Porovnání zrychlených a rovnoměrných daňových odpisů s navýšením

Další možností zrychlených a daňových odpisů je navýšení prvního odpisu ve výši 10 % ze vstupní ceny u prvního vlastníka majetku zařazeného v odpisových skupinách 1 až 3. Vyšší sazby pro navýšený první odpis existují u rovnoměrného⁸ i zrychleného⁹ způsobu odpisování.

Zrychlené daňové odpisy bez navýšení versus zrychlené daňové odpisy s navýšením

Graf 10: Zrychlené daňové odpisy bez navýšení a zrychlené daňové odpisy s navýšením



Zdroj: Zpracováno autorkou

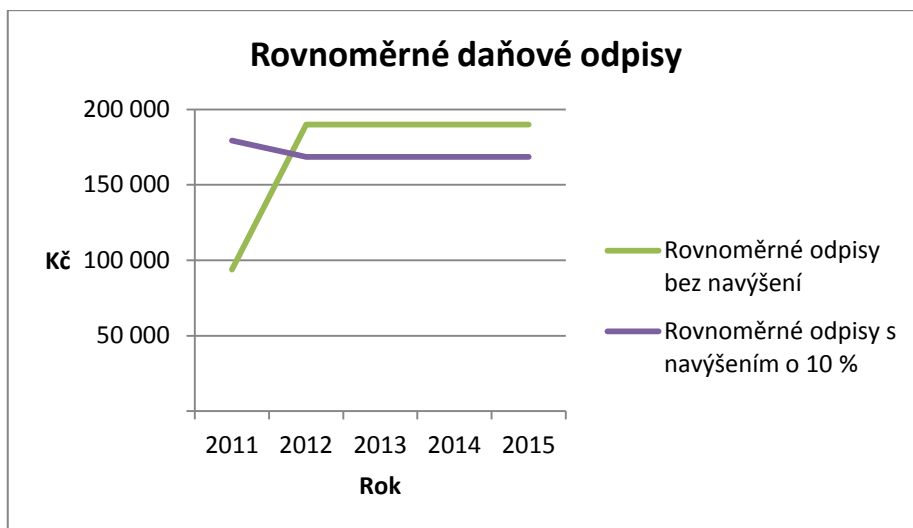
Průběh zrychleného odpisování bez navýšení prvního odpisu a se zvýšením odpisu prvního roku je znázorněn ve výše uvedeném grafu. Zrychlené odpisování se zvýšenou vstupní cenou v prvním roce umožňuje účetní jednotce odepsat co největší podíl z odpisované částky v prvním roce. Jak již bylo řečeno, zrychlené odpisy umožňují odepsání co nejvyšší částky v prvních dvou letech životnosti majetku a v následujících letech mají odpisy klesající tendenci.

⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31 odst. 1, písm. b), c), d)

⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 32 odst. 2, písm. a)

Rovnoměrné daňové odpisy bez navýšení versus rovnoměrné daňové odpisy s navýšením

Graf 11: Rovnoměrné daňové odpisy bez navýšení a rovnoměrné daňové odpisy s navýšením



Zdroj: Zpracováno autorkou

Z grafu je zřejmé, že při rovnoměrném způsobu odpisování bez navýšení prvního odpisu je odpis v prvním roce nižší, druhý rok vzroste a je až do konce doby odpisování konstantní. Při využití navýšení prvního odpisu je odpis v prvním roce opravdu o dost vyšší, což je z grafu zřejmé. V druhém roce částka odpisu mírně poklesne a je opět až do konce doby odpisování konstantní, ale zároveň nižší než odpisy u rovnoměrného odpisování bez navýšení.

4.7. Vliv způsobu odpisování na výsledek hospodaření

Při rozhodování o způsobu odpisování majetku je důležité myslet do budoucnosti. Odpisování majetku trvá několik let a odpisy se po celou dobu odpisování nesmí měnit. Zvolený způsob odpisování má vliv na výsledek hospodaření (odpisy jsou součástí nákladů), výši základu daně a tedy následně i na výši daně. Podnikatel by měl zvolit vhodný způsob odpisování podle očekávaného budoucího vývoje výsledku hospodaření, základu daně a výše daňové sazby.

