



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Dlouhodobý hmotný majetek z hlediska účetního i daňového

Vypracovala: Michaela Marková
Vedoucí práce: Ing. Miroslava Vlčková

České Budějovice 2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Michaela MARKOVÁ**
Osobní číslo: **E11107**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Dlouhodobý hmotný majetek z hlediska účetního i daňového**
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:

Cílem práce je analyzovat dlouhodobý hmotný majetek z účetního i daňového hlediska, porovnat jednotlivé aspekty z hlediska dopadu na daň z příjmů právnických osob a zhodnotit tuto situaci ve vybrané účetní jednotce.

Rámcová osnova:

1. Úvod
2. Analýza dlouhodobého hmotného majetku z účetního hlediska
3. Analýza dlouhodobého hmotného majetku z hlediska daňového
4. Porovnání účetního a daňového pohledu na dlouhodobý hmotný majetek a jejich zhodnocení
5. Zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku ve vybrané účetní jednotce
6. Analýza dlouhodobého hmotného majetku z účetního a daňového hlediska ve vybrané účetní jednotce
7. Závěr
8. Přehled použité literatury
9. Přílohy

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

40 - 50 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

PRUDKÝ, P. a M. LOŠTÁK. 2012. Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2012: komentář, příklady, výklad změn. 14. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2012. ISBN 978-80-7263-733-1.

RYNEŠ, P. 2012. Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2012. 12. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2012. ISBN 978-80-7263-714-0.

VALOUCH, P. 2012. Účetní a daňové odpisy 2012. 7. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4114-7.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Miroslava Vlčková

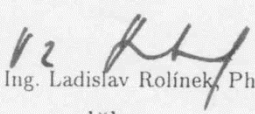
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

1. března 2013

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2014

12 
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 2013

Prohlášení

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

V Českých Budějovicích dne 25. 04. 2014

.....

Michaela Marková

Poděkování

Děkuji Ing. Miroslavě Vlčkové za odborné rady a konzultace, které mi pomohly k vypracování této bakalářské práce. Mé poděkování dále patří vedení společnosti za konzultace, poskytnuté informace a potřebné podklady pro vypracování praktické části.

Obsah

1	Úvod	4
2	Literární rešerše	6
2.1	Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku.....	6
2.2	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku.....	6
2.3	Oceňování dlouhodobého hmotného majetku.....	7
2.3.1	Oceňování pořizovací cenou.....	7
2.3.2	Oceňování vlastními náklady.....	8
2.3.3	Oceňování reprodukční pořizovací cenou	8
2.4	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku a jejich vliv na základ daně.....	8
3	Dlouhodobý hmotný majetek z hlediska účetního.....	10
3.1	Vymezení dlouhodobého hmotného majetku.....	10
3.2	Účetní odpisy	11
3.3	Neodpisovaný dlouhodobý hmotný majetek.....	12
3.4	Metody odpisování.....	12
3.4.1	Metoda časová	13
3.4.2	Metoda výkonová	14
3.4.3	Metoda komponentního odpisování.....	15
3.5	Technické zhodnocení.....	15
4	Dlouhodobý hmotný majetek z hlediska daňového.....	17
4.1	Vymezení dlouhodobého hmotného majetku z hlediska daňového	17
4.2	Daňové odpisy.....	17
4.3	Neodpisovaný dlouhodobý hmotný majetek.....	19
4.4	Metody odpisování.....	19
4.4.1	Rovnoměrné daňové odpisy.....	20

4.4.2	Zrychlené daňové odpisy	22
4.5	Technické zhodnocení.....	24
4.5.1	Technické zhodnocení v případě rovnoměrných odpisů	25
4.5.2	Technické zhodnocení v případě zrychlených odpisů	25
5	Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	26
5.1	Důvody vyřazení a vliv zůstatkové ceny	26
5.2	Postupy při vyřazování dlouhodobého hmotného majetku z hlediska účetního a daňového	26
6	Metodika.....	28
7	Praktická část.....	30
7.1	Charakteristika společnosti	30
7.2	Dlouhodobý hmotný majetek ve společnosti	30
7.2.1	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	30
7.2.2	Odpisování dlouhodobého hmotného majetku	31
7.2.3	Rozdělení dlouhodobého hmotného majetku podle jednotlivých účtů.....	32
7.3	Přehled dlouhodobého hmotného majetku podle jednotlivých účtů	34
7.4	Výpočet ukazatele stupně odepsanosti.....	34
7.5	Přehled odpisů za jednotlivé odpisové skupiny a ovlivnění základu daně	35
7.6	Analýza účetních časových a výkonových odpisů.....	36
7.7	Analýza účetních a daňových odpisů a jejich dopad na základ daně.....	39
7.7.1	Svařovací zdroj ProPULS 300C	39
7.7.2	Oplocení areálu	41
7.8	Analýza odpisů v rámci uplatnění a neuplatnění nároku na zvýšení odpisu v prvním roce odpisování.....	45
7.9	Analýza rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů.....	47
7.10	Analýza technického zhodnocení.....	50
7.11	Analýza vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	51

8	Závěr.....	54
9	Summary	56
10	Seznam použité literatury	57

Seznam zkratk

Seznam tabulek a grafů

Přílohy

1 Úvod

V bakalářské práci se zaměřuji na problematiku vykazování dlouhodobého hmotného majetku z hlediska účetního a daňového. V současné době tvoří majetek velkou část aktiv v rozvaze velkých i malých společností. Jeho význam pro společnost spočívá v ovlivňování výše daní.

Účetní jednotka ke své výrobní činnosti používá dva druhy majetku. Z hlediska časového se jedná o majetek krátkodobý a majetek dlouhodobý. Oba dva majetky se spotřebovávají rozdílně. Účetní jednotka spotřebovává krátkodobý majetek jednorázově, tedy ihned uplatní celou cenu majetku do nákladů. Naopak dlouhodobý majetek spotřebovává v rámci více období. Jelikož je cena majetku rozložena mezi více období, musí být dlouhodobý majetek účetní jednotkou odpisován.

V České republice existují dvě soustavy odpisování a to odpisy účetní a odpisy daňové. Tyto dvě soustavy odpisování se liší například v právních předpisech, ve vymezení dlouhodobého hmotného majetku, či v metodách odpisování. Oblast dlouhodobého majetku je legislativně upravena několika předpisy. Z hlediska účetního je dlouhodobý hmotný majetek upraven zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a Českými účetními standardy pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Z hlediska daňového je dlouhodobý hmotný majetek upraven zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Účetní odpisy představují účetní náklad, který snižuje účetní výsledek hospodaření. Daňové odpisy naopak představují daňový náklad, který ovlivňuje základ daně z příjmů. Mezi těmito odpisy mohou nastat i rozdíly, o které se poté buď zvyšuje, nebo snižuje základ daně z příjmů. Nesmí se opomenout, že odpisy představují i interní zdroj financování. Je tedy velmi důležité, aby účetní jednotka věnovala velkou pozornost například rozsahu ocenění dlouhodobého hmotného majetku.

Bakalářská práce je rozdělena na dvě části – teoretickou a praktickou část. Teoretická část se bude nejdříve zabývat obecnou charakteristikou dlouhodobého hmotného majetku, způsoby pořízení a ocenění, a v neposlední řadě také odpisy dlouhodobého hmotného majetku. Další část bude věnována dlouhodobému hmotnému majetku z hlediska účetního a daňového. Cílem bude přiblížit vymezení dlouhodobého

hmotného majetku, druhy majetku, které nelze odpisovat, účetní a daňové odpisy, jejich metody, a také problematiku technického zhodnocení. V neposlední řadě bude poukázáno na vyřazení dlouhodobého hmotného majetku a na ovlivnění daňových nákladů zůstatkovou cenou.

V praktické části bude provedena analýza účetních a daňových odpisů dlouhodobého hmotného majetku, a jejich vliv na základ daně z příjmů. Na základě závěru, který vyplyne z analýzy účetních metod odpisování, budou zhodnoceny získané výsledky. Praktická část má dále za cíl přiblížit problematiku možnosti navýšení odpisu v prvním roce odpisování stejně jako problematiku technického zhodnocení, které bylo provedeno na dlouhodobém hmotném majetku. Pozornost věnuje i rovnoměrným a zrychleným daňovým odpisům, které jsou na základě porovnání následně zhodnoceny. V závěru vymezuje analýzu nejčastějších způsobů vyřazení dlouhodobého hmotného majetku společnosti. V rámci praktické části bude také přiblížena společnost, která mi poskytla potřebné údaje.

Cílem bakalářské práce je tedy analyzovat dlouhodobý hmotný majetek z účetního i daňového hlediska, porovnat jednotlivé aspekty z hlediska dopadu na daň z příjmů právnických osob a zhodnotit tuto situaci ve vybrané účetní jednotce.

2 Literární rešerše

2.1 Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek (dále jen DHM) se řadí do podsložky dlouhodobého majetku, který nadále zahrnuje dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý finanční majetek. Eviduje se v účtové třídě 0 a patří mezi aktiva účetní jednotky (dále jen ÚJ).

DHM má v podniku hlavní roli k dlouhodobému užívání v rámci podnikatelské činnosti. Dále ho ÚJ pořizuje za účelem dosažení výnosů či kapitálového zhodnocení. Za účelem získání dodatečných peněžních prostředků z jeho prodeje ho však nepořizuje (Šteker, & Otrusínová, 2013).

DHM se vyznačuje těmito vlastnostmi:

- a) je řazen mezi hmotná aktiva, jelikož existuje fyzicky,
- b) jeho doba použitelnosti činí více než jeden rok,
- c) je ve vlastnictví ÚJ a ta ho používá k běžným činnostem v podniku,
- d) nemění svoji podobu,
- e) při používání se opotřebovává,
- f) není v rámci běžných činností nabízen k prodeji (Warren, Reeve, & Duchac, 2012).

DHM se dále člení na movitý a nemovitý majetek. Movitý majetek lze přemísťovat a jsou jím například stroje či dopravní prostředky. Nemovitý majetek naopak přemísťovat nelze a jsou jím například stavby či pozemky.

2.2 Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

DHM je pořizován zejména koupí, vytvořením vlastní činností, nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti, bezúplatnou formou (například darem), vkladem přijatým od jiné osoby, převodem podle zvláštních právních předpisů a přeřazením z osobního užívání do podnikání (platí pouze u fyzických osob).

K zachycení pořízení DHM slouží účet 042. Jedná se o kalkulační typ účtu, protože se na něm evidují případné vedlejší pořizovací náklady, které jsou součástí pořizovacích cen a které právě zvyšují hodnotu těchto cen.

K převodu do užívání DHM slouží skupiny 02 a 03. Tímto okamžikem nastává přesné určení vstupní ceny DHM a zahájení jeho odpisování (Chalupa, Kadlec, Pilátová, et al., 2014).

„DHM se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanových zvláštními právními předpisy pro užívání“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

V rámci pořizování DHM mohou být poskytovány zálohy, které se evidují na účtu 052. Je důležité, aby ÚJ správně určila pořízení DHM, neboť je důležitým podkladem pro následné ocenění a princip účtování (Ryneš, 2013).

2.3 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku

2.3.1 Oceňování pořizovací cenou

Pořizovací cena představuje cenu, za kterou byl daný majetek a technické zhodnocení pořízen. Do pořizovací ceny spadají fakturační ceny DHM, clo, spotřební daň, a také DPH¹. § 47 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen Vyhláška) vymezuje vedlejší pořizovací náklady, které jsou součástí pořízení DHM a jeho následného uvedení do užívání. Za tyto náklady se považují například:

- a) náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (například za správní poplatky, předprojektové přípravné práce),
- b) clo, montáž a doprava,
- c) průzkumné, geodetické, geologické a projektové práce,
- d) náklady na vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku staveb nových
- e) a další (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

ÚJ má možnost se rozhodnout, zda úroky z úvěru a půjček budou součástí ocenění DHM a technického zhodnocení. Pokud by se ÚJ rozhodla pro součást ocenění, účtovala by úroky do pořizovací ceny majetku. Pokud by tomu bylo naopak, ÚJ by úroky účtovala do finančních nákladů. Je však povinností ÚJ uvést v příloze metodu účtování úroků.

Ocenění pozemku zahrnuje lesní porost a osázení stromů a keřů². Provedené technické zhodnocení na majetku má za následek zvýšení ocenění o částku, která odpovídá částce technického zhodnocení. Ocenění DHM a technického zhodnocení může vést také ke snížení. Se snížením pořizovací ceny DHM a technického zhodnocení

¹ Pokud se jedná o neplátce daně z přidané hodnoty.

² Pokud se však nejedná o pěstitelské celky trvalých porostů.

souvisí dotace, která byla poskytnuta za účelem pořízení majetku a uhrazení úroků. ÚJ však musí tyto položky zahrnout do pořizovací ceny majetku, aby mohlo dojít ke snížení ocenění.

Součástí pořízení DHM nesmí být například tyto vedlejší pořizovací náklady:

- a) kurzové rozdíly,
- b) smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- c) náklady na zaškolení zaměstnanců,
- d) náklady na opravy a údržbu DHM,
- e) a další (Ryneš, 2013; Líbal, 2012).

2.3.2 Oceňování vlastními náklady

DHM je oceňován vlastními náklady v případě, kdy ke zhotovení majetku dojde v rámci vlastní režie ÚJ. Na vytvoření majetku tedy ÚJ vychází z vlastních zásob a na jeho tvorbě se podílejí zaměstnanci podniku.

Cena DHM je tvořena přímými a nepřímými náklady, které byly vynaloženy na zhotovení majetku. Přímé náklady například zahrnují přímé mzdy zaměstnanců, zatímco náklady nepřímé zahrnují například výrobní režii (Ryneš, 2013).

2.3.3 Oceňování reprodukční pořizovací cenou

DHM je oceňován reprodukční pořizovací cenou, pokud dojde k nabytí DHM darem, bezúplatnému nabytí DHM po skončení finančního leasingu, nově zjištěnému, v účetnictví nezachycenému DHM a ke vkladu DHM.

Z hlediska účetního postačuje pro stanovení reprodukční pořizovací ceny odborný odhad. Z hlediska daňového je pro stanovení reprodukční pořizovací ceny požadován buď znalecký posudek, nebo cena, která se nachází v zákoně č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (Ryneš, 2013).

