

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Aplikace metod účetních odpisů
dlouhodobého majetku ve vybrané
společnosti**

Autor bakalářské práce:

Hana Šumpíková

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Jaroslava Janhubová

Rok obhajoby:

2019

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Aplikace metod účetních odpisů dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Hradci Králové dne 10. května 2019

.....
Hana Šumpíková

Poděkování

Ráda bych na tomto místě poděkovala Ing. Jaroslavě Janhubové za vedení mé bakalářské práce. A také společnosti Petrof, spol. s r.o. za poskytnuté informace o jejich dlouhodobém majetku.

ABSTRAKT

Název práce: Aplikace metod účetních odpisů ve vybrané společnosti
Autor: Hana Šumpíková
Vedoucí práce: Ing. Jaroslava Janhubová
Katedra: Katedra finančního účetnictví a auditingu
Klíčová slova: dlouhodobý majetek, účetní odpisy, odepisování, metody výpočtu

Bakalářská práce je zaměřena na základní charakteristiky a souvislosti v oblasti účetního odepisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Věnuje se podstatě a významu účetních odpisů. Popisuje a srovnává jednotlivé metody výpočtu účetních odpisů. V praktické části se práce zabývá aplikací jednotlivých metod na dlouhodobý hmotný majetek konkrétního českého podniku. Závěrem práce je navržení nového způsobu účetního odepisování u daného podniku a zhodnocení variantností stanovení účetních odpisů. Pro lepší znázornění je také v závěru práce uvedeno grafické srovnání.

ABSTRACT

Title: Methods of accounting for depreciation in selected company
Author: Hana Šumpíková
Supervisor: Ing. Jaroslava Janhubová
Department: Department of Financial Accounting and Auditing
Keywords: fixed assets, depreciation, methods of depreciation

Bachelor thesis is focused on basic characteristics and contexts in various methods of accounting for depreciation of tangible and intangible fixed assets. It describes and compares various methods of depreciation calculations. In practical part of the thesis, author is applying different accounting methods to tangible fixed assets of a particular Czech company to assess most effective accounting method. In conclusion, the thesis compares the different methods of accounting and recommends the most effective. For illustration, the results are presented also in a graphic form.

OBSAH

1. ÚVOD	7
2. PODSTATA A VÝZNAM ÚČETNÍCH ODPISŮ	9
2.1 Účetní odepisování obecně.....	9
2.1.1 Zásada věrného zobrazení skutečnosti a zásada opatrnosti.....	9
2.1.2 Účetní odpisy a peněžní toky	10
2.1.3 Základní pojmy v oblasti odpisů dlouhodobých aktiv	10
2.2 Dopady účetních odpisů	11
2.2.1 Zobrazení odpisů v účetnictví	11
2.2.2 Dopady na odloženou daň a daň z příjmu právnických osob.....	12
2.3 Odepisování dle současné legislativy.....	12
2.3.1 Kdo je oprávněn odepisovat.....	12
2.3.2 Jaký majetek se odepisuje	12
2.3.3 Technické zhodnocení.....	13
2.4 Odpisy podle zákona o daních z příjmů	13
2.4.1 Podstata daňových odpisů	13
2.4.2. Porovnání účetních a daňových odpisů	14
3. HISTORICKÝ VÝVOJ CHÁPÁNÍ ODPISŮ	16
3.1 Počátky 20. století	16
3.1.1 Před 1. světovou válkou	16
3.1.2 Meziválečné období	16
3.2 Válečné a poválečné období.....	17
3.3 60. až 80. léta 20. století.....	17
3.4 Závěrečné shrnutí	18
4. ÚČTOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU A METODY ODEPISOVÁNÍ.....	19
4.1 Odepisování do 100 % hodnoty majetku	19
4.2 Účtování o dlouhodobém majetku	20
4.3 Základní metody výpočtu účetních odpisů.....	20
4.3.1 Výkonová metoda odepisování	21

4.3.2 Časové metody odepisování	22
4.3.3 Komponentní způsob odepisování	25
4.3.4 Účetní odepisování zvířat	26
4.4 Porovnání metod účetního odepisování	27
5. PRAKTICKÁ ČÁST – ODEPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU U KONKRÉTNÍ SPOLEČNOSTI	29
5.1 O společnosti Petrof, spol. s r.o.	29
5.1.1 Dlouhodobý majetek společnosti	29
5.1.2 Interní směrnice č. 120101	30
5.2 Dosavadní způsob odepisování	31
5.3 Nově navrhovaný způsob odepisování	33
5.3.1 Výrobní hala – komponentní způsob odepisování	33
5.3.2 Dopravní prostředek (Škoda Octavia Combi) – výkonová metoda odepisování	35
5.3.3 CNC stroj – zrychlená metoda odepisování	36
5.4 Závěrečné shrnutí	36
5.4.1 Porovnání původního a nového způsobu odepisování	36
5.4.2 Grafické znázornění	40
6. ZÁVĚR.....	42
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	44
SEZNAM TABULEK.....	46
SEZNAM GRAFŮ	46
SEZNAM PŘÍLOH	46

1.ÚVOD

Do podniku bez pochyby patří dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek. Nalezneme ho v různém množství téměř v každé účetní jednotce. S dlouhodobým majetkem se pojí jeho odepisování pomocí účetních a daňových odpisů. Pro účetní jednotky je užitečné správně a co nejvýhodněji tento majetek odepisovat. Důvodem je patřičné vystihnutí podstaty tak, aby odepisování co nejvěrněji charakterizovalo využívání daného majetku. Dalším argumentem pro náležité odepisování je dopad odpisů do výsledku hospodaření, rozlišení účetních a daňových odpisů pro stanovení základu daně či pro určení odložené daně.