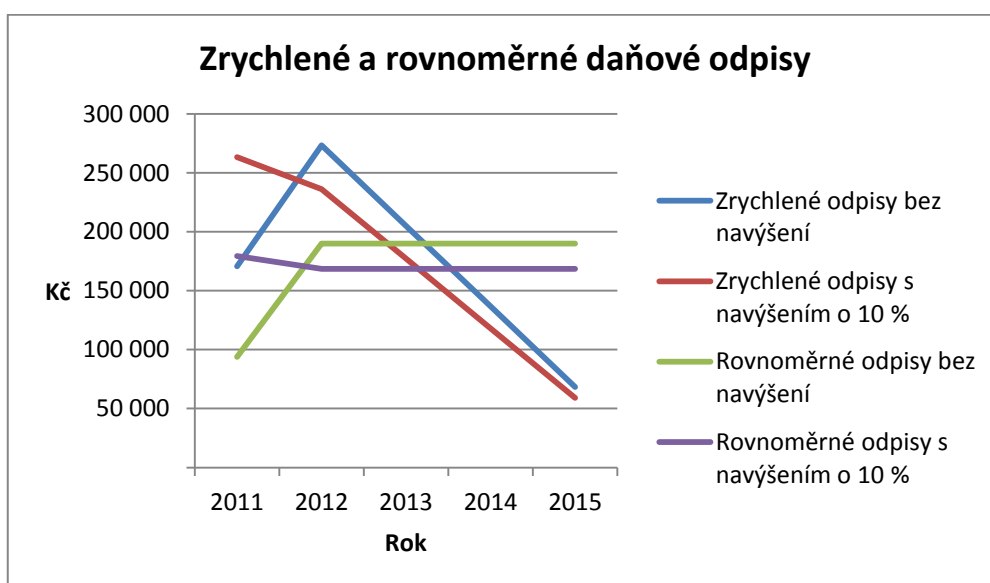
V následující tabulce vidíme zrychlené a rovnoměrné daňové odpisy u osobního auta Hyundai bez navýšení prvního odpisu a s možností navýšení prvního odpisu o 10 % a dále graf, který znázorňuje všechny výše uvedené metody daňového odpisování u osobního auta Hyundai.

Tabulka 23: Zrychlené a rovnoměrné daňové odpisy osobního auta Hyundai

Rok	Zrychlené odpisy		Rovnoměrné odpisy	
	bez navýšení	s navýšením o 10 %	bez navýšení	s navýšením o 10 %
2011	170 800	263 400	93 940	179 340
2012	273 280	236 240	190 015	168 665
2013	204 960	177 180	190 015	168 665
2014	136 640	118 120	190 015	168 665
2015	68 320	59 060	190 015	168 665

Zdroj: Zpracováno autorkou

Graf 12: Zrychlené a rovnoměrné daňové odpisy osobního auta Hyundai



Zdroj: Zpracováno autorkou

Z této tabulky bezpochybně vyplývá, že nejvyšší odpisy jsou odpisy zrychlené s navýšením prvního odpisu o 10 % ze vstupní ceny majetku. U společností, které mají zájem o maximální snížení základu daně a tím i daňové povinnosti, je nejvhodnější zvolit zrychlený způsob odpisování s navýšením prvního odpisu ve výši 10 % vstupní ceny. V porovnání s rovnoměrnými odpisy je zřejmé, že zrychlený způsob odpisování umožňuje v prvních letech odepsat vyšší částky majetku. V posledních letech odpisování jsou naopak zrychlené odpisy mnohem nižší než rovnoměrné. Maximální možné odpisy je vhodné použít u majetku, který se rychle zaostává a opotřebovává se. Další důvod pro zvolení zrychleného způsobu odpisování je hledisko klesajících sazeb z daně příjmů právnických osob. Zrychlené odpisy jsou tedy jedním ze způsobů daňové optimalizace. Další optimalizací výše základu daně a tedy i samotnou daňovou povinností je uplatnění vyšších odpisových sazeb v prvním roce odpisování.

Čím vyšší jsou odpisy, tím jsou vyšší náklady a tím nižší daň. Nejvyšší odpisy neznamenají vždy nejvýhodnější variantu z dlouhodobého hlediska. Každá firma by si měla zvolit pro ni nejvýhodnější způsob odpisování s ohledem na plány, zájmy a cíle společnosti. Pokud společnost potřebuje zatížit více náklady (daňové výdaje) a tím tedy snížit účetní výsledek hospodaření, zvolí si zrychlený způsob odpisování. Jestliže společnost usiluje o co nejnížší daňovou povinnost, zvolí takový způsob odpisování, kde je odpis nejvyšší. Tímto způsobem je zrychlené odpisování. Touto variantou společnost snižuje výsledek hospodaření a to se následně projeví i na nižší dani. Pokud je pro společnost výhodnější rovnoměrné zatěžování nákladů, zvolí rovnoměrný způsob odpisování.