2.4 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku a jejich vliv na základ daně

Opatřebním DHM se snižuje jeho hodnota, kterou v podniku vyjadřují odpisy. Odpisy jsou charakteristické v přenášení hodnoty majetku do nákladů v daném odpisovaném účetním období. Odpisy se dělí na účetní a daňové. Odpisová politika

v České republice vymezuje pohled na DHM z hlediska účetního a daňového rozdílně. Důvodů pro oddělení odpisů je několik. Na jedné straně jde o snahu, aby odpisy co nejvěrněji zobrazovaly opotřebení daného majetku v rámci jeho doby užívání v podniku. Dále, aby zůstatkové ceny co nejvěrněji zobrazovaly hodnotu daného majetku v rámci jeho doby užívání v podniku. A v neposlední řadě, aby náklady a zisk podniku co nejvěrněji zobrazovaly hodnotu produkce z hlediska účelu, efektivity a hospodárnosti. Na druhé straně jde o možnost ovlivňování investičních aktivit podniku, o kontrolu a bránění situace při zneužívání odpisů v rámci snižování základu daně z příjmů, a také se může jednat o možnost zabránění vysoké míry účelového zkreslování nákladů a zisku podniku. Účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení DHM podle podmínek podniku a vykazují se zpravidla měsíčně. V rámci účetních odpisů má ÚJ povinnost odpisovat po dobu skutečného užívání majetku. Tedy pokud ÚJ zařadí majetek do užívání například v září, může tento majetek účetně uplatnit čtyři měsíce. Oproti tomu daňové odpisy by v tomto případě ÚJ měla možnost uplatnit za celý rok. To samé by platilo i v rámci vyřazení majetku. Daňové odpisy jsou určeny pro zjištění základu daně z příjmů a vykazují se ročně. Jelikož daňové odpisy mohou snížit základ daně z příjmů, umožňují tím ÚJ investovat uspořené peníze do pořízení například nového majetku. Pro ÚJ jsou z hlediska evidence daňové odpisy nenáročné.

ÚJ, která vede účetnictví, účtuje do nákladů odpisy účetní. Z toho plyne možnost vzniku rozdílu mezi odpisy účetními a daňovými. O daný rozdíl se poté musí upravit základ daně z příjmů. Daňové odpisy určují hodnotu maximálně možné částky, kterou má ÚJ možnost uplatnit. V rámci rozdílu mohou nastat tři varianty:

a) účetní odpisy = daňové odpisy

- ÚJ nemá povinnost upravovat základ daně z příjmů,

b) účetní odpisy < daňové odpisy

- ÚJ má povinnost o daný rozdíl snížit základ daně z příjmů,

c) účetní odpisy > daňové odpisy

- ÚJ má povinnost o daný rozdíl zvýšit základ daně z příjmů.

Naproti tomu se zabývají odpisy daňovými poplatníci, kteří vedou daňovou evidenci. Nemají žádnou povinnost používat i odpisy účetní. Pokud tedy použijí jen odpisy daňové, nemusí se zabývat možností vzniku rozdílu (Synek, Kislingerová, et al., 2010; Rubáková, & Hrouda, 2013; Marek et al., 2009).

3 Dlouhodobý hmotný majetek z hlediska účetního

3.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku

DHM z hlediska účetního je vymezen Vyhláškou. Dle § 7 Vyhlášky se za DHM například považují:

- a) pozemky bez ohledu na výši jejich ocenění, pokud nejsou pořizovány jako zboží,
- b) stavby³, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace⁴, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zvláštního právního předpisu bez ohledu na výši jejich ocenění a dobu použitelnosti,
- c) předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
- d) samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko - ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené ÚJ, při splnění povinností stanovených zákonem⁵. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než jeden rok jsou považovány za drobný hmotný majetek a ÚJ o nich účtuje jako o zásobách, pokud jejich ocenění nepřesáhne hodnotu pro zařazení mezi majetek dlouhodobý,
- e) a další (Vyhláška č. 500/2002 Sb.; Chalupa, Kadlec, Pilátová, et al., 2014).

Stavby a samostatné věci a soubory movitých věcí obsahují technické zhodnocení majetku nebo drobného hmotného majetku, které se též považuje za DHM z hlediska účetního, pokud přesahuje částku 40 000 Kč a jehož účtování a odpisování nemůže provádět vlastník majetku nýbrž jiná ÚJ.

Do vymezení DHM z hlediska účetního je také řazen tzv. oceňovací rozdíl k nabytému majetku, který může obsahovat aktivní nebo pasivní rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části. Aktivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně 180 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části do nákladů a v případě přeměny společnosti se odpisuje do nákladů od rozhodného dne přeměny. Záporný oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje také rovnoměrně 180 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části do výnosů a v případě přeměny společnosti se

³ Včetně budov, důlních děl a staveb pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů.

⁴ Pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak.

⁵ Zejména se jedná o respektování principu významnosti a o věrné a poctivé zobrazení majetku.

odpisuje do výnosů od rozhodného dne přeměny (Vyhláška č. 500/2002 Sb.; Kovalíková, 2012; Valouch, 2012).

3.2 Účetní odpisy

Účetní odpisy jsou vymezeny třemi účetními předpisy. Prvním účetním předpisem je Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ). Dalším, na tento zákon navazujícím předpisem, je Vyhláška. Posledním předpisem jsou České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Těmito předpisy se řídí ÚJ definované v § 1 odst. 2 ZoÚ. Fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci, které nejsou ÚJ, se nemusí přímo zmíněnými předpisy řídit. Tím nejsou povinni účetní odpisy evidovat. Povinnost, kterou nakazuje ZoÚ, účetně odpisovat se vztahuje na ÚJ vedoucí účetnictví jak v plném, tak ve zjednodušeném rozsahu (Valouch, 2012).

Dle § 28 ZoÚ DHM jsou oprávněny odpisovat ÚJ, které:

- a) mají vlastnické nebo jiné právo k užívání majetku,
- b) hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků,
- c) používají majetek v případech smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva,
- d) používají majetek v případech, kdy se vlastnické právo k movitým věcem nabývá na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci,
- e) poskytují majetek jiné osobě k užívání na základě smlouvy o nájmu, výpůjčce (operativním leasingu) či o finančním leasingu a to v případech, kdy je jim toto právo přiznáno na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části,
- f) na majetku provedou technické zhodnocení na svůj účet (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

Povinnost ÚJ odpisovat DHM vyplývá z § 25 odst. 3 ZoÚ, který stanovuje, aby ÚJ brala ke konci rozvahového dne v úvahu všechna snížení hodnoty majetku a to bez ohledu na skutečnost, zda výsledkem hospodaření účetního období bude zisk nebo ztráta.

Charakteristickým rysem účetních odpisů, které představují pouze účetní náklad, je vyjádření skutečného opotřebení majetku za určité období. Podkladem pro jejich výpočet je odpisový plán, který je povinností ÚJ sestavit. Majetek se odpisuje do výše jeho ocenění v účetnictví, tj. do 100 %. Další povinností ÚJ je daný účetní odpis uplatnit. Nevyjádření odpisu do nákladů by mělo za následek zkreslení hodnoty majetku

v rozvaze a věrného, poctivého obrazu o výsledku hospodaření. ÚJ má i povinnost zveřejnit údaje o způsobech odpisování, které jsou důležitým podkladem pro posouzení finanční a majetkové situace a výsledku hospodaření, v příloze k účetní závěrce. Stejně tak by ÚJ neměla zapomenout na zveřejnění údajů o způsobu stanovení oprávek k majetku s uvedeným zdrojem informací. Účetní odpisy neovlivňují základ daně z příjmů. Snižují účetní výsledek hospodaření. Zaokrouhlují se na celé koruny nahoru a nejčastěji se setkáme s jejich měsíčním účtováním (Líbal, 2012; Valouch, 2012).

3.3 Neodpisovaný dlouhodobý hmotný majetek

Pokud chce ÚJ odpisovat DHM z hlediska účetního, musí vědět, který majetek účetně odpisovat lze, a který naopak nelze. § 28 ZoÚ přímo vykazuje, že účetně se nesmějí odpisovat pozemky. Další složky majetku, které nelze účetně odpisovat jsou vymezeny ve Vyhlášce následovně:

- 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) najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem nebo Vyhláškou stanoveno jinak,
- d) preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů a povolenky na emise (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

3.4 Metody odpisování

ZoÚ nijak neomezuje ÚJ ve stanovení účetních odpisů. Jak už bylo zmíněno, ÚJ je povinna vytvořit odpisový plán, na základě kterého odpisuje nepřímým způsobem formou oprávek. Odpisový plán představuje účetní záznam, který musí splňovat podmínky průkaznosti. Zákon ukládá ÚJ povinnost archivovat odpisový plán po dobu pěti let. Jde o jakousi vnitropodnikovou směrnici stanovující způsob výpočtu odpisů a jejich účtování. ÚJ sestavuje odpisový plán sama s ohledem na opotřebení majetku, které plyne z běžného užívání. Odpisový plán by měl obsahovat metodu odpisování, dobu odpisování podle určené metody odpisování či roční nebo měsíční sazby odpisů.

Jelikož ZoÚ nijak neomezuje ve stanovení účetních odpisů, není tedy ani nijak stanovena doba odpisování daného majetku⁶. Minimální doba by určitě neměla být kratší než jeden rok. Vychází se ze základní charakteristiky DHM, kdy jeho doba použitelnosti je právě delší než jeden rok. Doba odpisování by měla být zvolena tak, aby co nejpřesněji odpovídala skutečné době, tedy době, po kterou bude majetek v daném podniku používán k dané činnosti ÚJ. Sazbu odpisů si ÚJ stanovuje sama, kdy pro její rozhodnutí jsou podkladem například doba použitelnosti majetku, čas nebo objem výkonů určující životnost majetku (Valouch, 2012; Ryneš, 2013; Chalupa, Kadlec, Pilátová, et al., 2014).

ÚJ má možnost od 1. 1. 2009 zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu při odpisování majetku, která je vymezena ve Vyhlášce jako ÚJ zdůvodnitelná kladná a odhadovaná částka, kterou by ÚJ mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících. ÚJ poté dále stanoví a aktualizuje odpisový plán předmětného majetku tak, aby se za plánovanou dobu jeho používání součet vykázaných a plánovaných odpisů včetně předpokládané zbytkové hodnoty rovnal pořizovací ceně nebo vlastním nákladům majetku. Zohlednění předpokládané zbytkové hodnoty u účetních odpisů lze provádět i na již odpisovaném majetku. Změny vykázaných odpisů a opravek v předchozích účetních obdobích se již neprovádějí (Vyhláška č. 500/2002 Sb.; Skálová, et al., 2013).

3.4.1 Metoda časová

Účetní odpisování DHM závisí na délce jeho používání. Proto je zde velmi důležité správně určit okamžik, od kterého se začne daný majetek odpisovat, tedy okamžik, ke kterému se stane účetně DHM. Nejčastěji se odpisování zahajuje od počátku měsíce následujícího po měsíci, v němž se majetek stává účetně DHM. Časová metoda umožňuje ÚJ využít tři základní varianty účetního odpisování, jimiž jsou:

a) rovnoměrné účetní odpisy

Rovnoměrné účetní odpisy ÚJ využívá u majetku, k jehož opotřebování dochází v průběhu jeho užívání rovnoměrně. To znamená, že ÚJ odpisuje každý rok stejné procento z hodnoty odpisovaného majetku. Pokud by byl majetek pořízen v průběhu účetního období, je ÚJ povinna vypočítat příslušnou část odpisu připadajícího

⁶ Výjimku tvoří zřizovací výdaje, goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

na dané účetní období. Rovnoměrné účetní odpisy má ÚJ možnost vypočítat dle následujícího vzorce:

$$\text{Rovnoměrné účetní odpisy} = \frac{VC}{t} \quad (1)$$

kde: VC = vstupní cena majetku, z níž bude odpisováno

t = doba odpisování

b) zrychlené účetní odpisy

Zrychlené účetní odpisy ÚJ využívá u majetku, který v prvních letech svého užívání morálně zastarává, tedy rychleji se odpisuje oproti letem následujícím. To znamená, že se na začátku doby užívání majetku stanoví vyšší odpisy, z důvodu větší produktivity, čímž se snižuje procento odpisování. Zrychlené účetní odpisy má ÚJ možnost vypočítat dle následujícího vzorce:

$$\text{Zrychlené účetní odpisy} = \frac{2 * VC * (t + 1 - i)}{t * (t + 1)} \quad (2)$$

kde: i = rok odpisování

c) zpomalené účetní odpisy

Zpomalené účetní odpisy ÚJ využívá u majetku, jehož hodnota v prvních letech svého užívání klesá pomaleji. To znamená, že se na začátku doby užívání majetku stanoví nižší odpisy, které mají za následek zvyšování procenta odpisování. Zpomalené účetní odpisy má ÚJ možnost vypočítat dle následujícího vzorce:

$$\text{Zpomalené účetní odpisy} = \frac{2 * VC * i}{t * (t + 1)} \quad (3)$$

3.4.2 Metoda výkonová

Tuto metodu ÚJ využívá u majetku, jehož míra opotřebování je závislá na míře skutečného využití majetku. Pro uplatnění této metody je základem odpisový koeficient, který si ÚJ vypočte, a který poté násobí počtem skutečně vyrobených výrobků v daném období či skutečným počtem výkonových hodin (Valouch, 2012; Líbal, 2012).

3.4.3 Metoda komponentního odpisování

„Komponentou se rozumí určená část majetku nebo souboru majetku nebo určená kontrola výskytu závad, 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, 2013).

Tuto metodu může ÚJ využít u staveb, bytů a nebytových prostorů, u samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí. Musí však brát ohled na významnost a věrný, poctivý obraz předmětu účetnictví, stejně jako na její finanční situaci. Povinností ÚJ je průkazným účetním záznamem vymezit a doložit:

- a) druh majetku, u kterého bude používáno komponentního odpisování,
- b) průběh používání,
- c) způsob určení komponenty,
- d) způsob ocenění komponenty.

ÚJ komponentu během jejího užívání odpisuje samostatně od ostatních komponent a od zbylé části DHM. V okamžiku případné výměny komponenty nastává snížení ocenění DHM o zůstatkovou cenu vyřazované komponenty a zvýšení ocenění DHM o nově zařazované komponenty včetně všech nákladů, které s touto výměnou souvisejí. V případě neúplného odepsání komponenty provede ÚJ odpis zůstatkové ceny dané komponenty do nákladů. Celá tato metoda slouží ÚJ k tomu, aby zjistila celkový odpis, který se skládá z odpisů jednotlivých komponent, popřípadě ze zbylé části majetku. Jinak ÚJ majetek účtuje a vykazuje jako celek (Ryneš, 2013; Líbal, 2012; Prudký, & Lošťák, 2014).

3.5 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení z hlediska účetního vymezují České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. V případě, že při pořízení technického zhodnocení nevznikaly náklady, které souvisejí s jeho pořízením, účtuje ÚJ na vrub příslušného účtu účtové skupiny 04 nebo přímo na vrub daných účtů účtových skupin 02 nebo 03 souvztažně ve prospěch účtů různých účtových skupin 08, 21, 32, 47, 35, 37, 41, 49, 62. Následně ÚJ převede technické zhodnocení do užívání. V tomto okamžiku jsou o hodnotu technického zhodnocení zvýšeny pořizovací ceny majetku. Pokud byl majetek a technické zhodnocení pořízen a

účtován v rámci účtu odpisové skupiny 04, účtuje se na vrub účtu účtových skupin 02, 03 a souvztažně ve prospěch účtu účtové skupiny 04.

ÚJ má možnost v rámci účtů účtové skupiny 04 účtovat o technickém zhodnocení na cizím dlouhodobém hmotném majetku v průběhu jeho pořízování. To vše za podmínky, že technické zhodnocení v úhrnu překročí částku 40 000 Kč za účetní období, ÚJ se stane nájemcem daného majetku a bude ho následně odpisovat. Při ukončení nájmu zaúčtuje nájemce zůstatkovou cenu majetku do nákladů.