V bakalářské práci používám, místo novějšího označení úpravy hodnot v provozní oblasti, starší a všem jistě dobře známý pojem odpisy.

Za cíle mé bakalářské práce považuji teoreticky charakterizovat účetní odepisování společně s metodami stanovení účetních odpisů. V praktické části u konkrétního podniku prozkoumat jejich dlouhodobý majetek a s tím i spojené způsoby účetního odepisování. Zhodnotit jejich dosavadní metody odepisování a navrhnout případné změny a zlepšení týkající se účetních odpisů. Závěrem dosavadní a nové způsoby odepisování porovnat. Pro dosažení cíle jsem využila především analýzu a srovnání.

Práce je rozdělena na dvě hlavní části (teoretická a praktická). V první části práce jsem se pokusila vysvětlit základní charakteristiky spojené s účetním odepisováním. Daňové odpisy jsem zde také zmínila, neboť s účetnictvím souvisí např. při již zmíněné transformaci výsledku hospodaření na základ daně. Poté jsem se snažila vymezit účetní odpisy, vysvětlit základní pojmy v oblasti odepisování aktiv a zmínit současnou legislativu týkající se účetních odpisů. Následně jsem se pozastavila nad historickým vývojem chápání odpisů. Zde jsem se snažila zachytit hlavní myšlenky odepisování tak, jak byly postupně chápány v historii naší země. V závěru teoretické části se zabývám základními metodami odepisování dlouhodobého hmotného majetku. Uvedla jsem zde hlavní způsoby výpočtu účetních odpisů. Pro lepší pochopení jsem u jednotlivých metod uvedla početní příklad i s výpočtem ročního odpisu a zůstatkové ceny aktiva.

V praktické části jsem využila informace a data o dlouhodobém majetku od konkrétní společnosti, kterou je Petrof, spol. s.r.o. Zaměřila jsem se na jejich dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a jeho způsoby účetního odepisování. Vybrala jsem vzorek jejich dlouhodobého hmotného majetku. Vybraný vzorek majetku jsem volila dle zastoupení jednotlivých druhů DHM, které společnost vlastní. Na daném vzorku jsem se snažila zlepšit odepisování, a

to pomocí nově zvoleného způsobu stanovení ročního odpisu. Pro tuto část práce jsem především využívala účetní závěrku společnosti za rok 2017, interní účetní směrnici a jednotlivé karty dlouhodobého majetku. Všechny zmíněné dokumenty mi byly poskytnuty k nahlédnutí. Pro přehlednost a srovnání jednotlivých metod u daného typu majetku jsem využila grafy.

V závěru jsem se pokusila daný výsledek zobecnit na celkový majetek společnosti a vymezit případné omezující skutečnosti. Na konci celé práce jsem učinila příslušné zhodnocení a závěry pro společnost Petrof, spol., s r.o., do budoucna.

2. PODSTATA A VÝZNAM ÚČETNÍCH ODPISŮ

2.1 Účetní odepisování obecně

Obecně lze rozčlenit majetek podniku na hmotný, nehmotný a finanční, na krátkodobý a dlouhodobý a také na odepisovaný a neodepisovaný. Účetně je možné odepisovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Při vymezení dlouhodobého hmotného (DHM) a nehmotného (DNM) majetku se bere ohled na účetní i daňová hlediska. Z účetního pohledu se jedná o majetek, který je stálý, přináší podniku užitek a má dobu použitelnosti nad 1 rok/1 bilanční období. Z daňového úhlu pohledu se dlouhodobý hmotný majetek vyznačuje tím, že jeho vstupní cena je podle zákona o daních z příjmů nad 40 000 Kč. Tato cenová hranice však platí jen u samostatných movitých věcí a u dospělých zvířat. Budovy, stavby či pozemky nemají stanovenou cenovou hranici vstupní ceny. Vždy se považují za DHM. U dlouhodobého nehmotného majetku je tato hranice stanovena na 60 000 Kč.

Smysl účetních odpisů lze vnímat v časovém rozlišení výdaje na pořízení dlouhodobého majetku, jak uvádí Jiří Pelák ve své knize Účetnictví v příkladech: repetitorium k základům účetnictví. Další vysvětlení odpisů je možné hledat jako: „... odhad částky (vyjádřené jako náklad), která co nejpřesněji vyjadřuje rozložení výnosů, které toto aktivum podniku přináší.“ [1] Jelikož dlouhodobý majetek přináší výkony, které se v účetnictví promítnou ve výnosech, je zapotřebí pro srovnání přiřadit takovým výnosům i náklady. Do nákladů se prostřednictvím odepisování dostává každý rok část pořizovací ceny aktiva.

Důležité je si uvědomit, že se odpis nedá primárně definovat jako opotřebení majetku, jak bývá často uváděno. Snížení hodnoty aktiva je až samotným důsledkem účetního odepisování. Tím, jak majetek přináší podniku výnosy, tak se samozřejmě určitým způsobem i opotřebovává (fyzicky a morálně). Příkladem může být výrobní stroj, který není schopen vyrábět výrobky do nekonečna. Je omezen svojí životností. Proti přílišnému opotřebení se lze bránit, a to pravidelnou údržbou či opravami.

2.1.1 Zásada věrného zobrazení skutečnosti a zásada opatrnosti

Účetnictví by se mělo vést dle určitých zásad. Patří mezi ně i zásada věrného zobrazení skutečnosti a zásada opatrnosti. První ze zmíněných zásad říká, že by účetní jednotky měli vést účetnictví tak, aby podávalo věrný a skutečný obraz, stejně tak i sestavované výkazy. Příkladem proto jsou i účetní odpisy, které by měli vyjadřovat co nejlepší využívání konkrétního majetku.