Podnikatelé se mohou díky vysokým odpisům dostat do ztráty nebo naopak při velmi nízkých odpisech platit vysokou daň. Kvůli těmto důvodům si musí podnik zvolit vhodný způsob odpisování, který bere v úvahu svou hospodářskou situaci. Výběr metod odpisování dává poplatníkům možnost optimalizovat jejich výsledek hospodaření a jejich daňovou povinnost. Legislativa této oblasti umožňuje určitou svobodu při volbě způsobu odpisování a záleží na každé účetní jednotce, zda tuto možnost využije ve svůj prospěch.

4.7.1. Vliv způsobu odpisování na výsledek hospodaření v konkrétním podniku

Jak již jsem zmiňovala v kapitole 2.8 Vliv odpisů na výsledek hospodaření účetní výsledek hospodaření se pro zjištění základu daně upravuje o nedaňové náklady, o které se základ daně zvýší a nedaňové výnosy, které se od základu daně odčítají. Mezi nedaňové náklady patří i účetní odpisy a proto účetní jednotky počítají na konci zdaňovacího období rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy. O zjištěný rozdíl se upraví základ daně. Pokud jsou účetní odpisy vyšší než daňové rozdíl se přičítá, v opačném případě se odečítá.

Podnikatel pan Jíša ve své firmě počítá pouze daňové odpisy a to zrychleným způsobem. Účetní jednotka má ve směrnici stanoveno, že se účetní odpisy shodují s daňovými a z tohoto důvodu nebudou odpisy ovlivňovat výsledek hospodaření a základ daně ve formě daňově neuznatelných nákladů. U tohoto podnikatele představují odpisy pouze náklad, který výsledek hospodaření snižuje.

Podnikatel vykázal za rok 2011 příjem ve výši 992 929 Kč za zemní práce, úklidy sněhu u supermarketů a výhry ze závodů s koňmi a výdaje ve výši 3 529 997 Kč včetně odpisů. Z toho odpisy činily 2 154 991 Kč. Podnikatel je tedy ve ztrátě a daň neplatí. Podnikatel je ve ztrátě již několik let.

V případě uvedené účetní jednotky nelze snížit daňový základ, ani zvýšit daňovou úsporu, protože podnikatel je dlouhodobě ve ztrátě a tedy daň neplatí. Podnikatel je fyzická osoba a je poplatníkem daně z příjmu fyzických osob (jeho předmětem daně jsou příjmy z podnikání a

z jiné samostatné výdělečné činnosti). Sazba daně z příjmů fyzických osob se od roku 2008 nezměnila, je stále konstatní. Důvod hlediska klesajících sazeb daní z příjmů pro zvolení zrychleného způsobu odpisování bych v tomto případě tedy nevolila.

Odpisy se mohou podílet na vzniku daňové ztráty, ale v tomto případě nemohu konstatovat, že výdaje jsou vysoké pouze kvůli vysokým odpisům. Přesto podíl odpisů na výdajích je vysoký, jednak množstvím majetku, který podnikatel vlastní a také zvoleným způsobem odpisování.

4.7.2. Základ daně z příjmů

Pokud má účetní jednotka vysoký základ daně a chce ho nejvíce snížit a tím mít i co nejnižší daňovou povinnost, je výhodné zvolit zrychlený způsob odpisování a nebo zrychlený způsob odpisování se zvýšením odpisu v prvním roce o 10 % ze vstupní ceny. Na základ daně má vliv řada odčitatelných položek např. ztráta z minulých let, dary, odpočet na výzkum a vývoj. U daňových odpisů je důležité zvolit vhodný způsob odpisování a dále využití zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování. Tento způsob odpisování přináší poplatníkovi nejvyšší efekt v prvních letech odpisování.

V případě nízkého základu daně nebo daňové ztráty má účetní jednotka několik variant, jak ovlivnit základ daně:

- nezahájit odpisování,
- přerušit odpisování,
- neuplatnit odpisování,
- využít nižších odpisových sazeb¹⁰.