Pokud technické zhodnocení v účetním období nepřekročí v úhrnu částku 40 000 Kč vymezenou dle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP), má možnost ÚJ účtovat jako:

- a) technické zhodnocení,
- b) ostatní provozní náklady v případě dlouhodobého hmotného majetku.

U pěstitelských celků trvalých porostů, základního stáda a tažných zvířat a u majetku, který se nachází v účtové skupině 03, se o technickém zhodnocení neúčtuje.

Pokud dojde k vyřazení technického zhodnocení, ÚJ tak může provést (stejně jako u DHM) prodejem, likvidací, darováním, vkladem dlouhodobého majetku do jiné obchodní společnosti nebo družstva, převodem na základě právních předpisů, v důsledku škody nebo manka nebo převodem z podnikání do osobního užívání. Vyřazení technického zhodnocení ÚJ účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 08 a souvztažně ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 02. Zůstatkovou cenu technického zhodnocení zaúčtuje ÚJ na vrub příslušného účtu účtových skupin 54, 55, 36, 41 a 49 (České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb.; Ryneš, 2013).

4 Dlouhodobý hmotný majetek z hlediska daňového

4.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku z hlediska daňového

DHM z hlediska daňového je vymezen ZDP a to poměrně úžeji. To znamená, že majetek považovaný účetními předpisy za DHM, nemusí být zároveň DHM z pohledu ZDP. DHM je dle ZDP vymezen následovně:

- a) samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko - ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a které mají provozně - technické funkce delší než jeden rok,
- b) budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem,
- c) stavby⁷,
- d) a další.

Samostatnými movitými věcmi se dále rozumějí výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou tvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Soubor movitých věcí se samostatným technicko - ekonomickým určením představují dílčí část výrobního či jiného celku (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; Prudký, & Lošťák, 2014).

4.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou vymezeny v ZDP. Poplatníci daně z příjmů, kteří mohou uplatnit daňové odpisy na daném majetku, jsou:

- a) vlastníci majetku. Vlastníkem majetku se rozumí osoba, která má k majetku vlastnické právo nebo je nástupnickou společností nebo družstvem společností či družstev zanikajících při přeměnách,
- b) organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu,
- c) zavázání k provedení rekultivace, pokud je prováděna na pozemku jinou osobou než vlastníkem,

⁷ S výjimkou provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa a sloužících k zajišťování provozu lesních školek a myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5m a oplocení, které slouží k zajišťování lesní výroby a myslivosti.

- d) nájemci majetku a jiného majetku uvedeného v § 26 odst. 3 písm. c) ZDP, pokud jsou hrazeny nájemcem. Ten odpisy uplatňuje na základě písemné smlouvy, za předpokladu, že u vlastníka není vstupní cena zvýšena o vynaložené částky,
- e) původním vlastníkem majetku, za předpokladu převedení vlastnictví DHM na věřitele v důsledku zajištění závazku převodem práva (nutností je uzavření smlouvy o výpůjčce DHM s věřitelem na dobu zajištění závazku převodem práva),
- f) nájemci podniku či jeho části podle § 488 a obchodního zákoníku, kteří musí mít k uplatňování daňových odpisů písemný souhlas pronajímatele,
- g) poplatníci, kteří evidují stavby či pěstitelské celky trvalých porostů, které jsou dokončeny na cizím pozemku a u kterých není hodnota součástí ocenění tohoto pozemku.

Dalšími poplatníky daně z příjmů mohou být organizace zřízené územním samosprávným celkem, které využívají majetek svého zřizovatele. Z hlediska ZDP však mají povinnost daňově odpisovat pouze majetek vlastněný (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; Chalupa, Kadlec, Pilátová, et al., 2014).

Charakteristickým rysem daňových odpisů na rozdíl od odpisů účetních je ovlivňování základu daně z příjmů. Jejich uplatnění je v rámci daňového nákladu, nikoliv v rámci účetního. Tento daňový náklad se provádí v rámci daňového přiznání k dani z příjmů, které se sestavuje pro aktuální zdaňovací období. Jejich cílem je tedy snížit základ daně z příjmů v rámci částky z ocenění majetku. Daný majetek odpisuje vlastník. Lze ho také, jako u účetních odpisů, odpisovat maximálně do výše vstupní ceny nebo ve výjimečných případech do výše zvýšené vstupní ceny. Daňové odpisy se také zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Vzniká rozdíl mezi uplatněním účetních a daňových odpisů. Dle účetních odpisů vzniká ÚJ povinnost vést účetní odpisy. Naopak daňové odpisy ÚJ nemusí v rámci svého rozhodnutí uplatňovat. Odpisování je podle ZDP vymezeno jako možnost či oprávnění, nikoliv však udělení povinnosti. Závisí tedy na rozhodnutí ÚJ.

ÚJ má v rámci daňových odpisů možnost přerušení odpisování. Tato možnost neplatí pro ÚJ, která se nachází v daňové ztrátě a která by se ještě více navyšovala. Hlavní podmínka možnosti přerušení odpisování je kladena na fyzické osoby mající příjmy z podnikání, samostatné výdělečné činnosti nebo z pronájmu. Ti nesmí v této době uplatnit výdaje jako procento zdanitelných příjmů. Po skončení přerušení je třeba

pokračovat stejným způsobem odpisování, jako tomu bylo před přerušením. Pokud tuto podmínku poruší, nevzniká jim nárok na uplatnění odpisů za zdaňovací období a ani na prodloužení odpisování. ÚJ vede odpisy pouze evidenčně (Valouch, 2012; Líbal 2012).

4.3 Neodpisovaný dlouhodobý hmotný majetek

Pokud chce ÚJ odpisovat DHM z hlediska daňového, musí také dle ZDP vědět, jak tomu je u DHM z hlediska účetního, který majetek lze daňově odpisovat a který naopak nelze. Jako u účetních odpisů, tak i u daňových odpisů se neodpisují pozemky. Jedinou možností jak zohlednit daňový náklad, je v rámci uplatnění pořizovací ceny majetku za podmínek stanovených v ZDP. Majetky, které ÚJ nemá právo odpisovat a kterými tedy nemůže zohlednit základ daně formou odpisů, například jsou:

- a) bezúplatně převedené majetky podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud však jejich výdaje nebo náklady, které souvisí s jejich pořízením, nepřevýší částku 40 000 Kč,
- b) hmotné majetky, které jsou převzaty povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,
- c) inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěného podle zvláštního právního předpisu, pokud však nedošlo k tomu, že při zjištění nebyly zaúčtovány ve prospěch výnosů,
- d) a další (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

4.4 Metody odpisování

Poplatník je povinen zařadit daný majetek do příslušné odpisové skupiny dle přílohy č. 1 k ZDP. Ta počínaje rokem 2008 vymezuje šest odpisových skupin, kterým přísluší udělená minimální doba odpisování.

Tabulka 1: Odpisové skupiny a minimální doby odpisování

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

Zdroj: Zákon o daních z příjmů; vlastní zpracování

Pokud by nastala situace, že by se vyskytl majetek, který by ÚJ nemohla zařadit ani do jedné odpisové skupiny, postupuje následovně: pokud se majetek nachází v Klasifikaci stavebních děl CZ - CC, zařadí ho ÚJ do odpisové skupiny 5, pokud se majetek nachází ve Standardní klasifikaci produkce, zařadí ho ÚJ do odpisové skupiny 2. Je dáno, že v odpisových skupinách 1 - 3 se nachází hmotný movitý majetek a v odpisových skupinách 4 - 6 se nachází hmotný nemovitý majetek.

Daňově odpisovat může ÚJ až v případě dokončení majetku, nikoliv dříve. Dále v případě splnění podmínek, které stanovují právní předpisy a v případě splnění technických funkcí (Prudký, & Lošťák, 2014).

4.4.1 Rovnoměrné daňové odpisy

Charakteristickým rysem rovnoměrných daňových odpisů je možnost uplatnění rovnoměrné částky odpisů při době odpisování majetku. Dle ZDP je stanoveno, že jsou odpisovým skupinám přiřazeny maximální roční odpisové sazby, které slouží pro výpočty daných odpisů.

Tabulka 2: Odpisové skupiny s maximálními ročními odpisovými sazbami

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	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Blechová, & Janoušková, 2012; vlastní zpracování

ÚJ⁸ má možnost využít i nižších odpisových procent než je uvedeno v předchozí tabulce. Používá je v případě ohrožení daňové ztráty, která by mohla nastat v rámci uplatnění maximálních ročních odpisových procent (Blechová, & Janoušková, 2012).

ÚJ má možnost u hmotného movitého majetku v odpisových skupinách 1 - 3 uplatnit zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10, 15 a 20 %. To je samozřejmě u každého

⁸ S výjimkou fyzických osob, které mají příjmy ze samostatné výdělečné činnosti či z pronájmu a uplatňují výdaje jako procento zdanitelných příjmů nebo fyzické osoby, které používají majetek k soukromým účelům.

zvýšení odlišné – liší se hodnoty v jednotlivých odpisových skupinách a ÚJ, které mohou dané zvýšení uplatnit. Jediné, co mají daná zvýšení společné, jsou stejné hodnoty pro zvýšené vstupní ceny v jednotlivých odpisových skupinách.

1. Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %:

Tabulka 3: 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: Blechová, & Janoušková, 2012; vlastní zpracování

Tyto uvedené roční odpisové sazby může uplatňovat ÚJ, která je prvním vlastníkem hmotného majetku, jenž je zařazen v jednotlivých odpisových skupinách 1 - 3 s výjimkou majetku vyjmenovaného v § 31 odst. 5 ZDP. Začátkem roku 2006 bylo ustanoveno, že roční odpisové sazby může ÚJ uplatnit i u majetku, který byl vyroben ve vlastní režii. Dle ZDP se za prvního vlastníka hmotného majetku považuje ÚJ, která si jako první pořídila majetek, ten nebyl použit k činnosti a byl považován u předchozího vlastníka za zboží (Blechová, & Janoušková, 2012).

2. Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %:

Tabulka 4: 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: Blechová, & Janoušková, 2012; vlastní zpracování

Tyto uvedené roční odpisové sazby může uplatňovat ÚJ, která je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod, dále pro třídící a opravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin.

3. Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %:

Tabulka 5: 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: Blechová, & Janoušková, 2012; vlastní zpracování

Tyto uvedené roční odpisové sazby může uplatňovat ÚJ, která je prvním vlastníkem stroje pro zemědělství a lesnictví. Je tedy poplatníkem, jenž se zabývá převážně zemědělskou a lesní výrobou, a jemuž příjmy, za předcházející zdaňovací období, činily více než 50 % z celkových příjmů.

Roční odpis v případě rovnoměrného odpisování se vypočte podle následující vzorce:

$$\text{Rovnoměrný roční odpis} = \frac{VC * ROS}{100} \quad (4)$$

kde: VC = vstupní cena majetku

ROS = roční odpisová sazba v příslušném roce odpisování majetku (Blechová, & Janoušková, 2012; Valouch, 2012).

4.4.2 Zrychlené daňové odpisy

Charakteristickým rysem zrychlených daňových odpisů je jejich degresivní průběh a možnost v prvních letech odpisování snižovat základ daně o vyšší částky a naopak v posledních letech odpisování snižovat základ daně o nižší částky. Dle ZDP je stanoveno, že jsou odpisovým skupinám přiřazeny tzv. koeficienty, které slouží pro výpočty daných odpisů.

Tabulka 6: Odpisové skupiny a příslušné koeficienty

Odpisová skupina	Koeficient pro zrychlené odpisování		
	v prvním roce odpisování (K_1)	v dalších letech odpisování (K_L)	pro zvýšenou vstupní cenu (K_Z)
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: Blechová, & Janoušková, 2012; vlastní zpracování

Pro zjištění zrychlených daňových odpisů v prvním roce postupuje ÚJ jiným způsobem než pro zjištění odpisů v dalších letech odpisování majetku. V prvním roce zjistí ÚJ výši odpisu podle následujícího vzorce:

$$\text{Zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování} = \frac{VC}{K_1} \quad (5)$$

kde: VC = vstupní cena

K_1 = koeficient pro zrychlené odpisování pro první rok odpisování

ZDP umožňuje ÚJ využít navýšení odpisu o 10, 15 a 20 % vstupní ceny majetku stejně jako u metody rovnoměrného odpisování. Platí zde i stejné podmínky, které byly uvedeny u této metody. V dalších letech zjistí ÚJ výši odpisů podle následujícího vzorce:

$$\text{Zrychlené daňové odpisy v následujících letech odpisování} = \frac{2 * ZC}{K_L - n} \quad (6)$$

kde: ZC = zůstatková cena majetku

K_L = koeficient pro zrychlené odpisování pro následující roky odpisování

n = počet let, po které již byl majetek odpisován (Blechová, & Janoušková, 2012; Valouch, 2012; Kovanicová, 2009; Líbal, 2012; Prudký, & Lošťák, 2014).

Pro každý nově pořízený majetek ÚJ stanoví způsob odpisování. Má možnost si na začátku odpisování majetku vybrat jednu z daných metod, ale tuto metodu už nemůže v průběhu odpisování měnit. ÚJ má možnost v obou dvou metodách využít možnosti polovičního daňového odpisu v daném zdaňovacím období. Jeho výpočet je velmi jednoduchý, ÚJ vydělí výši ročních rovnoměrných či daňových odpisů dvěma.

Nejvíce je ÚJ uplatňují při vyřazení majetku před koncem zdaňovacího období (Kovanicová, 2009; Valouch, 2012).

4.5 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení z hlediska daňového vymezuje ZDP. Technickým zhodnocením se podle § 33 rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud za dané zdaňovací období převýšily u majetku částku 40 000 Kč. Uvedené výdaje, které nepřesahují požadovanou částku, se i přesto mohou stát technickým zhodnocením, pokud je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj, ale jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nelze je ani uplatnit jako přímý náklad, jelikož jsou součástí ocenění majetku a do nákladů se uplatňují postupně na základě odpisového plánu ÚJ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

Rekonstrukcí majetku se rozumí taková úprava majetku, která zlepšuje jeho technické vlastnosti nebo mění jeho účel využití. Za technickou vlastnost lze považovat například tepelnou zvukovou izolaci budovy a účelem využití může být například výměna skladu na kanceláře. Za změnu technických vlastností se nově podle zákona nepovažuje samotná záměna materiálu.

Modernizací se rozumí taková úprava, která přináší rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti. Jedná se o zásahy do majetku, které zvyšují a rozšiřují kvalitu a využitelnost majetku. Modernizací se rozumí například střešní okno u auta, které rozšiřuje vybavenost majetku.

Rekonstrukce a modernizace by neměly být zaměňovány s údržbou a opravou. Údržba vede ke zpomalování fyzického opotřebení, odstraňuje malé závady a předchází možným poškozením. Oprava naopak vede k částečnému odstranění fyzického opotřebení nebo poškození a snaží se uvést daný majetek do předchozího nebo provozuschopného stavu. Oproti výdajům na technické zhodnocení se oprava a údržba uplatňuje jako běžné provozní náklady. To má za následek ovlivnění výsledku hospodaření právě v okamžiku, kdy o nich ÚJ účtuje.

Technické zhodnocení zvyšuje vstupní a zůstatkovou cenu majetku, pokud je odpisováno samostatně. K pouhé změně vstupní ceny dochází v případě, kdy je technické zhodnocení hotové během jednoho roku (Chalupa, Kadlec, Pilátová, et al., 2014; Blechová, & Janoušková, 2012).