Účetní odpisy souvisí zcela jistě i se zásadou opatrnosti. Podstatou je, že by účetnictví mělo předjímat všechny možné ztráty a možná rizika, které se týkají majetku a závazků. Opatrnost zahrnuje i nenadhodnocování aktiv. Účetní odpis je tak jeden z nástrojů uplatnění této zásady.

2.1.2 Účetní odpisy a peněžní toky

Mezi účetními odpisy a peněžními toky existuje pouze nepřímý vztah. Odpisy jsou nákladem, nikoliv výdajem. K úbytku peněz dochází při samotném pořízení aktiva. U odepisování se již nejedná o výdaje peněz. Počáteční investice se rozprostře do nákladů v průběhu užívání majetku. Samotným odepisováním se peněžní prostředky nezískají. Peníze lze uspořít např. pravidelnou údržbou, a tím pádem předcházet častější obnově majetku. [2]

2.1.3 Základní pojmy v oblasti odpisů dlouhodobých aktiv

S účetními odpisy souvisí řada pojmů, kterým je nezbytné porozumět.

- **pořizovací cena** = cena, za kterou byl majetek získán koupí. Při darování se aktivum ocení reprodukční pořizovací cenou a při vlastní výrobě vlastními náklady. Při samotném odepisování se souhrnně užívá označení historická cena. Její součástí mohou být náklady související s pořízením aktiva. Příkladem jsou náklady na přepravu, zajištění či finální montáž majetku v podniku. Existuje však i celá řada nákladů, které se nesmějí připočítat do této ceny, jako jsou např. náklady na zaškolení pracovníků.

- **oprávky** = kumulované odpisy za dosavadní dobu odepisování majetku. Oprávky jsou tzv. „kontraaktivní“ účet. Nalezneme je v rozvaze na straně aktiv s mínusem ve sloupci korekce u konkrétního typu majetku. Oprávky snižují pořizovací cenu aktiva.

- **zůstatková cena** = historická cena snižená o součet opravek. Vyjadřuje, jaká část pořizovací ceny aktiva zůstává k využití.

- **zbytková hodnota** = neodepsatelná částka. Její využití nastává v situaci, pokud podnik zamýšlí např. prodej daného aktiva. Zbytková hodnota zapříčiní to, že majetek má i po odepsání jistou hodnotu, za kterou ho lze prodat. Jelikož se jedná o částku, která snižuje odepisovatelnou hodnotu majetku, otázka zůstává v její užitečnosti a vlivu. Velikost zbytkové hodnoty by měla

být stanovena podle nejlepšího uvážení. Pokud si účetní jednotka stanoví vyšší zbytkovou hodnotu, do nákladů se budou formou odepisování dostávat nižší částky a naopak. Její nadhodnocení by mohlo způsobit porušení zásady opatrnosti v účetnictví.

- **odepisovatelná částka** = část historické ceny, která se odepisuje. Historická cena se skládá z odepisovatelné částky a se zbytkové hodnoty, pokud ji podnik využije.

- **odpisový plán** = vnitropodnikový dokument. Účetní jednotky jsou povinné ho sestavit. Obsahuje historickou cenu, datum zařazení aktiva do užívání, účetní a daňové odpisy. Odpisový plán je podkladem pro vyčíslení účetních a daňových odpisů.

- **doba odepisování** = doba, po kterou se majetek odepisuje, resp. se jedná o odhad, jak budou výnosy z daného aktiva rozloženy v čase. U časových odpisů se jedná o dobu (čas) odepisování, naopak u výkonových odpisů se využívá maximální kapacita majetku, která je známá či se odhadne.

2.2 Dopady účetních odpisů

2.2.1 Zobrazení odpisů v účetnictví

Postupy účetního odepisování si stanovují účetní jednotky samy, podle svého uvážení. Vychází z dané podnikové politiky. Existuje celá řada metod, jimiž lze odpisy počítat. Podniky se jimi však nemusí řídit a mohou si určit vlastní způsob stanovování odpisů.

Účetní odpisy se v druhovém členění nákladů účtují na příslušný účet opravek (strana Dal) a na nákladový účet odpisů (strana Má dáti), ovlivňují tedy výsledek hospodaření podniku. V účelovém členění nákladů se odpisy účtují také na účet příslušných opravek a na konkrétní typ nákladů – správní, prodejní atp. Účetní odpisy nalezneme ve výkazu zisku a ztrát, a to konkrétně v části E – Úpravy hodnot v provozní činnosti.

Velikost odpisu ovlivňuje nezávislá proměnná (čas, výkon), ale také hodnota majetku. Pokud by se v průběhu let užívání aktiva přišlo na to, že lze odpisy odhadnout přesněji, účetní jednotka by měla upravit odpisový plán. [3]

2.2.2 Dopady na odloženou daň a daň z příjmu právnických osob

Odloženou daň ovlivňuje celá řada faktorů. Patří mezi ně i rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Ten představuje tzv. přechodné rozdíly mezi účetní a daňovou základnou. Při zjišťování dopadu se porovnává výše účetních a daňových odpisů. Pokud je vyšší účetní zůstatková cena, vzniká odložený daňový závazek, o kterém podniky musí vždy účtovat. Naopak při nižší zůstatkové ceně vzniká odložená daňová pohledávka. O ní se však účtuje pouze v případě, kdy si jsou podniky jisté, že bude základ daně, proti kterému se započítávají rozdíly, dosažitelný.

Účetní odpisy mají vliv na daň příjmu právnických osob. Pro daňový základ se účetní odpisy nahradí daňovými. Daňové odpisy mohou být vyšší či nižší než účetní. O daný kladný nebo záporný rozdíl se upraví výsledek hospodaření podniku na základ daně.