¹⁰ U nízkého základu daně nemá význam uplatňovat zvýšení prvního odpisu o 10 %.

4.8. Závěr

Ve své bakalářské práci jsem se zabývala odpisy dlouhodobého hmotného majetku, vlivu způsobů odpisování na účetní výsledek hospodaření a na základ daně příjmů.

Odpisy lze chápat jako peněžní vyjádření opotřebení majetku, které umožňuje postupné přenesení pořizovací ceny majetku do nákladů. Odpisový systém České republiky umožňuje podnikatelům vybrat si ze dvou druhů odpisů. Prvním druhem jsou účetní odpisy, které se řídí zákonem o účetnictví. Jejich cílem je zachytit skutečné opotřebení majetku takovým způsobem, aby byla dodržena zásada věrného a poctivého obrazu účetnictví. Způsob účetního odpisování je zcela v kompetenci účetní jednotky, ale zvolená metoda by neměla porušovat zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví. Druhým druhem jsou daňové odpisy, které jsou upraveny zákonem o dani z příjmů. Daňové odpisování umožňuje podnikatelům výběr ze dvou metod a to buď odpisy rovnoměrné nebo zrychlené. Při použití zrychleného způsobu odpisování je nejvyšší částka odepsána ve druhém roce odpisování a následně klesá. Rovnoměrné odpisy zůstávají stále ve stejné výši. Daňové odpisy se počítají ročně a jsou daňově uznatelnými náklady, mohou se tedy od základu daně odečítat. Účetní odpisy jsou počítány měsíčně a nejsou daňově uznatelnými náklady, a proto se přičítají.

V praktické části jsem sledovala daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku a vliv zvoleného způsobu odpisování na výsledek hospodaření a na základ daně u podnikatele pana Jíši. Podnikatel vlastní velké množství dlouhodobého majetku, které je povinen odpisovat. Pro uvedení příkladů jsem si vybrala dva druhy dlouhodobého hmotného majetku a modelovala na nich zrychlené a rovnoměrné daňové odpisování, včetně zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování o 10 %. Prvním majetkem je osobní auto Hyundai, které bylo zařazeno do užívání 25. února 2010, je zařazeno do 2. odpisové skupiny a bude tedy odpisováno po dobu 5 let. Vzhledem k tomu, že převážná část podnikatelova majetku je zařazena do druhé odpisové skupiny, jako druhý majetek jsem si vybrala přenosnou halu na seno, která byla zařazena do užívání 31. prosince roku 2006 a spadá do 3. odpisové skupiny s dobou odpisování 10 let.

Jelikož účetní jednotka nemá povinnost ověřit účetní závěrku auditorem, není povinna účtovat o účetních odpisech. Účetní jednotka se rozhodla, že účetní odpisy se budou rovnat daňovým. Pro všechny odpisovaný majetek platí, že se odpisuje zrychleně. Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy zde tedy nevzniká a odpisy jsou v tomto případě pouze součástí nákladů podniku a ovlivňují jen výši účetního výsledku hospodaření.

Prvním důvodem proč většina podniků využívá zrychleného způsobu odpisování je, že u některých druhů majetku dochází k rychlejšímu zastarávání a opotřebení majetku. Zrychlené odpisy umožňují odepsat v prvních letech vyšší částky než u rovnoměrných odpisů. Druhým důvodem, za předpokladu vývoje sazby daně z příjmů právnických osob směrem dolů, je

pro podniky výhodnější si snižovat základ daně v letech s vyšší sazbou daně. Odpisy snižují daňový základ poplatníka a vzniká tak daňová úspora, která by měla sloužit k zajištění peněžních prostředků na koupi dokonalejšího a lepšího majetku, který firma potřebuje.

Došla jsem k závěru, ve kterém bych podnikateli doporučila zabývat se problematikou odpisování z dlouhodobého pohledu vývoje podniku a skutečného využití a opotřebení majetku. V tomto případě by bylo lepší zhodnotit, zda pro majetek nelze stanovit různé způsoby výpočtu odpisů. Bylo by vhodné zvážit i zavedení účetních odpisů, protože jejich cílem je zachycení skutečného opotřebení majetku. Nebo alespoň nezačít, přerušit nebo neuplatnit odpisování v době, kdy je to vhodné. Zvyšování nákladů v důsledku použití zrychleného způsobu odpisování bych v období ztráty nedoporučila.