4.5.1 Technické zhodnocení v případě rovnoměrných odpisů

Výpočet odpisu vychází ze zvýšené vstupní ceny majetku za použití odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu, která je zařazena v příslušné odpisové skupině. Roční odpis se tedy vypočte dle následujícího vzorce:

$$\text{Rovnoměrný roční odpis ze zvýšené vstupní ceny} = \frac{ZVC * ROSPZVC}{100} \quad (7)$$

kde: ROSPZVC = roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu majetku

ZVC = zvýšená vstupní cena majetku

4.5.2 Technické zhodnocení v případě zrychlených odpisů

V případě zrychlených odpisů je podle ZDP stanoven postup pro výpočet odpisu v prvním roce odpisování a dále postup pro výpočet odpisu v dalších letech. V prvním roce odpisování majetku zjistí ÚJ výši jeho odpisu zvýšeného o technické zhodnocení podle vzorce:

$$\text{Zrychlený odpis v prvním roce zvýšení zůstatkové ceny} = \frac{2 * ZZC}{K_Z} \quad (8)$$

kde: ZZC = zvýšená zůstatková cena majetku

K_Z = koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu majetku

V dalších letech odpisování majetku zjistí ÚJ výši jeho odpisu zvýšeného o technické zhodnocení podle vzorce:

$$\text{Zrychlený odpis v dalších letech po zvýšení zůstatkové ceny} = \frac{2 * ZZC}{K_Z - n} \quad (9)$$

kde: n = počet let, po které již bylo odpisováno ze zvýšené zůstatkové ceny (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; Valouch, 2012).

5 Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku

5.1 Důvody vyřazení a vliv zůstatkové ceny

DHM bývá vyřazován z následujících důvodů:

- a) likvidací
 - v důsledku fyzického opotřebení – účet 551,
 - v důsledku manka nebo škody – účty 549, 582,
- b) prodejem – účet 541,
- c) bezúplatným převodem (darováním) – účet 543,
- d) přeřazením z podnikání do osobního užívání – účet 491.

Pokud majetek není zcela odepsán, ovlivňuje zůstatková cena základ daně ÚJ. Vliv zůstatkové ceny do daňových nákladů z hlediska důvodů těchto vyřazení:

- a) fyzické opotřebení – zůstatková cena je daňově uznatelným nákladem v plné výši,
- b) manko a škoda – zůstatková cena je daňově uznatelným nákladem do výše náhrady od pojišťovny. Výjimkou, kdy je zůstatková cena daňově uznatelným nákladem v plné výši, je například podle § 25 ZDP u škody, která vznikla v důsledku živelných pohrom nebo u škody, kterou způsobil neznámý pachatel,
- c) prodej – zůstatková cena DHM neodpisovaného je daňově uznatelná do výše příjmů z prodeje. Zůstatková cena DHM odpisovaného je daňově uznatelná v plné výši bez ohledu na výši tržeb z prodeje,
- d) bezúplatný převod (dar) – zůstatková cena není daňově uznatelným nákladem (Skálová, et al., 2013; Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

5.2 Postupy při vyřazování dlouhodobého hmotného majetku z hlediska účetního a daňového

DHM může být vyřazen v ceně, ve které byl majetek evidován, tedy ve vstupní ceně. To znamená, že vstupní cena = oprávky.

Pokud by majetek byl odepsán pouze částečně, tedy oprávky jsou nižší než vstupní cena, musí být proveden následující postup účtování:

- a) zaúčtování řádného odpisu. Účetní odpis bude vypočten na základě odpisového plánu, naopak u daňového odpisu lze uplatnit poloviční výši řádného odpisu,
- b) zaúčtování zůstatkové ceny majetku podle důvodu vyřazení,
- c) vyřazení DHM z evidence (zápis o vyřazení).

ZDP umožňuje ÚJ uplatnit poloviční daňový odpis u DHM vyřazeného před koncem zdaňovacího období. K zaúčtování zůstatkové ceny DHM dojde až po provedení polovičního daňového odpisu. Z toho plyne, že například u majetku vyřazeného z důvodů bezúplatného převodu, manka a škody nebo kvůli přerazení z podnikání do osobního užívání je výhodnější uplatnit poloviční daňový odpis, jelikož by zůstatková cena u těchto způsobů vyřazení nemusela být daňově uznatelná v plné výši.

ÚJ vyřazuje DHM na základě zápisu o vyřazení majetku (Ryneš, 2013; Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

6 Metodika

Cílem bakalářské práce je analyzovat DHM z účetního i daňového hlediska, porovnat jednotlivé aspekty z hlediska dopadu na daň z příjmů právnických osob a zhodnotit tuto situaci ve vybrané ÚJ.

Bakalářská práce je rozdělena na dvě části – teoretickou a praktickou část. Práce také obsahuje tabulky a grafy, za účelem větší přehlednosti a srozumitelnosti.

Základem pro vypracování teoretické části bylo shromáždění potřebné a aktuální literatury. Především se jedná o české i zahraniční knihy a platné právní předpisy, které jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

V praktické části budou aplikovány poznatky z části teoretické. Základem pro vypracování praktické části bylo zajištění potřebných dat a podkladů v rámci několika konzultací s vedením společnosti. Na základě získaných informací bude provedena analýza DHM na společnosti, jejíž hlavní činností je strojírenská výroba.

Mezi celkovou částkou DHM na začátku roku 2012 a celkovou částkou DHM na konci roku 2012 bude zjištěno, zda došlo ve společnosti ke snížení nebo zvýšení DHM.

Pro vyjádření, z kolika procent je DHM v průměru odepsán, bude použit ukazatel stupně odepsanosti.

$$\text{Ukazatel stupně odepsanosti} = \frac{\text{DHM v cenách zůstatkových}}{\text{DHM v cenách pořizovacích}} \quad (10)$$

Na základě rozdílů účetních a daňových odpisů podle jednotlivých odpisových skupin za rok 2012 bude vykázána daň z příjmů.

V rámci níže uvedených vzorců bude provedena analýza účetních metod odpisování. Na základě získaných výsledků bude provedeno zhodnocení daných metod.

$$\text{Rovnoměrné účetní odpisy} = \frac{VC}{t} \quad (1)$$

$$\text{Zrychlené účetní odpisy} = \frac{2 * VC * (t + 1 - i)}{t * (t + 1)} \quad (2)$$

$$\text{Zpomalené účetní odpisy} = \frac{2 * VC * i}{t * (t + 1)} \quad (3)$$

$$\text{Odpisový koeficient} = \frac{VC}{\text{celký počet najetých kilometrů}} \quad (11)$$

Další část praktické práce bude věnována účetním a daňovým odpisům, kde následně bude zobrazeno, jak daný majetek ovlivnil základ daně z příjmů společnosti. V rámci této analýzy budou použity následující vzorce:

$$\text{Roční odpisová sazba} = \frac{VC}{\text{doba použitelnosti}} \quad (12)$$

$$\text{Zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování} = \frac{VC}{K_1} \quad (5)$$

$$\text{Zrychlené daňové odpisy v následujících letech odpisování} = \frac{2 * ZC}{K_L - n} \quad (6)$$

Společnost neuplatňuje nárok na zvýšení odpisu v prvním roce odpisování u majetku, u kterého se stala prvním vlastníkem a který je zařazen v odpisových skupinách 1 - 3. Následně tedy bude provedena analýza, jak se změní odpisy v rámci uplatnění a neuplatnění nároku na zvýšení odpisu v prvním roce odpisování daného majetku.

Jaké rozdíly mezi sebou vykazují rovnoměrné a zrychlené daňové odpisy bude zobrazeno v další části. Pro výpočty zrychlených daňových odpisů bude potřeba použít výše zmíněné vzorce, které se týkají zrychleného odpisování. Výpočty rovnoměrných daňových odpisů budou získány na základě následujícího vzorce:

$$\text{Rovnoměrný roční odpis} = \frac{VC * ROS}{100} \quad (4)$$

Problematika technického zhodnocení bude také provedena v rámci rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů a na základě těchto použitých vzorců:

$$\text{Rovnoměrný roční odpis ze zvýšené vstupní ceny} = \frac{ZVC * ROSPZVC}{100} \quad (7)$$

$$\text{Zrychlený odpis v prvním roce zvýšení zůstatkové ceny} = \frac{2 * ZZC}{K_Z} \quad (8)$$

$$\text{Zrychlený odpis v dalších letech po zvýšení zůstatkové ceny} = \frac{2 * ZZC}{K_Z - n} \quad (9)$$

V poslední části se tato práce bude zabývat způsoby vyřazení DHM, ke kterým ve společnosti nejčastěji dochází. Bude také poukázáno na výpočet polovičního daňového odpisu.

7 Praktická část

7.1 Charakteristika společnosti

Společnost, která mi byla ochotna poskytnout informace o DHM k vypracování praktické části mé bakalářské práce, si nepřála být zveřejněna. Jedná se o společnost, založenou v roce 1996 skupinou firem, jež se zabývají projekcí, konstrukcí, výrobou a montáží zařízení pro povrchové úpravy.

Hlavní činností společnosti je výroba, především výroba strojírenská, se specializací na výrobu zařízení pro povrchové úpravy. Mezi její hlavní produkty patří:

- a) zařízení pro odmašťování, fosfátování, moření a další chemické úpravy povrchu,
- b) zařízení pro galvanické povrchové úpravy,
- c) zařízení pro zneškodňování odpadních vod,
- d) stříkací boxy pro nanášení nátěrových hmot a zařízení lakoven,
- e) stříkací kabiny pro nanášení práškových plastů a práškové lakovny,
- f) lakovny s technologií elektroforézy, autoforézy a máčení,
- g) zařízení pro tryskání, žárový nástřik kovů, mikro a ultra filtraci, reverzní osmózu a recyklaci průmyslových kapalin,
- h) zařízení pro dopravníkovou a manipulační techniku,
- i) vzduchotechnická potrubí,
- j) filtrační systémy pro čištění vzduchu včetně jednotek s aktivním uhlím,
- k) plastové nádrže a rozvody vody pro procesy povrchových úprav,
- l) rozvaděče a elektropříslušenství.

Ve společnosti v současné době pracuje 67 zaměstnanců. Jejím hlavním cílem je kvalita výrobků, dobré vztahy se zákazníky a v neposlední řadě také jejich spokojenost.

Společnost v roce 2012 vykazovala výsledek hospodaření ve výši 1 293 000 Kč. Její obrát v roce 2012 činil 79 098 865 Kč.

7.2 Dlouhodobý hmotný majetek ve společnosti

7.2.1 Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

DHM lze pořizovat několika různými způsoby, které byly popsány v teoretické části. Společnost nejčastěji tento majetek pořizuje koupí, ať už v hotovostní či v bezhotovostní podobě a vytvořením vlastní činností. Zejména u skupiny dopravních prostředků se objevuje i pořízení formou leasingu.

Společnost pořizuje DHM, ale ne vždy platí, že ho ihned zařadí do užívání. Majetek je sice ve vlastnictví společnosti, ale ještě na něm mohou být provedeny aktivace. Pro upřesnění, aktivací se například rozumí:

- a) dokumentace, náklady na notáře,
- b) dovoz, náklady na dopravu, montáž,
- c) průzkumné, projektové, geodetické a geologické práce, kolaudace,
- d) správní a finanční poplatky, odměny za poradenské služby
- e) a další.

DHM se stávají věci uvedené do užívání. To znamená, že společnost pořídí majetek například v roce 2012, ale k zařazení do užívání může dojít až po všech uskutečněných aktivacích v srpnu roku 2014.

Společnost zařadí majetek do užívání na základě protokolu o zařazení DHM do užívání, kde bude také záležet, jakým způsobem daný majetek pořídila. Společnost bude zařazení DHM účtovat následovně:

- MD: 042,
- D: 211 (v rámci nákupu za hotové),
- D: 321 (v rámci bezhotovostního nákupu),
- D: 62 (v rámci vlastní činnosti).

Následně společnost pro DHM vyhotoví inventární kartu, která podrobně popisuje daný majetek.

7.2.2 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

U účetních odpisů, které společnost vypočítává a účtuje, využívá metodu rovnoměrného účetního odpisování. Společnost sestavuje účetní odpisy roční odpisovou sazbou v procentech ze vstupní ceny majetku. Roční odpisovou sazbu si společnost zjistí tím, že si nejdříve u každého majetku určí jeho dobu použitelnosti. Jelikož se předpokládá, že celkový odpis činí 100 %, provede se jednoduchý výpočet, kde se vydělí zmíněných 100 % určenou dobou použitelnosti daného majetku. Podle Vyhlášky je povinností, aby ÚJ účtovala účetní odpisy měsíčně. Také společnost účtuje tyto odpisy měsíčně, a to tedy jednou dvanáctinou roční odpisové sazby. Jelikož společnost zařazuje majetek do užívání až v době uskutečnění aktivace, odráží se od toho tedy i začátek doby odpisování. Účetně odpisovat začíná společnost následující měsíc po datu aktivace daného majetku.

U odpisů daňových, které společnost vypočítává a účtuje, využívá metodu zrychleného daňového odpisování. Společnost sestavuje daňové odpisy na základě zařazení majetku do příslušných odpisových skupin dle ZDP, kde každé odpisové skupině náleží dle tohoto zákona příslušný koeficient. Daňové odpisy společnost účtuje ročně, vždy na konci daného roku.

Drobný hmotný majetek, jehož vstupní cena je nižší než 20 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok, společnost účtuje rovnou do spotřeby. Drobný hmotný majetek, jehož vstupní cena je v rozmezí 20 000 Kč – 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok, společnost časově rozlišuje na období dvou let.