2.3 Odepisování dle současné legislativy

Zákonnou úpravu účetního odepisování nalezneme především v těchto předpisech:

- Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb.,
- České účetní standardy pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.

2.3.1 Kdo je oprávněn odepisovat

Podle zákona o účetnictví je odepisování majetku v kompetenci účetních jednotek, které mají vlastnické právo k danému majetku, popř. těch, které hospodaří s majetkem státu. Při leasingu či nájmu odepisuje ta účetní jednotka, která majetek vlastní, tedy pronajímatel. V případě spoluvlastnictví odepisuje každý spoluvlastník svůj podíl. [4]

2.3.2 Jaký majetek se odepisuje

Majetek podniku lze odepisovat po uvedení do stavu způsobilého k užívání a náležitém ocenění. Hranici pro účetní odepisování si účetní jednotky mohou stanovit samy nebo se přikloní k hranici pro DHM a DNM stanové v zákoně o dani z příjmu. To bývá častější varianta u mikro a malých účetních jednotek. Střední a velké podniky rozlišují účetní a daňové odpisy, a to nejen prostřednictvím ocenění, ale také metodami výpočtu. Důvodem rozlišení je mj. vliv na

odloženou daň. Dlouhodobý finanční majetek se neodepisuje. Tento druh dlouhodobého majetku se přeceňuje k rozvahovému dni, a to zajišťuje souměřitelnost nákladů s výnosy.

Při vymezení odepisovaného a neodepisovaného dlouhodobého majetku vycházím z prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví. Do odepisovaného DHM patří zejména: budovy, haly, stavby, byty, pěstitelské celky trvalých porostů, samostatné movité věci či základní stáda a tažná zvířata. Naopak do DNM lze zařadit: nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software či know-how (ocenitelná práva).

Neodepisovatelným majetkem se rozumí: pozemky, umělecká díla, movité kulturní památky nebo nedokončený DHM a DNM. Za nedokončený majetek se považuje ten majetek, který ještě není zařazen do užívání. Může být ve fázi výroby či pořizování. Dále se za neodepisovatelný majetek považuje DHM a DNM, který vlastní bytová družstva a nevyužívají ho k podnikání.

2.3.3 Technické zhodnocení

Jakmile se na daném majetku provede tzv. technické zhodnocení (TZ), odpisuje se i toto technické zhodnocení, které představuje výdaje na rozšíření vybavenosti či použitelnosti majetku. Jsou to zásahy do aktiva, které mají za následek změnu jeho účelu a technických parametrů. Aby se o daném technickém zhodnocení dalo účtovat a odepisovat ho, musí překročit hranici, kterou si stanoví účetní jednotky souhrnně pro DHM a DNM. Jedná se o úhrn technického zhodnocení, které bylo provedeno na jednom majetku za jedno účetní období. Nejčastěji jde o stejnou hranici, kterou stanoví zákon o daních z příjmů pro vymezení DHM, tedy 40 000 Kč. Pokud technické zhodnocení nedosahuje stanové hranice, účtuje se o něm buď jako o pořizení, v případě DHM, nebo jako o službě u DNM. [5]

2.4 Odpisy podle zákona o daních z příjmů

2.4.1 Podstata daňových odpisů

Daňové odpisy jsou upraveny v Zákoně o dani z příjmů č. 586/1992 Sb. Důvodem přesného definování je zamezení stanovování odpisů, které by byly výhodné z hlediska dopadu na daně. Tyto odpisy využívají tzv. vstupní cenu. Ta může být představována pořizovací cenou, vlastními náklady, ale také reprodukční pořizovací cenou. Daňové odpisy nelze určit pouhým odhadem. Právní předpis upravuje rozlišení jednotlivých odpisových skupin, ale rovněž také metody výpočtu spolu s přesně vymezenými koeficienty a sazbami, které jsou potřebné pro

správné stanovení daňového odpisu. Uvedené odpisové skupiny nemusí odpovídat skutečné době odepisování, proto se tento druh odepisování nepovažuje za příliš přesný a věrný.

Odepisováním se podle zákona o daních z příjmů rozumí: „...zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu.“ [6] Počátek odepisování je, stejně jako u účetních odpisů, stanoven po zařazení majetku do stavu způsobilého k užívání. Stanovená hranice pro odepisování je u DHM 40 000 Kč a u DNM 60 000 Kč. O daňových odpisech se neúčtuje a stanovují se jako roční.

2.4.2. Porovnání účetních a daňových odpisů

Hlavní rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy lze vnímat v metodách výpočtu. Jak již bylo řečeno, pro daňové odpisy jsou stanoveny v zákoně. Jedná se o dva způsoby odepisování, a to rovnoměrné a zrychlené. Naopak účetní odpisy využívají časové a výkonové metody či komponentní způsob odepisování. Dalším z mnoha odlišení je, že účetní odpisy nalezneme ve výsledku hospodaření, daňové až při úpravě výsledku hospodaření na základ daně.

Jelikož jsou daňové odpisy stanoveny v zákoně shodně pro všechny účetní jednotky, nejsou vhodné pro veškerý majetek. Pro podniky je ale jednodušší řídit se jimi a účetní odpisy si vnitřními předpisy stanovit jako identické s daňovými. Ideálem by však bylo, kdyby daňové odpisy zůstaly využitelné pro výpočet základu daně a účetní by byly stanovovány samostatně na základě skutečného rozložení výnosů, které plynou z daného aktiva. Ve skutečnosti je to ale často obráceně.

Základní rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy zobrazuje tabulka na následující straně.