5. Summary

5.1. Keywords

Long-term tangible assets

Long-term intangible assets

Long-term financial assets

Accounting depreciation

Tax depreciation

Linear tax depreciation

Accelerated tax depreciation

5.2. Summary

The subject of my bachelor thesis is „Depreciation policy of an entity and analysis of its impact on economic result.“ I have chosen this topic because every entity uses fixed assets, and therefore depreciation is a common business activity. I deal with methods of depreciation of long-term tangible assets.

In the theoretical part, I focus on characteristics of long term assets and their accounting and tax depreciation. Fixed assets are depreciated with respect to their wear off corresponding to their useful life. The accounting depreciations is realized under the accounting law and every entity can choose the method of accounting depreciation itself. The accounting depreciation must reflect the useful life of the assets. On the other hand the tax depreciation is directly defined in the Law on income tax. The depreciations is important not only for the entity but also for the state. The depreciation has an impact on the state budget as the amount of depreciation affects the tax paid by business units. It may seem that the state had an interest in the lowest and slowest depreciation, which would provide more revenue paid as income tax. When the state allows entrepreneurs to use accelerated depreciation They can quickly recover the value of their property also buy new and modern equipment. This is how the state contributes to the development of companies and the national economy.

Documentation and necessary information for my bachelor thesis were provided by Mr. Jiří Jiša, an entrepreneur who keeps double-entry accounting. The practical part shows the calculations of tax depreciation of two selected assets. I calculate depreciation, accumulated depreciation and net book values and I compare various depreciation method . These calculations are shown also in graphs. The entrepreneur decided to use accounting depreciation equal to tax depreciations. He uses only accelerated tax depreciation for all assets. The first reason why most entities use accelerated depreciation is the fact that some fixed assets become quickly obsolete.

In this case, the depreciation counted by the entity only a part of costs and affects the economic result. Most companies use accelerated depreciation because some types of assets wear off and become obsolete more quickly. In the first years the accelerated tax depreciation method allows to write off higher amounts than the linear method. The second reason is the downward trend of corporate income tax rate. It is profitable for entities to decrease their income tax base in the years when the rate is higher. The depreciation expenses reduces the taxpayer's tax base, therefore tax saving arises and the cash flow should be used for acquisition of modern and better fixed assets for the Company's use.

At the end of my thesis, I recommend the most suitable method of depreciation to a concrete entity. The depreciation used in this concrete case is only a part of the company's expense and affects the economic result. This entity cannot reduce its tax base due to the recognized tax losses and therefore no tax paid in the recent years. The aim of my thesis was to analyze the methods of depreciation of long-term tangible assets and to determine the impact of the concrete method on the economic result and income tax base.

6. Přehled použité literatury

PRUDKÝ, Pavel, LOŠŤÁK, Milan. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. Olomouc: Anag Olomouc, 1997, 196 s. ISBN 80-85646-65-X.

PILÁŘOVÁ, Ivana. Daňové a účetní chyby a problémy, daň z příjmů právnických osob. Praha: Grada Publishing a.s., 2003, 188 s. ISBN 80-247-0494-3

SEDLÁKOVÁ, Eva. Daňové odpisy a finanční leasing v praxi. 2. vyd. Praha: Newsletter Praha, 1996, 129 s. ISBN 80-85985-01-2

PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Odpisy hmotného a nehmotného a jiného majetku. 6. vyd. Ostrava: Mirago, 1996, 124 s. ISBN 80-85922-21-5

PELC, Vladimír. Daňové odpisy: strategie pro podnikatelskou praxi podle znění zákona o daních z příjmů. Praha. Linde Praha, a. s., 2008. 143 s. ISBN 978-80-7201-723-2

PELC, Vladimír. Odpisy 2002. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, spol. s r. o., 2002, 220 s. ISBN 80-247-0160-X

Poradce č. 12/2008. Český Těšín: PORADCE s.r.o., 2008. 256 s. ISSN 1211-2437

ŘEHÁK, Jiří, SEDLÁKOVÁ, Eva, STARÝ, Karel. Poradce č. 1/1998. Český Těšín, PORADCE s.r.o., 1997. 272 s. ISSN – 1211-2437