7.2.3 Rozdělení dlouhodobého hmotného majetku podle jednotlivých účtů

Společnost má DHM rozdělen do jednotlivých skupin podle jednotlivých účtů následovně:

Tabulka 7: Skupina pozemky

Zahrnutí	Pozemky – parcely
Účtování pořízení	MD: 042 D: dle způsobu pořízení - nejčastěji nákup
Účtování zařazení do užívání	MD: 031 D: 042
Účtování odpisů	Neodepisují se

Zdroj: Interní zdroje podniku; vlastní zpracování

Tabulka 8: Skupina budovy, stavby, haly

Zahrnutí	Haly, vrátnice, sklady, dílny, šatny, administrativní budova, lakovny, čerpací stanice, komín, rozvodné zařízení, oplocení areálu
Účtování pořízení	MD: 042 D: dle způsobu pořízení - nejčastěji nákup
Účtování zařazení do užívání	MD: 021 D: 042
Účtování odpisů	MD: 551 D: 081

Zdroj: Interní zdroje podniku; vlastní zpracování

Tabulka 9: Skupina samostatné a movité věci

Zahrnutí	Svářečky, pily, svařovací a litinové desky, lisy, vrtačky, jeřáby, brusky, soustruhy, kompresory, kladkostroje, tryskač, trezor, regály do skladu, vysokozdvizné vozíky, docházkový terminál
Účtování pořízení	MD: 042/0020 D: dle způsobu pořízení - nejčastěji nákup
Účtování zařazení do užívání	MD: 022/0020 D: 042/0020
Účtování odpisů	MD: 551/0020 D: 082/0020

Zdroj: Interní zdroje podniku; vlastní zpracování

Tabulka 10: Skupina kancelářské vybavení

Zahrnutí	Kopírovací stroj, počítače, notebook, tiskárna, server
Účtování pořízení	MD: 042/0030 D: dle způsobu pořízení - nejčastěji nákup
Účtování zařazení do užívání	MD: 022/0030 D: 042/0030
Účtování odpisů	MD: 551/0030 D: 082/0030

Zdroj: Interní zdroje podniku; vlastní zpracování

Tabulka 11: Skupina dopravní prostředky

Zahrnutí	Autobus, osobní automobily, traktor, dodávka
Účtování pořízení	MD: 042/0010 D: dle způsobu pořízení - nejčastěji nákup a leasing
Účtování zařazení do užívání	MD: 022/0010 D: 042/0010
Účtování odpisů	MD: 551/0010 D: 082/0010

Zdroj: Interní zdroje podniku; vlastní zpracování

7.3 Přehled dlouhodobého hmotného majetku podle jednotlivých účtů

Tabulka 12: Stav DHM k 1. 1. 2012

Název DHM	Pořizovací cena v Kč	Zůstatková cena v Kč
Pozemky	1 179 800,00	1 179 800,00
Budovy, stavby, haly	42 877 462,87	18 898 959,87
Samostatné movité věci	7 895 935,86	660 880,46
Kancelářské vybavení	397 472,38	0,00
Dopravní prostředky	983 554,20	66 720,00
Celkem	53 334 225,31	20 806 360,33

Zdroj: Interní zdroje podniku; vlastní zpracování

Tabulka 13: Stav DHM k 31. 12. 2012

Název DHM	Pořizovací cena v Kč	Zůstatková cena v Kč
Pozemky	1 179 800,00	1 179 800,00
Budovy, stavby, haly	43 589 362,49	19 132 748,65
Samostatné movité věci	8 033 967,86	798 912,46
Kancelářské vybavení	397 472,38	0,00
Dopravní prostředky	983 554,20	66 720,00
Celkem	54 184 156,93	21 178 181,11

Zdroj: Interní zdroje podniku; vlastní zpracování

Pomocí informací o stavu majetku za jednotlivé skupiny podle jednotlivých účtů na začátku sledovaného účetního období a na konci tohoto účetního období lze zjistit, o kolik se daný celkový majetek společnosti zvýšil či snížil. V tomto případě se zvýšil celkem o 849 931,62 Kč.

7.4 Výpočet ukazatele stupně odepsanosti

Ukazatel stupně odepsanosti bude vycházet ze zjištěných dat, které se týkají roku 2012. Ukazatel vyjadřuje, z kolika procent je DHM v průměru odepsán (Růčková, & Roubíčková, 2012).

Ukazatel stupně odepsanosti se vypočte podle vzorce (10) uvedeného v metodice.

Tabulka 14: Stav DHM (bez pozemků) k 31. 12. 2012

	Pořizovací cena v Kč	Zůstatková cena v Kč
Celkem	53 004 356,93	19 998 381,11

Zdroj: Interní zdroje podniku; vlastní zpracování

$$\text{Ukazatel stupně odepsanosti pro rok 2012} = \frac{19\,998\,381,11}{53\,004\,356,93}$$

$$\text{Ukazatel stupně odepsanosti pro rok 2012} = 0,38 = 38\%$$

Na základě daného výpočtu je zřejmé, že majetek společnosti je v průměru odepsán z 38 %.

7.5 Přehled odpisů za jednotlivé odpisové skupiny a ovlivnění základu daně

Tabulka 15: Rozdíl účetních a daňových odpisů a ovlivnění základu daně

Odpisová skupina	Účetní odpisy (v Kč)	Daňové odpisy (v Kč)	Rozdíl odpisů (v Kč)
1	235 129,34	279 481,32	- 44 351,98
2	229 873,71	306 334,65	- 76 460,94
3	90 271,00	111 041,00	- 20 770,00
4	19 231,00	19 231,00	0,00
5	1 101 487,56	1 424 861,23	- 323 373,67
6	53 307,00	53 307,00	0,00
Celkem	1 729 299,61	2 194 256,20	- 464 956,59

Zdroj: Interní zdroje podniku; vlastní zpracování

Z předchozí tabulky je zřejmé, že společnost v roce 2012 vykázala rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Jelikož jsou účetní odpisy menší než odpisy daňové, pro společnost to znamená, že si může od základu daně tento rozdíl odečíst. Rozdíl představuje náklad, který je podle ZDP uznán za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V tomto případě se jedná o částku 464 956,59 Kč.

Tato částka by se zaúčtovala následovně:

- MD: 481
- D: 591

7.6 Analýza účetních časových a výkonových odpisů

Tato společnost provádí pouze na svém majetku rovnoměrné účetní odpisy. Cílem této analýzy bude porovnání rovnoměrné účetní metody s ostatními účetními metodami. Na základě výsledků analýzy bude navrženo a doporučeno, která metoda by byla pro společnost nejlepší variantou.

Vybraný druh majetku: užitkový vůz Renault Megane Grandtour
Vstupní cena: 278 000 Kč
Datum pořízení: 15. 4. 2009
Datum aktivace (zařazení): 15. 4. 2009
Daňové odpisy: 2. odpisová skupina

V roce 2009 bylo s automobilem najeto 22 000 km, v roce 2010 39 000 km, v roce 2011 37 000 km, v roce 2012 35 000 km a v posledním roce 2013 bylo najeto 27 000 km. Dohromady bylo za pět let na automobilu najeto 160 000 km. Data představují částky, které daný automobil mohl přibližně za dobu svého užívání najet.

U všech následujících vypočtených metod jsou použity vzorce (1), (2), (3) a (11), které jsou uvedeny v metodice.

Tabulka 16: Rovnoměrné účetní odpisy

Rok	Postup	Odpis (v Kč)
2009	278 000 : 5	55 600
2010	278 000 : 5	55 600
2011	278 000 : 5	55 600
2012	278 000 : 5	55 600
2013	278 000 : 5	55 600

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 17: Zrychlené účetní odpisy

Rok	Postup	Odpis (v Kč)
2009	$[2 * 278\,000 * (5 + 1 - 1)] : 5 * (5 + 1)$	92 667
2010	$[2 * 278\,000 * (5 + 1 - 2)] : 5 * (5 + 1)$	74 134
2011	$[2 * 278\,000 * (5 + 1 - 3)] : 5 * (5 + 1)$	55 600
2012	$[2 * 278\,000 * (5 + 1 - 4)] : 5 * (5 + 1)$	37 067
2013	$[2 * 278\,000 * (5 + 1 - 5)] : 5 * (5 + 1)$	18 534

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 18: Zpomalené účetní odpisy

Rok	Postup	Odpis (v Kč)
2009	$(2 * 278\,000 * 1) : 5 * (5 + 1)$	18 534
2010	$(2 * 278\,000 * 2) : 5 * (5 + 1)$	37 067
2011	$(2 * 278\,000 * 3) : 5 * (5 + 1)$	55 600
2012	$(2 * 278\,000 * 4) : 5 * (5 + 1)$	74 134
2013	$(2 * 278\,000 * 5) : 5 * (5 + 1)$	92 667

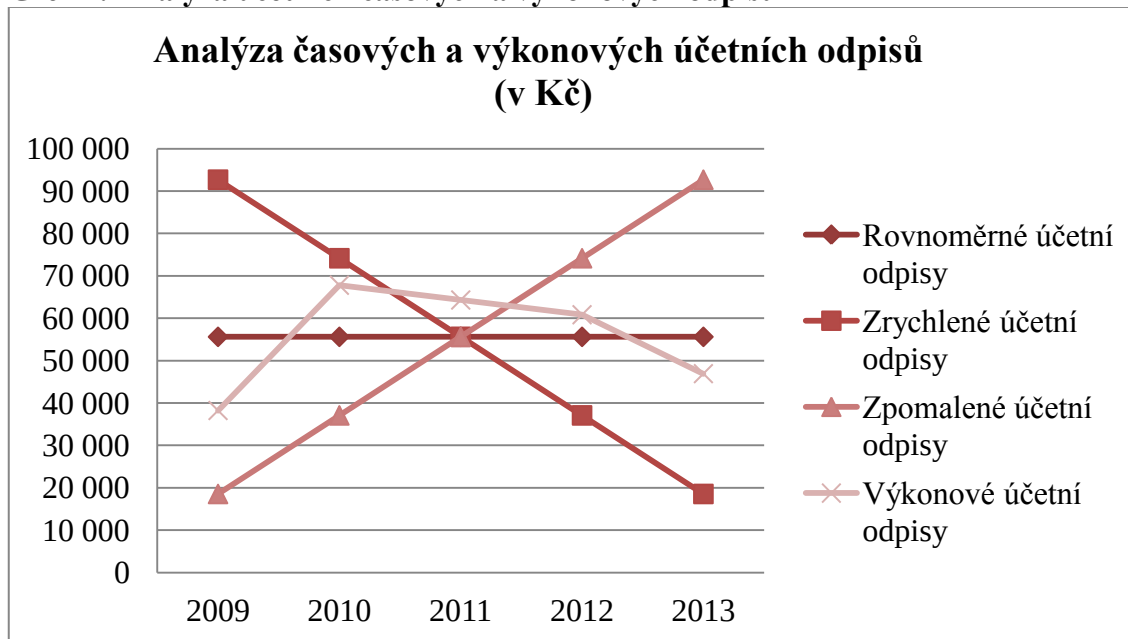
Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 19: Výkonové účetní odpisy

Rok	Postup	Odpis (v Kč)
2009	$1,7375 * 22\,000$	38 225
2010	$1,7375 * 39\,000$	67 763
2011	$1,7375 * 37\,000$	64 288
2012	$1,7375 * 35\,000$	60 813
2013	$1,7375 * 27\,000$	46 913

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 1: Analýza účetních časových a výkonových odpisů



Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu vyplývá, že pro společnost každá metoda přináší různé možnosti. Rovnoměrné účetní odpisy vykazují v každém roce stejnou částku odpisu. Zrychlené účetní odpisy vykazují v prvním roce odpisování nejvyšší částku. V dalších letech se postupně snižují, až v posledním roce odpisování dosahují částky nejnižší. Jejich opakem jsou zpomalené účetní odpisy, které v prvním roce odpisování vykazují nejnižší částku. V dalších letech se naopak postupně zvyšují, až v posledním roce odpisování dosahují částky nejvyšší. U výkonových účetních odpisů bylo důležité, kolik měl v daném roce automobil najeto kilometrů. Jelikož byl vůz pořízen až v dubnu, tolik kilometrů se na něm v prvním roce nenajezdilo. Proto odpis v prvním roce odpisování nevykazuje příliš velkou částku. Naopak v dalších letech už bylo najeto více kilometrů, což vedlo ke zvýšení odpisů. V posledním roce životnosti se s automobilem jezdilo málo, a proto se odpis výrazně snížil oproti předešlým rokům.

Záleží jenom na společnosti, jakou metodu si vybere. Pokud by mělo, podle předpokladu společnosti, dojít k budoucí ztrátě, bylo by vhodné využít zpomalené účetní odpisy. Hlavním důvodem jsou jejich nižší částky v prvních letech odpisování, takže by společnost nemusela ještě více navyšovat náklady a v důsledku toho také ztrátu. Pokud by naopak mělo, podle předpokladu společnosti, dojít k budoucímu zisku, bylo by vhodné využít zrychlené účetní odpisy. Zde jsou hlavním důvodem jejich vyšší částky v prvních letech odpisování. V tomto případě by společnost navýšila své náklady, o které by poté snížila svůj výsledek hospodaření.

Ať už se jedná o jakoukoliv situaci, firmě bych doporučila metodu výkonovou. Zvolila jsem ji proto, že je z velké části orientována na fyzické opotřebení majetku. Toto fyzické opotřebení dokáže, ve srovnání s ostatními zmíněnými metodami, nejreálněji vyjádřit odpisy daného majetku.

7.7 Analýza účetních a daňových odpisů a jejich dopad na základ daně

Společnost vlastní velké množství majetku. Pro tuto analýzu byly vybrány dva druhy majetku, každý z jiné odpisové skupiny. Na jejich základě budou provedeny jednak odpisy účetní a daňové a také jejich ovlivnění základu daně. Jedná se o následující majetky:

- a) svařovací zdroj ProPULS 300C
- b) oplocení areálu

7.7.1 Svařovací zdroj ProPULS 300C

Vstupní cena:	138 032 Kč
Datum pořízení:	1. 5. 2012
Datum aktivace (zařazení):	1. 5. 2012
Účetní odpisy:	5 let odpisování, roční odpisová sazba 20 %
Daňové odpisy:	2. odpisová skupina

Roční odpisová sazba je vypočtena podle vzorce (12) uvedeného v metodice.

Tabulka 20: Účetní odpisy svařovacího zdroje ProPULS 300C

Rok	Měsíční odpis (v Kč)	Roční odpis (v Kč)	Oprávky (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2012	2 301	16 107	16 107	121 925
2013	2 301	27 612	43 719	94 313
2014	2 301	27 612	71 331	66 701
2015	2 301	27 612	98 943	39 089
2016	2 301	27 612	126 555	11 477
2017	2 301	11 477	138 032	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Účetní odpisy společnost vypočítává měsíčně. Pro zjednodušení výpočtů jsem zde volila odpisy roční. Měsíční odpis svařovacího zdroje ProPULS 300C činí 2 301 Kč. Tato výše byla vypočítána dle následujícího postupu:

- 1) zjištění ročního účetního odpisu: $138\,032 \cdot 0,2 = 27\,606,4$ Kč,
- 2) zjištění měsíčního účetního odpisu: $27\,606,4 : 12 = 2\,300,58$ Kč. Jelikož se účetní odpisy podle Vyhlášky zaokrouhlují na celé koruny, činí výše měsíčního odpisu 2 301 Kč.

Vzhledem k datu aktivace svařovacího zdroje ProPULS 300C se účetně tento majetek začal odpisovat od června. Proto je v prvním roce měsíční odpis vynásoben sedmi měsíci. Až do roku 2016 je měsíční odpis násoben dvanácti měsíci.

Podle inventární karty společnosti se majetek odpisuje pět let. Protože se účetní odpisy vypočítávají měsíčně a daný majetek může být pořízen v průběhu roku (jako v tomto případě), musí být v roce 2017 zahrnuta poměrná část měsíčních odpisů. Jelikož bylo v prvním roce započteno sedm měsíců, v roce 2017 muselo být započteno měsíců pět. Výpočet poměrné části měsíčních odpisů činí 11 505 Kč. Protože zůstatková cena majetku v roce 2016 činila 11 477 Kč, nemůže být uplatněna celá částka. Majetek lze odepsat pouze do výše jeho vstupní ceny, proto poměrná část měsíčních odpisů v roce 2017 je v částce 11 477 Kč.