Parametr	Účetní odpisy	Daňové odpisy
Limit pořizovací/ vstupní ceny	Pořizovací cena u DHM i DNM je v kompetenci účetní jednotky.	Vstupní cena u DHM je stanovena na 40 000 Kč, u DNM na 60 000 Kč.
Doba odepisování	Odpovídá skutečnému využití aktiva.	Dle zákona o daních z příjmu.
Odpis	Počítají se s přesností na měsíce.	Roční odpisy (viz tabulka se sazbami a koeficienty v zákoně)
Metody odepisování	Časové a výkonové	Rovnoměrné a zrychlené
Povinnost účtování	ANO	NE
Možnost přerušení	NE*	ANO

Tabulka č. 1 – rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy, vlastní zdroj

**Neplatí vždy pro výkonové odpisy. Pokud se v daném měsíci/roce na DHM např. nic nevyrobí – výkonové odpisy jsou nulové. Tudiž by se dalo říci, že jsou přerušeny.*

3. HISTORICKÝ VÝVOJ CHÁPÁNÍ ODPISŮ

V Českých zemích se první zmínka o podvojném účetnictví datuje z dob Rudolfa II. Koncem 19. století a počátkem toho 20. se začaly postupně utvářet metody odepisování majetku. V naší historii bylo účetnictví – odpisy – ovlivněny především mírou centralizace hospodářství (myšleno v druhé polovině 20. století). Každá část poválečného období vyžadovala rozdílné účetní informace a také různě složité způsoby zaúčtování odpisů.

3.1 Počátky 20. století

3.1.1 Před 1. světovou válkou

Již v roce 1912, kdy byl vydán Ottův obchodní slovník (autorem je Josef Pazourek), se můžeme dočíst o odpisech. Ty jsou zde vysvětlovány tak, že majetek podniku se opotřebovává a je nutné ho postupem času vyměnit za novější. Snížení ceny se muselo zaznamenat účetně, aby byl konečný výsledek hospodaření podniku stanoven věrně. Proto bylo nezbytné, aby se hned od začátku každý rok přiměřená část majetku odepsala a zaúčtovala do nákladů. Už v této době si uvědomovali, že není lehké stanovit tzv. odpisové kvóty neboli v dnešní době bychom řekli dobu odepisování. Odhadem by to nebylo vhodné a mohlo by dojít ke zkreslení. Bylo zapotřebí určit danou kvótu podle zkušeností. Ve slovníku je zmíněna též zbytková hodnota. Autor se také domnívá, že rovnoměrné odpisy nemusí být vždy vystihující, proto jsou zapotřebí i jiné způsoby odepisování.

Jako hlavní důvod odepisování zde uvádí, aby zisky, které pramení z odepisovaných majetků, byly rovnoměrně rozděleny po dobu užívání aktiva. Zde si můžeme všimnout principu přiřazování výnosů k nákladům tak, jak to známe dnes. Odpisy vystihovaly, kolik se z majetkové podstaty, u příslušného aktiva, daný rok využilo. Důležitým bodem je, že by se odpisy měly účtovat do nákladů, ať už má podnik zisk či ztrátu. I zde si můžeme povšimnout respektování zásady opatrnosti v účetnictví. [7]

3.1.2 Meziválečné období

Jaroslav Kubeša, ve své knize o odpisech z roku 1935, uvádí, že odpisy nelze vysvětlit jen jako snížení hodnoty majetku, které je způsobené opotřebením. Jeho vysvětlení bylo určeno pro soukromohospodáře, kterých v této době bylo poměrně dost. V tomto období se dělil ma-

jetek podniku na oběžný a zařizovací. Aby se mohl zařizovací majetek tzv. „zlikvidovat“, muselo se určit jakou částí se podílel majetek na výrobcích za dané období. Doba technické upotřebitelnosti neboli odepisování záležela na skutečném či ideálním využití aktiva.

Už v této době si odborníci uvědomovali, že se odpisem zamýšlí usměrňování zisku, aby se do nákladů nedostávaly při pořízení majetku příliš vysoké částky a nezkreslovaly tak výsledek hospodaření. Odpisy se dělily: odpisy u zařizovacího majetku (stroje, budovy) a na substanci. Ty nastávaly u podniků, které měly dobu podnikání omezenou a stanovenou zákonem, jako byly např. doly či cihelny. [8]

3.2 Válečné a poválečné období

Před 2. světovou válkou bylo (nejen) účetnictví podniků zasaženo německým vlivem, který setrval do 50. let. V období tzv. 3. republiky (cca mezi lety 1946 a 1948) jsme se mohli setkat s podnikovým početnictvím. Dlouhodobý majetek byl nazýván investičním a patřil do něj DHM a DNM.

Po 2. světové válce se začalo celé hospodářství země vyvíjet pod taktovkou Sovětského svazu. Účetnictví bylo nazýváno účetní evidencí. Hospodářství se přesunulo z podnikohospodářské úrovně na národohospodářskou a nebylo tržní. Odepisování majetku bylo zaznamenáváno čtyřmi operacemi. K účtování odpisů se využíval odpisový fond a docházelo k přerozdělování investičních prostředků. [9]

3.3 60. až 80. léta 20. století

Účetní evidence skončila v polovině 60. let. V roce 1965 byly vydány tzv. Jednotné účtové osnovy pro hospodářské organizace a účetnictví bylo uspořádáno jako dvouokruhové. V 60. letech se odepisování účtovalo 3 záznamy.

V polovině 70. let byla nová účetní reforma, která trvala až do 90. let. Tato reforma vytvořila jednookruhové účetnictví, kde byly odpisy zobrazovány složitě 6 zápisy. Po roce 1974 musel být například vytvořen prostřednictvím nákladů fond, ve kterém se zúčtovávaly odpisy. Část tohoto fondu byla povinně odváděna do státního rozpočtu.