ŠTOHL, Pavel. Učebnice účetnictví: pro střední školy a veřejnost, 1. díl. 12. vyd. Znojmo: Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s., 2011. 155 s. ISBN 978-80-87237-35-9

ŠTOHL, Pavel. Učebnice účetnictví: pro střední školy a veřejnost, 2. díl. 9. vyd. Znojmo: Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s., 2008. 201 s. ISBN 978-80-87237-02-1

KOVANICOVÁ, Dana. Abeceda účetních znalostí pro každého. 15. vyd. Praha: Polygon, 2009. 440 s. ISBN 978-80-7273-156-5

FÍŠEROVÁ, Eva. CHALUPA, Rostislav., KADLEC, Jiří. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2010. 8. vyd. Jihlava: Anag, spol. s r. o., 2010. 439 s. ISBN 978-80-7263-598-6

RYNEŠ, Petr. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2011. 11. vyd. Olomouc: Anag spol. s r. o., 2011. 1031 s. ISBN 978-80-7263-633-4

VALACH, Josef. Finanční řízení podniku, 2. vyd. Praha: Ekopress, s.r.o., 1999. 324 s. ISBN 80-86119-21-1

BĚHOUNEK, Pavel. Účetní kavárna: Mimořádné odpisy [online]. 9.7.2009. [cit. 2013-03-23]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d5298v7347-mimoradne-odpisy/?search_query=mimořádné%20odpisy&search_results_page=1

České účetní standardy

Vyhláška MF 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění poslední novely zákona

Zákon o dani z příjmů č. 586/1992 Sb.

7. Seznamy

7.1. Seznam tabulek

Tabulka 1: Účtování dlouhodobého majetku - odpisy	10
Tabulka 2: Doba odpisování jednotlivých odpisových skupin	18
Tabulka 3: Roční odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů	20
Tabulka 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %	20
Tabulka 5: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %	20
Tabulka 6: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %	21
Tabulka 7: Koeficienty pro zrychlené daňové odpisování	22
Tabulka 8: Majetek společnosti, který mám k dispozici	29
Tabulka 9: Účtování pořízení dlouhodobého hmotného majetku	30
Tabulka 10: Účtování odpisů dlouhodobého hmotného majetku	30
Tabulka 11: Doba odpisování jednotlivých odpisových skupin	31
Tabulka 12: Koeficienty pro zrychlené daňové odpisování	32
Tabulka 13: Roční daňové zrychlené odpisy osobního auta Hyundai	32
Tabulka 14: Roční daňové zrychlené odpisy osobního auta Hyundai – navýšení prvního odpisu o 10 %	34
Tabulka 15: Roční odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů	35
Tabulka 16: Roční daňové rovnoměrné odpisy osobního auta Hyundai	35
Tabulka 17: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %	36
Tabulka 18: Roční daňové rovnoměrné odpisy osobního auta Hyundai – navýšení prvního odpisu o 10 %	37
Tabulka 19: Roční daňové zrychlené odpisy u přenosné haly na seno	38
Tabulka 20: Roční daňové zrychlené odpisy přenosné haly na seno – navýšení prvního odpisu o 10 %	40
Tabulka 21: Roční daňové rovnoměrné odpisy přenosné haly na seno	41
Tabulka 22: Roční daňové rovnoměrné odpisy přenosné haly na seno – navýšení prvního odpisu o 10 %	42
Tabulka 23: Zrychlené a rovnoměrné daňové odpisy osobního auta Hyundai	46

7.2. Seznam grafů

Graf 1: Odpis, oprávky a zůstatková cena při daňovém zrychleném odpisování osobního auta Hyundai	33
Graf 2: Odpis, oprávky a zůstatková cena při daňovém zrychleném odpisování osobního auta Hyundai, navýšení prvního odpisu o 10%	34
Graf 3: Odpis, oprávky a zůstatková cena při daňovém rovnoměrném odpisování osobního auta Hyundai	36
Graf 4: Odpis, oprávky a zůstatková cena při daňovém rovnoměrném odpisování osobního auta Hyundai, navýšení prvního odpisu o 10%	37
Graf 5: Odpis, oprávky a zůstatková cena při daňovém zrychleném odpisování přenosné haly na seno	39
Graf 6: Odpis, oprávky a zůstatková cena při daňovém zrychleném odpisování přenosné haly na seno, navýšení prvního odpisu o 10%	41
Graf 7: Odpis, oprávky a zůstatková cena při daňovém rovnoměrném odpisování přenosné haly na seno	42
Graf 8: Odpis, oprávky a zůstatková cena při daňovém rovnoměrném odpisování přenosné haly na seno, navýšení prvního odpisu o 10%	43
Graf 9: Zrychlené a rovnoměrné daňové odpisy bez navýšení	43
Graf 10: Zrychlené daňové odpisy bez navýšení a zrychlené daňové odpisy s navýšením	44
Graf 11: Rovnoměrné daňové odpisy bez navýšení a rovnoměrné daňové odpisy s navýšením	45
Graf 12: Zrychlené a rovnoměrné daňové odpisy osobního auta Hyundai	46