Tabulka 21: Daňové odpisy svařovacího zdroje ProPULS 300C

Rok	Postup	Odpis (v Kč)	Oprávký (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2012	$138\,032 : 5$	27 607	27 607	110 425
2013	$(110\,425 \cdot 2) : (6 - 1)$	44 170	71 777	66 255
2014	$(66\,255 \cdot 2) : (6 - 2)$	33 128	104 905	33 127
2015	$(33\,127 \cdot 2) : (6 - 3)$	22 085	126 990	11 042
2016	$(11\,042 \cdot 2) : (6 - 4)$	11 042	138 032	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Podle ZDP odpisové skupině 2 odpovídá v prvním roce odpisový koeficient 5 a v dalších letech odpisový koeficient 6. Proto se v prvním roce vstupní cena svařovacího zdroje ProPULS 300C dělí číslem 5. V dalších letech se výše odpisů počítá dle postupu, který je zobrazen v předchozí tabulce. Pro výpočet daňových odpisů byly použity vzorce (5) a (6), které jsou uvedeny v metodice.

Tabulka 22: Porovnání účetních a daňových odpisů svařovacího zdroje ProPULS 300C

Rok	Odpisy účetní (v Kč)	Odpisy daňové (v Kč)	Vliv na základ daně (v Kč)	Odložená daň (v Kč)
2012	16 107	27 607	- 11 500	- 2 185
2013	27 612	44 170	- 16 558	- 3 146,02
2014	27 612	33 128	- 5 516	- 1 048,04
2015	27 612	22 085	5 527	1 050,13
2016	27 612	11 042	16 570	3 148,3
2017	11 477	0	11 477	2 180,63

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2012 účetní a daňové odpisy svařovacího zdroje ProPULS 300C ovlivnily základ daně společnosti. Účetní odpisy vykazovaly menší částku než odpisy daňové. Jejich rozdíl byl ve výši 11 500 Kč. To znamená, že společnost měla možnost uplatnit snížení základu daně o částku 11 500 Kč. Daňová povinnost v roce 2012 představuje odloženou daňovou pohledávku v částce 2 185 Kč, protože daňové odpisy vykazovaly větší částku než odpisy účetní.

7.7.2 Oplocení areálu

Vstupní cena: 122 000 Kč

Datum pořízení: 31. 10. 2006

Datum aktivace (zařazení): 31. 10. 2006

Účetní odpisy: 20 let odpisování, roční odpisová sazba 5 %

Daňové odpisy: 4. odpisová skupina

Roční odpisová sazba je vypočtena podle vzorce (12) uvedeného v metodice.

Tabulka 23: Účetní odpisy oplocení areálu

Rok	Měsíční odpis (v Kč)	Roční odpis (v Kč)	Oprávky (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2006	509	1 018	1 018	120 982
2007	509	6 108	7 126	114 874
2008	509	6 108	13 234	108 766
2009	509	6 108	19 342	102 658
2010	509	6 108	25 450	96 550
2011	509	6 108	31 558	90 442
2012	509	6 108	37 666	84 334
2013	509	6 108	43 774	78 226
2014	509	6 108	49 882	72 118
2015	509	6 108	55 990	66 010
2016	509	6 108	62 098	59 902
2017	509	6 108	68 206	53 794
2018	509	6 108	74 314	47 686
2019	509	6 108	80 422	41 578
2020	509	6 108	86 530	35 470
2021	509	6 108	92 638	29 362
2022	509	6 108	98 746	23 254
2023	509	6 108	104 854	17 146
2024	509	6 108	110 962	11 038
2025	509	6 108	117 070	4 930
2026	509	4 930	122 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Jako u předešlého majetku, i zde jsem pro zjednodušení výpočtů volila odpisy roční. Jak už bylo psáno, společnost vypočítává odpisy měsíční. Měsíční odpis oplocení areálu činí 509 Kč. Tato výše byla vypočítána dle následujícího postupu:

- 1) zjištění ročního účetního odpisu: $122\,000 \cdot 0,05 = 6\,100$ Kč,
- 2) zjištění měsíčního účetního odpisu: $6\,100 : 12 = 508,33$ Kč. Měsíční odpis musí být podle Vyhlášky zaokrouhlen na celé koruny. Výše měsíčního odpisu po zaokrouhlení činí 509 Kč.

Vzhledem k datu aktivace oplocení areálu se účetně tento majetek začal odpisovat od listopadu. Proto je v prvním roce měsíční odpis vynásoben dvěma měsíci. Až do roku 2025 je měsíční odpis násoben dvanácti měsíci.

Podle inventární karty společnosti se majetek odpisuje dvacet let. Protože se účetní odpisy vypočítávají měsíčně a daný majetek může být pořízen v průběhu roku (jako v tomto případě), musí být v roce 2026 zahrnuta poměrná část měsíčních odpisů. Jelikož byly v prvním roce započteny dva měsíce, v roce 2026 muselo být započteno měsíců deset. Výpočet poměrné části měsíčních odpisů činí 5 090 Kč. Protože zůstatková cena majetku v roce 2025 činila 4 930 Kč, nemůže být uplatněna celá částka. Majetek lze totiž odepsat pouze do výše jeho vstupní ceny, proto poměrná část měsíčních odpisů v roce 2026 činí 4 930 Kč.

Tabulka 24: Daňové odpisy oplocení areálu

Rok	Postup	Odpis (v Kč)	Oprávky (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2006	122 000 : 20	6 100	6 100	115 900
2007	$(115\,900 * 2) : (21 - 1)$	11 590	17 690	104 310
2008	$(104\,310 * 2) : (21 - 2)$	10 980	28 670	93 330
2009	$(93\,330 * 2) : (21 - 3)$	10 370	39 040	82 960
2010	$(82\,960 * 2) : (21 - 4)$	9 760	48 800	73 200
2011	$(73\,200 * 2) : (21 - 5)$	9 150	57 950	64 050
2012	$(64\,050 * 2) : (21 - 6)$	8 540	66 490	55 510
2013	$(55\,510 * 2) : (21 - 7)$	7 930	74 420	47 580
2014	$(47\,580 * 2) : (21 - 8)$	7 320	81 740	40 260
2015	$(40\,260 * 2) : (21 - 9)$	6 710	88 450	33 550
2016	$(33\,550 * 2) : (21 - 10)$	6 100	94 550	27 450
2017	$(27\,450 * 2) : (21 - 11)$	5 490	100 040	21 960
2018	$(21\,960 * 2) : (21 - 12)$	4 880	104 920	17 080
2019	$(17\,080 * 2) : (21 - 13)$	4 270	109 190	12 810
2020	$(12\,810 * 2) : (21 - 14)$	3 660	112 850	9 150
2021	$(9\,150 * 2) : (21 - 15)$	3 050	115 900	6 100
2022	$(6\,100 * 2) : (21 - 16)$	2 440	118 340	3 660
2023	$(3\,660 * 2) : (21 - 17)$	1 830	120 170	1 830
2024	$(1\,830 * 2) : (21 - 18)$	1 220	121 390	610
2025	$(610 * 2) : (21 - 19)$	610	122 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Podle ZDP odpisové skupině 4 odpovídá v prvním roce odpisový koeficient 20 a v dalších letech odpisový koeficient 21. Proto se v prvním roce vstupní cena oplocení areálu dělí číslem 10. V dalších letech se výše odpisů počítá dle postupu, který je zobrazen v předchozí tabulce. Pro výpočet daňových odpisů byly použity vzorce (5) a (6), které jsou uvedeny v metodice.

Tabulka 25: Porovnání účetních a daňových odpisů oplocení areálu

Rok	Odpisy účetní (v Kč)	Odpisy daňové (v Kč)	Vliv na základ daně (v Kč)	Vliv na vlastní daňovou povinnost (v Kč)
2006	1 018	6 100	- 5 082	- 965,58
2007	6 108	11 590	- 5 482	- 1 041,58
2008	6 108	10 980	- 4 872	- 925,68
2009	6 108	10 370	- 4 262	- 809,78
2010	6 108	9 760	- 3 652	- 693,88
2011	6 108	9 150	- 3 042	- 577,98
2012	6 108	8 540	- 2 432	- 462,08
2013	6 108	7 930	- 1 822	- 346,18
2014	6 108	7 320	- 1 212	- 230,28
2015	6 108	6 710	- 602	- 114,38
2016	6 108	6 100	8	1,52
2017	6 108	5 490	618	117,42
2018	6 108	4 880	1 228	233,32
2019	6 108	4 270	1 838	349,22
2020	6 108	3 660	2 448	465,12
2021	6 108	3 050	3 058	581,02
2022	6 108	2 440	3 668	696,92
2023	6 108	1 830	4 278	812,82
2024	6 108	1 220	4 888	928,72
2025	6 108	610	5 498	1 044,62
2026	4 930	0	4 930	936,70

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2012 účetní a daňové odpisy oplocení areálu ovlivnily základ daně společnosti. Účetní odpisy vykazovaly menší částku než odpisy daňové. Jejich rozdíl byl ve výši 2 432 Kč. Společnost tedy měla možnost si uplatnit snížení základu daně o částku 2 432 Kč. I u tohoto majetku daňová povinnost představuje v roce 2012 odloženou daňovou pohledávku v částce 462,08 Kč, protože daňové odpisy vykazovaly větší částku než odpisy účetní.

7.8 Analýza odpisů v rámci uplatnění a neuplatnění nároku na zvýšení odpisu v prvním roce odpisování

Společnost neuplatňuje nárok na zvýšení odpisu v prvním roce odpisování u majetku, který je zařazen v odpisové skupině 1 – 3 a zároveň se společnost stává jeho prvním vlastníkem. Společnost vypočítává zrychlené daňové odpisy. I když je tato problematika spojována spíše s rovnoměrnými daňovými odpisy, bude provedena analýza, která má za cíl přiblížit možnosti uplatnění zvýšení odpisu v prvním roce odpisování majetku. V analýze bude ukázáno, jak by se změnily odpisy vybraného druhu majetku, kdyby se:

- a) společnost rozhodla uplatnit navýšení odpisu v prvním roce odpisování,
- b) společnost nerozhodla využít možnost navýšení odpisu v prvním roce odpisování.

Vybraný druh majetku:	bruska rovinná
Vstupní cena:	60 000 Kč
Datum pořízení:	16. 3. 2009
Datum aktivace (zařazení):	16. 3. 2009
Daňové odpisy:	2. odpisová skupina – 5 let odpisování

a) společnost se rozhodla uplatnit navýšení odpisu v prvním roce odpisování

Tabulka 26 : Uplatnění navýšení odpisu v prvním roce odpisování

Rok	Postup	Odpis (v Kč)	Oprávky (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2012	$60\,000 : 5 = 12\,000$ $60\,000 * 0,1 = 6\,000$ $12\,000 + 6\,000$	18 000	18 000	42 000
2013	$(42\,000 * 2) : (6 - 1)$	16 800	34 800	25 200
2014	$(25\,200 * 2) : (6 - 2)$	12 600	47 400	12 600
2015	$(12\,600 * 2) : (6 - 3)$	8 400	55 800	4 200
2016	$(4\,200 * 2) : (6 - 4)$	4 200	60 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro zjištění výše odpisu pro první rok odpisování brusky rovinné se postupovalo následovně:

- 1) použití koeficientu pro první rok odpisování a následný výpočet odpisu. Jelikož se bruska rovinná nachází v odpisové skupině 2, použil se koeficient 5,
- 2) použití roční odpisové sazby ve výši 10 % podle ZDP, protože se jedná o majetek, který je zařazen mezi odpisovými skupinami 1 – 3. Následně byla sazba vypočtena ze vstupní ceny majetku,
- 3) provedení součtu odpisu v prvním roce odpisování a odpisu ve výši 10 % ze vstupní ceny majetku.

V dalších letech už se pokračuje jako u klasického zrychleného odpisování na základě použitých vzorců (5) a (6), které jsou uvedeny v metodice.

b) společnost možnost navýšení odpisu v prvním roce odpisování nevyužila

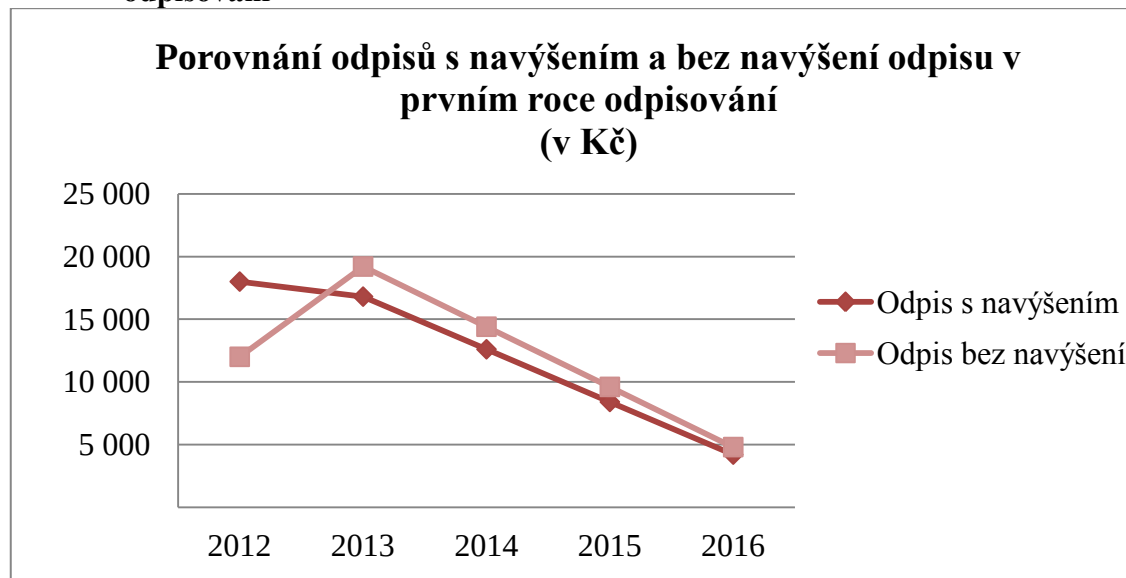
Tabulka 27: Neuplatnění navýšení odpisu v prvním roce odpisování

Rok	Postup	Odpis (v Kč)	Oprávky (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2012	$60\,000 : 5$	12 000	12 000	48 000
2013	$(48\,000 * 2) : (6 - 1)$	19 200	31 200	28 800
2014	$(28\,800 * 2) : (6 - 2)$	14 400	45 600	14 400
2015	$(14\,400 * 2) : (6 - 3)$	9 600	55 200	4 800
2016	$(4\,800 * 2) : (6 - 4)$	4 800	60 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Zde se jedná o klasický výpočet metody zrychleného odpisování na základě použitých vzorců (5) a (6), které jsou uvedeny v metodice.

Graf 2: Analýza odpisů s navýšením a bez navýšení odpisu v prvním roce odpisování



Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu vyplývá, že pokud by společnost uplatnila možnost a zvýšila odpis v prvním roce odpisování, odpis v prvním roce vykazuje vyšší částku, než je tomu u odpisu, u kterého by tuto možnost společnost nevyužila. Tento rozdíl činí 4 531 Kč. Možnost se zvýšením odpisu v prvním roce odpisování sice vykazuje v prvním roce vyšší odpis, ale na druhou stranu v dalších letech vykazuje částky odpisů menší. Naopak neuplatnění nároku na zvýšení odpisu v prvním roce odpisování vykazuje v prvním roce odpis nižší, ale v dalších letech vykazují odpisy částky vyšší.