Další z mnoha slovníků této doby, ve kterém jsou zmíněny účetní odpisy, je Ekonomická encyklopedie z roku 1984. Odpisy jsou zde charakterizovány jako pokles hodnoty aktiva, které

se přenáší do nákladů pomocí rozložení pořizovací ceny. Podstata odpisů byla chápána jako zdroj financování. Za povšimnutí stojí fakt, že mohly být metody odepisování a velikost odpisových sazeb stanoveny centrálně, pomocí tzv. norem odpisů, které představovaly jakési meze. Již v tomto období se odpisy daly určit pomocí času i výkonu. Zpravidla se ale využívaly jen ty časové.

Důležitá poznámka je i o odepisování nad 100 % hodnoty majetku. To, podle autorů encyklopedie, přináší řadu potíží. Mezi ně patří např. sankce za užívání majetku, který je zastaralý či fakt, že rostou výdaje na každoroční opravy.

Účtování odpisů probíhalo přímým nebo nepřímým způsobem. Povolенý způsob byl však jen ten nepřímý, který se vyznačoval účtováním prostřednictvím účtu oprávek. U přímého odpisu docházelo k bezprostřednímu snižování pořizovací ceny majetku.

Co se týče daňových odpisů, v 80. letech se rozlišovala tzv. bilance daňová a finanční (bilanci se rozumí účetnictví). Daňová bilance sloužila pro sestavení přiznání daně ze zisku. A právě v této části účetnictví nalezneme daňové odpisy, které patřily mezi odčitatelné položky. Počítaly se, stejně jako v současnosti, odlišně od účetních. [10] [11]

3.4 Závěrečné shrnutí

Od počátku si odborníci v oblasti účetnictví uvědomovali, že je zapotřebí rozložit výnosy, které plynou z užívání aktiva, a to formou odepisování. Snahou bylo, aby nedocházelo ke zkreslení výsledku hospodaření podniku. Nelehkým úkolem vždy bylo stanovit dobu a způsob odepisování. Již na začátku 20. století docházelo k účtování odpisů na nákladové účty.

Od 50. do 90 let 20. století bylo u nás odepisování ovlivněno politickým režimem. V hospodářství (ekonomice) bylo vše do detailu plánované a následně i kontrolované. Hlavním významem odpisů bylo vyjádřit hodnotu opotřebení majetku. Sice se jednalo o rozložení pořizovací ceny do nákladů, stát se však snažil centrálně synchronizovat odepisování pomocí již zmíněných norem odpisů. Účtování odpisů bylo prováděno složitě více účetními záznamy.

Po „sametové revoluci“ se česká ekonomika vrátila k tržním podmínkám a v účetnictví začalo docházet k postupné implementaci mezinárodních účetních standardů, která trvá dodnes. Od této doby si podniky mohou stanovit účetní odpisy samy, podle svého uvážení.

4. ÚČTOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU A METODY ODEPISOVÁNÍ

Tato kapitola je věnována účetním odpisům a jejich možným způsobům výpočtu. Účetní odpisy se počítají s přesností na měsíce a zaokrouhlují se na celé koruny nahoru. Počátek odepisování je většinou v měsíci, který následuje po měsíci zařazení majetku do užívání. Pokud se majetek zařadí v průběhu roku, lineární odpisy se v 1. a v posledním roce budou lišit od ostatních. Jejich zaúčtování se provádí nejčastěji jednou ročně k 31.12., tedy k rozvahovému dni. Ve středních či velkých účetních jednotkách může docházet k častějšímu zaúčtování, a to např. na měsíční bázi.

U metod výpočtů, mimo progresivního způsobu odepisování, jsem uvedla příklad, který má stejné zadání. Účetně se odepisuje tiskařský stroj s pořizovací cenou 600 000 Kč a zbytkovou hodnotou 100 000 Kč. U konkrétního příkladu jsou vždy uvedeny specifické požadavky na výpočet ročního odpisu.

4.1 Odepisování do 100 % hodnoty majetku

Ve finančním účetnictví se odepisuje z historické ceny a do 100 % hodnoty majetku neboli do výše této ceny. Důvodem je, že odpis ve finančním účetnictví zobrazuje rozložení historické ceny do nákladů. Pokud by podnik odepisoval i nad 100 % hodnoty, poukazuje to na fakt, že byl špatně stanoven odpisový plán a následně i odpisy.

Na druhou stranu v manažerském účetnictví, ve kterém se odpisy počítají z reprodukční ceny, náklady vyjadřují reálnou spotřebu zdrojů. Ta trvá po celou dobu užívání aktiva, proto jsou odpisy i nad 100 % hodnoty majetku. Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. [12]

4.2 Účtování o dlouhodobém majetku

Následující tabulka shrnuje základní účetní operace týkající se dlouhodobého hmotného majetku spolu s jeho zaúčtováním.

Účetní operace	Má dáti	Dal
Pořízení DHM (koupě)	042 - Pořízení DHM	321 - Dodavatelé
Zařazení DHM do užívání	022 – Hmotné movité věci a jejich soubory	042 – Pořízení DHM
Roční výše odpisu	551 – Odpisy DNM a DHM	082 – Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům
Vyřazení DHM z užívání (100 % odepsaný majetek)	082 – Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům	022 – Hmotné movité věci a jejich soubory
Prodej DHM	311 – Odběratelé	641 – Tržby z prodeje DNM a DHM

Tabulka č. 2 – účetní operace spojené s DHM, vlastní zdroj

Pokud majetek není 100 % odepsaný a účetní jednotka se ho rozhodne vyřadit z evidence (například z důvodu prodeje či darování), zůstatková cena majetku se odepíše do nákladů, a to na účty: ● 541 – Zůstatková cena prodaného DNM a DHM,

- 543 – Dary,
- 551 – Odpisy DNM a DHM aj.