7.3. Seznam použitých zkratek

Os. auto Hyundai	Osobní automobil Hyundai
VC	Vstupní cena
PC	Pořizovací cena
ZC	Zůstatková cena
ZD	Základ daně z příjmů
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

7.4. Seznam příloh

Příloha 1: Roční odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů

Příloha 2: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

Příloha 3: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

Příloha 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

Příloha 5: Koeficienty pro zrychlené daňové odpisování

Příloha 6: Inventární karta Osobního auta Hyundai

Příloha 7: Inventární karta Přenosné haly na seno

8. Přílohy

Příloha 1: Roční odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba		
	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

Příloha 2: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

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

Příloha 3: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

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

Příloha 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

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

Příloha 5: Koeficienty pro zrychlené daňové odpisování

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

Příloha 6: Inventární karta Osobního auta Hyundai

KARTA INVESTIČNÍHO MAJETKU

Název: Os. auto Hyundai

Inventární číslo: 7

Datum zařazení: 25.02.2010

Výrobní číslo:

Cena pořízení: 854000,00

Umístění:

Druh majetku: Hmotný

Středisko:

Odpisová skupina: 2

Poznámka:

Způsob odpisu: Zrychlený

Datum vyřazení:

Způsob vyřazení:

504 - odpisová skupina od 3. 2011

Seznam daňových odpisů:

Poř. Datum	Před odpisem	Odpis	Zůstat.cena	Zvýšená cena
------------	--------------	-------	-------------	--------------

Celkem:

0,00

3. 2011	-	140 800,-	VOD 14	
3. 2012	-	273 280,-		
3. 2013	-	204 960,-		
3. 2014	-	136 640,-		
3. 2015	-	68 320,-		

Příloha 7: Inventární karta Přenosné haly na seno

INVENTÁRNÍ KARTA DLOUHODOBÉHO MAJETKU

firma: Jiří Jiša - Autodoprava

strana: 8
dne: 31.12.2008

Číslo 022006	Pořizovací cena bez daně	165000.00
Název přenosná hala na seno	Sazba DPH 19 DPH	31350.00
Klas.	Pořizovací ceny jsou bez DPH	
Hmotný majetek A Odepisovat A		
Pozn.		
Zařazení		
Datum 31.12.2006	Zaúčtování 021001 /042	31.12.2006
Dokl.poř.	Doklad	
Způsob nabytí nákup	Středisko	
Firma	Výkon	
Pracoviště	Zakázka	
Vyřazení		
Datum	Zaúčtování 541 /082	
Způsob	Doklad	
Účetní odpisy		
Účetní pořizovací cena 165000.00	Účtování 551 /082	
Technické zhodnocení 0.00	Odepsáno 72600.00 = 44.00 %	
	Zůst.cena 92400.00 = 56.00 %	
Daňové odpisy		
Daňová pořizovací cena 165000.00	Rok / pořadový rok odp. 2009 / 4	
Technické zhodnocení 0.00	Rok odpisování ze zvýšené ceny 0	
	Odepsáno 72600.00 = 44.00 %	
Způsob odepisování Z zrychleně	Zůst.cena 92400.00 = 56.00 %	
Odpisová skupina 3 10 let	Aktuální odpis 23100.00 = 14.00 %	
Uplatněné daňové odpisy		
Rok	Odpisová sazba	Odpis
2006	10.00 %	16500.00
2007	18.00 %	29700.00
2008	16.00 %	26400.00
		Zůstat.hodnota
		148500.00
		118800.00
		92400.00

2009

23100 - VU) 4

2010

161800 - VU) 18

2011

16500

VU) 9

2012

551 / 081