7.9 Analýza rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů

Vybraný druh majetku:	užitkový vůz Renault Megane Grandtour
Vstupní cena:	278 000 Kč
Datum pořízení:	15. 4. 2009
Datum aktivace (zařazení):	15. 4. 2009
Daňové odpisy:	2. odpisová skupina – 5 let odpisování; roční odpisová sazba v prvním roce odpisování činí 11 %; roční odpisová sazba v dalších letech činí 22,25 %

Tabulka 28: Rovnoměrné daňové odpisy užitkového vozu Renault Megane Grandtour

Rok	Postup	Odpis (v Kč)	Oprávky (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2009	$278\,000 \cdot 0,11$	30 580	30 580	247 420
2010	$278\,000 \cdot 0,2225$	61 855	92 435	185 565
2011	$278\,000 \cdot 0,2225$	61 855	154 290	123 710
2012	$278\,000 \cdot 0,2225$	61 855	216 145	61 855
2013	$278\,000 \cdot 0,2225$	61 855	278 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Užitkový vůz Renault Megane Grandtour se nachází v odpisové skupině 2, proto byla podle ZDP v prvním roce odpisování použita roční odpisová sazba ve výši 11 % ze vstupní ceny majetku. Pro další roky platí stejná roční odpisová sazba a to ve výši 22,25 % také ze vstupní ceny majetku. Rovnoměrné daňové odpisy byly vypočteny na základě vzorce (4), který je uveden v metodice.

Tento druh majetku byl již použit pro analýzu porovnání účetních časových a výkonových odpisů. V této analýze byly vypočteny rovnoměrné účetní odpisy, které vykazovaly v každém roce odpisování stejnou částku ve výši 55 600 Kč. Jak je možno vidět, odpisy se velmi liší v prvním roce odpisování. Důvodem je použitá roční odpisová sazba u rovnoměrných daňových odpisů. V dalších letech odpisování se odpisy už tolik neliší, ale přesto rovnoměrné daňové odpisy vykazují částky vyšší. Což přináší výhodu společnosti, která by si mohla o tyto náklady základ daně snížit.

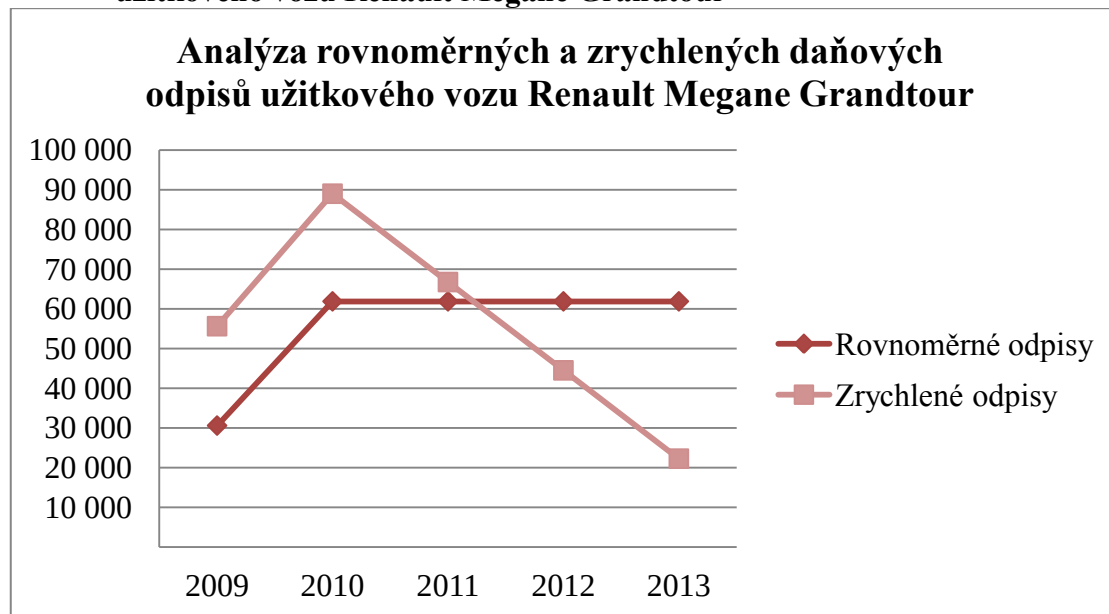
Tabulka 29: Zrychlené daňové odpisy užitkového vozu Renault Megane Grandtour

Rok	Postup	Odpis (v Kč)	Oprávky (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2009	$278\,000 : 5$	55 600	55 600	222 400
2010	$(222\,400 \cdot 2) : (6 - 1)$	88 960	144 560	133 440
2011	$(133\,440 \cdot 2) : (6 - 2)$	66 720	211 280	66 720
2012	$(66\,720 \cdot 2) : (6 - 3)$	44 480	255 760	22 240
2013	$(22\,240 \cdot 2) : (6 - 4)$	22 240	278 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Zde se jedná o klasický výpočet metody zrychleného odpisování na základě použitých vzorců (5) a (6), které jsou uvedeny v metodice.

Graf 3: Analýza rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů užitkového vozu Renault Megane Grandtour



Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu vyplývá, že u obou metod jsou odpisy v prvním roce odpisování výrazně nižší než v dalších letech odpisování. Je to z důvodu pořizování daného majetku v průběhu kalendářního roku. Metoda rovnoměrného odpisování vykazuje nižší odpis v prvním roce odpisování než je tomu u metody zrychleného odpisování. Odpisy v dalších letech vykazuje jako fixní, to znamená, že jsou odpisovány stejné částky daného majetku. Naopak metoda zrychleného odpisování vykazuje vyšší odpis v prvním roce odpisování. Typické pro odpisy v dalších letech je jejich postupné snižování.

Na každé společnosti záleží, zda zvolí metodu rovnoměrného odpisování nebo metodu zrychleného odpisování. Pokud by chtěla dát daný majetek co nejdříve z větší části do nákladů, bylo by vhodné zvolit metodu zrychleného odpisování. Jelikož si i v případě vysokého základu daně může tento základ snížit o případné náklady. Naopak, pokud by chtěla daný majetek odpisovat ve stejných částkách, bylo by vhodné zvolit metodu rovnoměrného odpisování.

7.10 Analýza technického zhodnocení

Vybraný druh majetku: Traktor Zetor 6911
Vstupní cena: 67 000 Kč
Datum pořízení: 16. 11. 2008
Datum aktivace (zařazení): 16. 11. 2008
Daňové odpisy: 2. odpisová skupina

Společnost provedla v roce 2010 modernizaci ve výši 25 000 Kč.

Tabulka 30: Technické zhodnocení v rámci rovnoměrných daňových odpisů

Rok	Postup	Odpis (v Kč)	Oprávky (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2008	$67000 * 0,11$	7 370	7 370	59 630
2009	$67000 * 0,2225$	14 908	22 278	44 722
2010	$92000 * 0,2$	18 400	40 678	51 322
2011	$92000 * 0,2$	18 400	59 078	32 922
2012	$92000 * 0,2$	18 400	77 478	14 522
2013	odpis 14 522 Kč	14 522	92 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud je u majetku prováděno technické zhodnocení, postupuje se klasickým rovnoměrným odpisováním do daného roku, který předchází roku následnému, ve kterém má dojít k provedení technického zhodnocení. Pro první rok odpisování byla použita roční odpisová sazba ve výši 11 %, pro další roky odpisování byla použita roční odpisová sazba ve výši 22,25 %. V tomto případě bylo technické zhodnocení provedeno v roce 2010, tedy ve třetím roce odpisování daného majetku. V tomto roce musela být použita roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu ve výši 20 %. Zvýšená vstupní cena představuje součet vstupní ceny majetku a částky technického zhodnocení. V tomto případě činí zvýšená vstupní cena majetku 92 000 Kč. S touto hodnotou se nadále pokračuje v odpisování a zjišťování zůstatkové ceny, nikoliv se vstupní cenou majetku v hodnotě 67 000 Kč. V rámci této analýzy byl použit vzorec (7), který je uveden v metodice. Aby byl majetek zcela odepsán, byl přidán rok 2013.

Tabulka 31: Technické zhodnocení v rámci zrychlených daňových odpisů

Rok	Postup	Odpis (v Kč)	Oprávky (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2008	67 000 : 5	13 400	13 400	53 600
2009	$(53\,600 * 2) : (6 - 1)$	21 440	34 840	32 160
2010	$(57\,160 * 2) : 5$	22 864	57 704	34 296
2011	$(34\,296 * 2) : (5 - 1)$	17 148	74 852	17 148
2012	$(17\,148 * 2) : (5 - 2)$	11 432	86 284	5 716
2013	$(5\,716 * 2) : (5 - 3)$	5 716	92 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

I v tomto případě se postupuje klasickým zrychleným odpisováním do daného roku, který předchází roku následnému, ve kterém má dojít k provedení technického zhodnocení. V tomto případě byly použity vzorce (5) a (6), které jsou uvedeny v metodice. Jelikož technické zhodnocení bylo provedeno ve třetím roce odpisování majetku, musel být použit odpisový koeficient 5 pro zvýšenou vstupní cenu. Zvýšená vstupní cena opět představuje součet vstupní ceny majetku a částky technického zhodnocení. V tomto případě činí zvýšená vstupní cena majetku 92 000 Kč. S touto hodnotou se nadále pokračuje v odpisování. Pro výpočet odpisu ve třetím roce odpisování musí být také zjištěna zvýšená zůstatková cena majetku, která představuje součet zůstatkové ceny majetku v roce 2009 a částky technického zhodnocení. V tomto případě činí její hodnota 57 160 Kč. To znamená, že odpis v roce 2010 bude vypočten podle vzorce (8), který je uveden v metodice, následovně: $(57\,160 * 2) : 5 = 22\,864$ Kč. Poté už se v dalších letech pokračuje podle vzorce (9), který je uveden v metodice.

7.11 Analýza vyřazení dlouhodobého hmotného majetku

V této analýze budou provedeny nejčastější způsoby vyřazení DHM ve společnosti.

Jedná se o tyto způsoby vyřazení:

- vstupní cena = oprávky
- fyzické opotřebení automobilu – vyřazení v roce 2010
- škoda – odcizení – vyřazení v roce 2010

Vybraný druh majetku: užitkový vůz Renault Megane Grandtour
 Vstupní cena: 278 000 Kč
 Datum pořízení: 15. 4. 2009
 Datum aktivace (zařazení): 15. 4. 2009
 Daňové odpisy: 2. odpisová skupina – 5 let odpisování

Tabulka 32: Zrychlené daňové odpisy užitkového vozu Renault Megane Grandtour

Rok	Postup	Odpis (v Kč)	Oprávky (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2009	$278\,000 : 5$	55 600	55 600	222 400
2010	$(222\,400 * 2) : (6 - 1)$	88 960	144 560	133 440
2011	$(133\,440 * 2) : (6 - 2)$	66 720	211 280	66 720
2012	$(66\,720 * 2) : (6 - 3)$	44 480	255 760	22 240
2013	$(22\,240 * 2) : (6 - 4)$	22 240	278 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

- a) majetek bude vyřazen po pěti letech odpisování, tedy v roce 2013, a to v částce 278 000 Kč, neboť vstupní cena = oprávky,
- b) postup vyřazení užitkového vozu z důvodu fyzického opotřebení v roce 2010 zobrazuje následující tabulka:

Tabulka 33: Vyřazení DHM z důvodu fyzického opotřebení v roce 2010

	Postup	Částka (v Kč)	MD	D
Poloviční daňový odpis	$(222\,400 * 2) : (6 - 1) = 88\,960$ $88\,960 : 2$	44 480	551/10	082
Zůstatková cena	$278\,000 - 55\,600 - 44\,480$	177 920	551/20	082
Vyřazení	Vstupní cena majetku	278 000	082	022

Zdroj: Vlastní zpracování

U tohoto důvodu vyřazení je vhodné použít analytickou evidenci. Z výše uvedené tabulky vyplývá, že doúčtovaná zůstatková cena byla ve výši 177 920 Kč. Jedná se o daňově uznatelný náklad v plné výši. Pro společnost by to znamenalo, že by si o tuto částku mohla snížit základ daně a následně i daňovou povinnost.

c) postup vyřazení užitkového vozu z důvodu odcizení v roce 2012 zobrazuje následující tabulka:

Tabulka 34: Vyřazení DHM z důvodu škody v roce 2012

	Postup	Částka (v Kč)	MD	D
Poloviční daňový odpis	$(222\,400 * 2) : (6 - 1) = 88\,960$ $88\,960 : 2$	44 480	551	082
Zůstatková cena	278 000 - 55 600 - 44 480	177 920	549	082
Vyřazení	Vstupní cena majetku	278 000	082	022
Předpis náhrady	Vyčíslení pojišťovny	190 000	378	648

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky plyne, že doúčtovaná zůstatková cena ve výši 177 920 Kč je daňově uznatelným nákladem v plné výši, protože nepřesahuje částku 190 000 Kč, kterou vyčísčila pojišťovna. Společnost by tak měla možnost snížit si základ daně o 177 920 Kč a tím následnou daňovou povinnost.

Kdyby společnost neuplatnila poloviční daňový odpis, zůstatková cena by byla v částce 222 400 Kč. Jelikož by tato částka převyšovala vyčíslení pojišťovny, daňově uznatelným nákladem by bylo pouze 190 000 Kč. To znamená, že by si společnost mohla snížit základ daně pouze o 190 000 Kč a tím i následnou daňovou povinnost.

Z této analýzy plyne, že pro společnost je výhodnější využít poloviční daňový odpis, protože si uplatní celou zůstatkovou cenu. V rámci neuplatnění polovičního daňového odpisu si společnost nemůže odečíst od základu daně plnou výši zůstatkové ceny.

8 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo analyzovat DHM z účetního i daňového hlediska, porovnat jednotlivé aspekty z hlediska dopadu na daň z příjmů právnických osob a zhodnotit tuto situaci ve vybrané ÚJ.

Základem této problematiky je, aby ÚJ měla znalosti právních předpisů, které se týkají účetních a daňových odpisů. Jelikož jsou poměrně často novelizovány, je potřeba tyto změny neustále hlídat.

Teoretická část byla zaměřena na celkový průběh životnosti DHM. Majetek se nejprve pořizuje, poté oceňuje a na základě těchto provedení je možné začít s odepisováním. Je důležité, aby ÚJ správně určila druh pořízení, protože je základem pro ocenění a princip účtování. Každá ÚJ si stanoví, jakou metodu odpisování bude používat v rámci účetních a daňových odpisů. Většina společností využívá možnost vykazovat účetní a daňové odpisy ve stejné výši zejména z důvodu zjednodušení výpočtů. Tato možnost vykazování odpisů zkresluje účetní výsledek hospodaření a ÚJ si v tomto případě neovlivní účetní základ daně. Poslední fází průběhu DHM ve společnosti je jeho vyřazení. Pokud je DHM odepsán jen částečně, zůstatkové ceny mají za následek ovlivnění základu daně a tím i následnou daňovou povinnost.