Zaúčtování zůstatkové ceny probíhá oproti příslušným opravkám daného majetku. Při prodeji DHM může účetní jednotka vyčíslit výsledek hospodaření z daného prodeje, a to prostřednictvím výnosů, které plynou z prodeje aktiva, a nákladů z vyřazení.

4.3 Základní metody výpočtu účetních odpisů

U DHM se využívají všechny uvedené metody, u DNM se však obvykle užívá jen časová metoda, a to konkrétně lineární měsíční odpis. U každé z metod může být počítáno i s dříve zmíněnou zbytkovou hodnotou. Dané metody jsou pouze orientační, účetní jednotky si je mohou upravit podle svých potřeb. Pro lepší porozumění následuje výčet metod výpočtu. [13] [14] [15]

A) Klasický způsob odepisování

1. výkonová metoda

2. časové metody

- rovnoměrné – lineární
- nerovnoměrné – zrychlené = degresivní
– zpomalené = progresivní

B) Komponentní způsob odepisování

4.3.1 Výkonová metoda odepisování

Tato metoda odepisování je považována za nejpřesnější. Využívá skutečnou výši výrobních kusů, ujetých kilometrů, počtu hodin práce či jiných jednotek. Podnik tedy musí znát kapacitu aktiva. Na druhou stranu tento způsob stanovení odpisů nebere v potaz morální zastarání majetku, protože pokud se na stroji vyrábí méně výrobků, stroj se odepisuje více let, i když je již morálně zastaralý. Měsíční (roční) odpis se vypočte jako historická cena vydělená celkovou maximální kapacitou stroje a vynásobená skutečným výkonem za dané období. Výkonový odpis se nejčastěji využívá u výrobních či kopírovacích strojů.

Příklad č. 1.16 ze cvičebnice „Finanční účetnictví v ČR po 1.1.2016“ (M. Randáková a kol.) – upraveno

Společnost XXX si v roce 20X1 pořídila tiskařský stroj. Jeho pořizovací cena je 600 000 Kč, zbytkovou hodnotu společnost stanovila na 100 000 Kč. Kapacita výtisků za celkovou dobu užívání je 1 000 000 ks. V jednotlivých letech je počet výtisků následující:

20X1 200 000 výtisků

20X2 240 000 výtisků

20X3 300 000 výtisků

20X4 260 000 výtisků

SUMA výtisků je 1 000 000 ks – toto je velmi důležité, pokud by součet jednotlivých skutečných ročních výtisků byl vyšší, než je celková kapacita stroje, v posledním roce odepisování by se musel upravit počet skutečných výtisků, aby odpovídal celkové kapacitě

Výpočet:

$$\begin{aligned}\text{odpis na 1 výtisk} &= (\text{pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota}) / \text{celková kapacita stroje} \\ &= (600\,000 - 100\,000) / 1\,000\,000 = 0,5\end{aligned}$$

*odpis v daném roce = odpis na 1 výtisk * počet ročních výtisků*

20X1 $0,5 \cdot 200\,000 = 100\,000 \text{ Kč}$

20X2 $0,5 \cdot 240\,000 = 120\,000 \text{ Kč}$

20X3 $0,5 \cdot 300\,000 = 150\,000 \text{ Kč}$

20X4 $0,5 \cdot 260\,000 = 130\,000 \text{ Kč}$

zůstatková cena v roce 20X1 = 600 000 – 100 000 = 500 000 Kč

zůstatková cena v roce 20X2 = 500 000 – 120 000 = 380 000 Kč

zůstatková cena v roce 20X3 = 380 000 – 150 000 = 230 000 Kč

zůstatková cena v roce 20X4 = 230 000 – 130 000 = 100 000 Kč = zbytková hodnota

4.3.2 Časové metody odepisování

Základem pro tyto metody je odhad doby užívání majetku. Mnoho účetních jednotek využívá pro identické druhy majetku stejné doby odepisování. Přesun pořizovací ceny do nákladů probíhá po celou dobu odepisování (rovnoměrně či odlišným průběhem). Do časových odpisů můžeme zařadit 3 metody.

- Lineární odpis:

Jedná se o tzv. rovnoměrný odpis, u kterého se v průběhu let nemění jeho výše. K rozložení výnosů dochází rovnoměrným způsobem, a proto se i do nákladů přesouvají částky rovnoměrně. Tento způsob odepisování patří mezi jednodušší a nejvíce využívané. Měsíční odpis se vypočte jako pořizovací cena vydělená počtem měsíců doby odepisování majetku. Lze ho aplikovat téměř na veškerý majetek podniku.

Jestliže má účetní jednotka ve svém vlastnictví automobil či jiný dopravní prostředek, zpravidla se rozhoduje mezi rovnoměrným a výkonovým odepisováním. Zvolení metody závisí na tom, zda daný automobil ujede každoročně podobný počet kilometrů – rovnoměrný způsob odepisování nebo se ujeté kilometry výrazně liší – výkonová metoda.

Příklad (vlastní zdroj)

Společnost XXX si v roce 20X1 pořídila tiskařský stroj. Jeho pořizovací cena je 600 000 Kč, zbytkovou hodnotu společnost stanovila na 100 000 Kč. Stroj byl zařazen v 6. měsíci roku 20X1 a odepisován od 7. měsíce daného roku. Doba odepisování je stanovena na 5 let (60 měsíců).