Praktická část se věnovala analýze roku 2012. Na základě pořizovacích cen DHM, které byly vykázány na začátku a na konci sledovaného roku, bylo zjištěno, že se majetek společnosti navýšil. Použitím ukazatele stupně odepsanosti bylo vyjádřeno, že majetek společnosti není v průměru ani z jedné poloviny odepsán. Na základě analýzy účetních a daňových odpisů bylo zjištěno, že společnost v tomto roce vykázala mezi těmito odpisy rozdíl ve výši 464 956,59 Kč. Účetní odpisy byly nižší než odpisy daňové, takže společnost měla možnost snížit si základ daně o tento rozdíl, a tím ovlivnit daňovou povinnost. U provedení analýzy účetních časových a výkonových odpisů jsem došla k několika závěrům. Pokud by společnost měla představu o budoucí ztrátě, nejlepším řešením by bylo zvolení zpomalených účetních odpisů. Pokud by naopak společnost měla představu o budoucím zisku, v tomto případě by bylo nejlepší variantou zvolit zrychlené účetní odpisy. I v rámci jakékoliv budoucí situace bych společnosti doporučila, aby použila výkonné účetní odpisy, protože nejreálněji zobrazují odpisování majetku a jeho fyzické opotřebování.

V rámci provedení analýzy, která se týkala problematiky účetních a daňových odpisů, jsem na základě výsledků došla k závěru, že účetní odpisy byly u obou majetků nižší než odpisy daňové. Pro společnost to znamenalo, že si o dané rozdíly mohla snížit základ daně a ovlivnit tím daňovou povinnost. U možnosti navýšení odpisu v prvním roce odpisování u vybraného druhu majetku, bylo zjištěno, že odpis vykazuje v prvním roce odpisování částku vyšší, než kdyby společnost nárok neuplatnila. Naopak v dalších letech jsou odpisy vykazovány v částkách nižších než v případě neuplatnění nároku na zvýšení odpisu v prvním roce odpisování. Na základě provedené analýzy, která se týkala rovnoměrného a zrychleného daňového odpisování, jsem došla k následujícím závěrům. Metodu rovnoměrného daňového odpisování bych společnosti doporučila v případě, pokud by chtěla přenášet odpisy do nákladů ve stejných částkách. Odpisování je sice pomalejší než u zrychleného daňového odpisování, ale zároveň jednodušší a pružnější. Metodu zrychleného daňového odpisování bych společnosti doporučila v případě, že by společnost chtěla v co nejkratší době dát majetek z větší části do nákladů, neboť zrychlené daňové odpisy vykazují v prvních letech vyšší částky než rovnoměrné daňové odpisy. Odpisování je u této metody složitější, ale to neovlivní skutečnost, že bych na závěr této analýzy metodu zrychleného daňového odpisování společnosti doporučila. Společnost by také měla možnost vynechání odpisů v určitých letech odpisování. U rovnoměrného daňového odpisování by to nemělo žádný vliv, neboť částky odpisů jsou po dobu odpisování stejné. Velký vliv by to mělo na zrychlené daňové odpisování, neboť částky odpisů jsou v prvních letech odpisování větší, než v letech posledních. V závěru praktické části byla provedena analýza vyřazení DHM v rámci nejčastějších důvodů společnosti. Z této analýzy bylo zjištěno, že v případě, kdy se vstupní cena = oprávky, zůstatková cena nijak neovlivnila základ daně. Ve druhém případě, kde došlo k vyřazení DHM v důsledku fyzického opotřebení, zůstatková cena už základ daně ovlivnila, a to ve výši 177 920 Kč. U vyřazení DHM v důsledku odcizení bylo poukázáno na to, jak by se změnilo ovlivnění základu daně, kdyby společnost neuplatnila poloviční daňový odpis. Z analýzy bylo zjištěno, že je výhodnější využít polovičního daňového odpisu, jelikož si společnost může od základu daně odečíst plnou výši zůstatkové ceny.

Z této práce vyplývá, že DHM je významnou složkou v aktivech společnosti. Ovlivňuje nejen základ daně, ale i hospodářský výsledek.

9 Summary

The goal of bachelor's thesis is to analyse the long-term tangible assets from both accounting and fiscal view, to compare individual aspects from the impact on the corporate income tax view and to appraise the given situation in the selected accounting entity.

The theoretical part treats the approximation of the differences between the accounting and fiscal view on the long-term tangible assets. It deals with the defining of the long-term tangible assets, technical appraisal and the depreciation methods from both views as well. Its part is also addicted to the dilemma of the acquisition, the appraisal and the consequential retirement of the long-term tangible assets. Last but not least it points to the differences of the accounting and tax depreciation and to the impact on the income tax base.

The practical part is focused on the analyse execution of the accounting and tax depreciation of the long-term tangible assets in the selected corporate.

The content of the analyse is to show the depreciation impact on the income tax base and the consequential analysis. Furhtermore the practical part is addicted to the dilemma of the technical appreciation and the appropriate potentiality that may occur in terms of the long-term tangible assets depreciation of the given accounting entity. Likewise it contains the analyse of the accounting and tax methods, the consequential appraisal and the summary. Not least it deals with the latest methods of the long-term tangible assets retirement.

Keywords

long-term tangible assets, accounting depreciation, tax depreciation, income tax, depreciation methods

10 Seznam použité literatury

1. Česká republika (2014). Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
2. Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., et al. (2014). *Abeceda účetnictví pro podnikatele* (12th ed.). Olomouc: Anag.
3. Kovalíková, H. (2012). *Vnitřní směrnice pro podnikatele* (10th ed.). Olomouc: Anag.
4. Valouch, P. (2012). *Účetní a daňové odpisy 2012* (7th ed.). Praha: Grada.
5. Česká republika (2014). Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
6. Líbal, T. (2012). *Účetnictví - principy a techniky* (2nd ed.). Institut certifikace účetních.
7. Ryneš, P. (2013). *Podvojné účetnictví a účetní závěrka* (13th ed.). Olomouc: Anag.
8. Skálová, J., et al. (2013). *Podvojné účetnictví 2013* (20th ed.). Praha: Grada.
9. Šteker, K., & Otrusínová, M. (2013). *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví* (1st ed.). Praha: Grada.
10. Warren, C.S., Reeve, J.M., & Duchac, J. (2012). *Financial Accounting* (12th ed.). Mason: South-Western Cengage learning.
11. Česká republika (2014). Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
12. Prudký, P., & Lošťák, M. (2014). *Hmotný a nehmotný majetek v praxi* (15th ed.). Olomouc: Anag.
13. Marek, P., et al. (2009). *Studijní průvodce financemi podniku* (2nd ed.). Praha: Ekopress.
14. Kovaníková, D. (2009). *Abeceda účetních znalostí pro každého* (19th ed.). Praha: Polygon.
15. Blechová, B., & Janoušková, J. (2012). *Podvojné účetnictví v příkladech 2012* (12th ed.). Praha: Grada.
16. Česká republika (2014). České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

17. Synek, M., Kislingerová, E., et al. (2010). *Podniková ekonomika* (5th ed.). Praha: C. H. Beck.
18. Rubáková, V., & Hrouda, P. (2013). *Účetnictví pro úplné začátečníky* (7th ed.). Praha: Grada.
19. Růčková, P., & Roubíčková, M. (2012). *Finanční management* (1st ed.). Praha: Grada.

Seznam zkratk

DHM – Dlouhodobý hmotný majetek

ÚJ – Účetní jednotka

Vyhláška – Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

ZoÚ – Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

ZDP – Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

č. – Číslo

Sb. – Sbírka

Kč – Koruna česká

tzv. – Takzvaný

MD – Strana Má Dáti účtu

D – Strana Dal účtu

021 – Stavby

022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

031 – Pozemky

042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

081 – Oprávky ke stavbám

082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí

211 – Pokladna

321 – Dodavatelé

378 – Jiné pohledávky

481 – Odložená daňový závazek a pohledávka

491 – Účet individuálního podnikatele

541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

543 – Dary

549 – Manka a škody z provozní činnosti

551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

551/10 – Analytická evidence pro poloviční daňový odpis v rámci vyřazení DHM

551/20 – Analytická evidence pro zůstatkovou cenu v rámci vyřazení DHM

582 – Škody

591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná

648 – Ostatní provozní výnosy

042/0020 – Analytická evidence pro pořízení samostatných a movitých věcí

022/0020 – Analytická evidence pro zařazení do užívání samostatných a movitých věcí

551/0020 – Analytická evidence pro odpisování samostatných a movitých věcí

082/0020 – Analytická evidence pro účtování opravek samostatných a movitých věcí

042/0030 – Analytická evidence pro pořízení kancelářského vybavení

022/0030 – Analytická evidence pro zařazení do užívání kancelářského vybavení

551/0030 – Analytická evidence pro odpisování kancelářského vybavení

082/0030 – Analytická evidence pro účtování opravek kancelářského vybavení

042/0010 – Analytická evidence pro pořízení dopravních prostředků

022/0010 – Analytická evidence pro zařazení do užívání dopravních prostředků

551/0010 – Analytická evidence pro odpisování dopravních prostředků

082/0010 – Analytická evidence pro účtování opravek dopravních prostředků

551/10 – Analytická evidence pro zaúčtování polovičního odpisu

551/20 – Analytická evidence pro zaúčtování zůstatkové ceny v rámci vyřazení majetku
z důvodu fyzického opotřebení

02 – Dlouhodobý hmotný majetek – odpisovaný

03 – Dlouhodobý hmotný majetek – neodpisovaný

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý
finanční majetek

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

21 – Peníze

32 – Krátkodobé závazky

35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva

36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva

37 – Jiné pohledávky a závazky

41 – Základní kapitál a kapitálové fondy

47 – Dlouhodobé závazky

49 – Individuální podnikatel

54 – Jiné provozní náklady

55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních
nákladů

Seznam tabulek a grafů

Seznam tabulek

Tabulka 1: Odpisové skupiny a minimální doby odpisování	19
Tabulka 2: Odpisové skupiny s maximálními ročními odpisovými sazbami	20
Tabulka 3: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování	
o 10 %	21
Tabulka 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování	
o 15 %	21
Tabulka 5: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování	
o 20 %	22
Tabulka 6: Odpisové skupiny a příslušné koeficienty	23
Tabulka 7: Skupina pozemky	32
Tabulka 8: Skupina budovy, stavby, haly	32
Tabulka 9: Skupina samostatné a movité věci	33
Tabulka 10: Skupina kancelářské vybavení	33
Tabulka 11: Skupina dopravní prostředky	33
Tabulka 12: Stav DHM k 1. 1. 2012	34
Tabulka 13: Stav DHM k 31. 12. 2012	34
Tabulka 14: Stav DHM (bez pozemků) k 31. 12. 2012	35
Tabulka 15: Rozdíl účetních a daňových odpisů a ovlivnění základu daně	35
Tabulka 16: Rovnoměrné účetní odpisy	36
Tabulka 17: Zrychlené účetní odpisy	37
Tabulka 18: Zpomalené účetní odpisy	37
Tabulka 19: Výkonové účetní odpisy	37
Tabulka 20: Účetní odpisy svařovacího zdroje ProPULS 300C	39
Tabulka 21: Daňové odpisy svařovacího zdroje ProPULS 300C	40
Tabulka 22: Porovnání účetních a daňových odpisů svařovacího zdroje ProPULS	
300C	41
Tabulka 23: Účetní odpisy oplocení areálu	42
Tabulka 24: Daňové odpisy oplocení areálu	43
Tabulka 25: Porovnání účetních a daňových odpisů oplocení areálu	44
Tabulka 26 : Uplatnění navýšení odpisu v prvním roce odpisování	46
Tabulka 27: Neuplatnění navýšení odpisu v prvním roce odpisování	46

Tabulka 28: Rovnoměrné daňové odpisy užitkového vozu Renault Megane	
Grandtour	48
Tabulka 29: Zrychlené daňové odpisy užitkového vozu Renault Megane	
Grandtour	48
Tabulka 30: Technické zhodnocení v rámci rovnoměrných daňových odpisů	50
Tabulka 31: Technické zhodnocení v rámci zrychlených daňových odpisů	51
Tabulka 32: Zrychlené daňové odpisy užitkového vozu Renault Megane	
Grandtour	52
Tabulka 33: Vyřazení DHM z důvodu fyzického opotřebení v roce 2010.....	52
Tabulka 34: Vyřazení DHM z důvodu škody v roce 2012	53

Seznam grafů

Graf 1: Analýza účetních časových a výkonových odpisů	38
Graf 2: Analýza odpisů s navýšením a bez navýšení odpisu v prvním roce odpisování.....	47
Graf 3: Analýza rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů užitkového vozu Renault Megane Grandtour.....	49

Přílohy

Příloha 1: Protokol o zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

Příloha 2: Inventární karta dlouhodobého hmotného majetku

Příloha 3: Zápis o vyřazení dlouhodobého hmotného majetku

Příloha 1: Protokol o zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

Firma:	Protokol o zařazení dlouhodobého majetku do užívání	Strana: 1
Číslo protokolu:		
Inventární číslo:	Číslo dokladu:	
Název:		
Příslušenství:		
Výrobní číslo:	Rok výroby:	
Umístění:		
Datum pořízení:	Datum zařazení:	
Cena pořízení:		
Pořizovací cena:		
Vedlejší pořizovací náklady:		
Způsob pořízení:		
Obor:		
SKP:		
Výrobce:	Země původu:	
Dodavatel:		
Daňový způsob odpisování:		
Účetní způsob odpisování:	Teoretická doba:	
Odpisová skupina:	Teoretická doba:	
Vystavil:		
Schválil:		
Zaúčtoval:		

Příloha 2: Inventární karta dlouhodobého hmotného majetku

Firma:	Inventární karta dlouhodobého hmotného majetku						Strana: 1	
Název:				Útvar:				
Příslušenství:								
Typ, druh:				Číslo dokladu:				
Výrobní číslo:				Rok výroby:				
Příslušenství:								
Umístění:								
Datum pořízení:				Datum zařazení:				
Datum vyřazení:				Důvod vyřazení:				
Vstupní cena:				Oprávký:				
Účetní cena:				Účetní oprávký:				
Změněná cena:				Zůstatková cena:		Oprávký:		
Účetní změněná cena:				Účetní zůstatková cena:		Účetní oprávký:		
Obor:								
SKP:								
Dodavatel:								
Účetní způsob odpisování:				Teoretická doba:				
Daňový způsob odpisování:								
Odpisová skupina:				Teoretická doba:				
Zařadil:								
Zaúčtoval:								
Účetní odpisy								
Rok	Měsíc	Účetní změněná cena	Sazba	Odpis	Účetní zůstatková cena	Účetní oprávký	Útvar	
Daňové odpisy								
Rok	Měsíc	Změněná cena	Sazba	Odpis	Zůstatková cena	Oprávký	Útvar	Skupina

Příloha 3: Zápis o vyřazení dlouhodobého hmotného majetku

Firma:	Zápis o vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	Strana: 1
Číslo zápisu:		
Inventární číslo:	Číslo dokladu:	
Název:		
Příslušenství:		
Typ, druh:		
Výrobní číslo:	Rok výroby:	
Výrobce:		
Umístění:		
Důvod vyřazení:		
Způsob vyřazení:		
Datum zahájení likvidace:		
Datum ukončení likvidace:		
Datum vyřazení:		
Cena pořízení:		
Odpisy:		
Zůstatková cena:		
Zisk/ztráta z vyřazení:		
Vyhotovil:		
Schválil:		
Zaúčtoval:		