Výpočet:

roční odpis = $[(\text{pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota}) / \text{celková doba životnosti}] \cdot \text{počet měsíců užívání v daném roce}$

20X1	$(600\,000 - 100\,000) / 60 \cdot 6 = 50\,000 \text{ Kč}$
20X2	$(600\,000 - 100\,000) / 60 \cdot 12 = 100\,000 \text{ Kč}$
20X3	$(600\,000 - 100\,000) / 60 \cdot 12 = 100\,000 \text{ Kč}$
20X4	$(600\,000 - 100\,000) / 60 \cdot 12 = 100\,000 \text{ Kč}$
20X5	$(600\,000 - 100\,000) / 60 \cdot 12 = 100\,000 \text{ Kč}$
20X6	$(600\,000 - 100\,000) / 60 \cdot 6 = 50\,000 \text{ Kč}$

zůstatková cena v roce 20X1 = $600\,000 - 50\,000 = 550\,000 \text{ Kč}$

zůstatková cena v roce 20X2 = $550\,000 - 100\,000 = 450\,000 \text{ Kč}$

zůstatková cena v roce 20X3 = $450\,000 - 100\,000 = 350\,000 \text{ Kč}$

zůstatková cena v roce 20X4 = $350\,000 - 100\,000 = 250\,000 \text{ Kč}$

zůstatková cena v roce 20X5 = $250\,000 - 100\,000 = 150\,000 \text{ Kč}$

zůstatková cena v roce 20X6 = $150\,000 - 50\,000 = 100\,000 \text{ Kč} = \text{zbytková hodnota}$

• Zrychlený (degresivní) odpis:

Tento způsob odepisování je charakteristický tím, že odpis v předešlém roce je vždy vyšší než v roce následujícím. Každý rok se tedy odepisuje jiná částka. Mezi zrychlené odpisy patří mj. metody SYD (sum of the years digits) a DDB (double declining balance method). Metoda SYD se vyznačuje tím, že má klesající odpisovou sazbu, odepisovatelná částka je však stále konstantní. Naopak je to u metody DDB. Ta má neměnnou odpisovou sazbu a odepisovatelná částka má klesající průběh.

Příkladem aktiv, které se takto odepisují, mohou být autobusy či jiné prostředky hromadné dopravy. Ty jsou na počátku užívání bezporuchové a mohou se velmi využívat, přináší

podniku vyšší výnosy. Postupem času je však zapotřebí více oprav a výnosy začínají mírně klesat.

Příklad na metodu SYD (vlastní zdroj)

Společnost XXX si v roce 20X1 pořídila tiskařský stroj. Jeho pořizovací cena je 600 000 Kč, zbytkovou hodnotu společnost stanovila na 100 000 Kč. Stroj byl zařazen v 6. měsíci roku 20X1 a odepisován od 7. měsíce daného roku. Doba odepisování je stanovena na 6 let (72 měsíců).

Výpočet:

roční odpis = [doba odepisování/suma životnosti](pořizovací cena – zbytková hodnota)*

$$20X1 \quad [6/21*(600\,000 - 100\,000)*6/12] = 71\,429 \text{ Kč}$$

$$20X2 \quad [6/21*6/12*(600\,000 - 100\,000)] + [5/21*6/12*(600\,000 - 100\,000)] = 130\,953 \text{ Kč}$$

$$20X3 \quad [5/21*6/12*(600\,000 - 100\,000)] + [4/21*6/12*(600\,000 - 100\,000)] = 107\,143 \text{ Kč}$$

$$20X4 \quad [4/21*6/12*(600\,000 - 100\,000)] + [3/21*6/12*(600\,000 - 100\,000)] = 83\,334 \text{ Kč}$$

$$20X5 \quad [3/21*6/12*(600\,000 - 100\,000)] + [2/21*6/12*(600\,000 - 100\,000)] = 59\,524 \text{ Kč}$$

$$20X6 \quad [2/21*6/12*(600\,000 - 100\,000)] + [1/21*6/12*(600\,000 - 100\,000)] = 35\,715 \text{ Kč}$$

$$20X7 \quad [1/21*6/12*(600\,000 - 100\,000)] = 11\,902 \text{ Kč}$$

$$\text{zůstatková cena v roce 20X1} = 600\,000 - 71\,429 = 528\,571 \text{ Kč}$$

$$\text{zůstatková cena v roce 20X2} = 528\,571 - 130\,953 = 397\,618 \text{ Kč}$$

$$\text{zůstatková cena v roce 20X3} = 397\,618 - 107\,143 = 290\,475 \text{ Kč}$$

$$\text{zůstatková cena v roce 20X4} = 290\,475 - 83\,334 = 207\,141 \text{ Kč}$$

$$\text{zůstatková cena v roce 20X5} = 207\,141 - 59\,524 = 147\,617 \text{ Kč}$$

$$\text{zůstatková cena v roce 20X6} = 147\,617 - 35\,715 = 111\,902 \text{ Kč}$$

$$\text{zůstatková cena v roce 20X7} = 111\,902 - 11\,902 = 100\,000 \text{ Kč} = \text{zbytková hodnota}$$

- Zpomalený (progresivní) odpis:

Tato metoda výpočtu představuje opak zrychlených (degresivních) odpisů. V dnešní době se jedná spíše o teoretickou možnost odepisování, která se příliš nevyužívá. V prvním roce se odepíše nejmenší částka a v následujících letech se zvyšuje. Podniky využívají této metody, pokud vlastní majetek, který spíše více přináší výnosy na konci své životnosti. Příkladem může být budova, kde podnik plánuje v budoucnu vyrábět výrobky, které právě zapříčiní vyšší výnosy. Dále se metoda dá využívat v případech, kdy podniky nechtějí v počátcích odepisování majetku účtovat do nákladů příliš vysoké částky spojené s účetními odpisy.

4.3.3 Komponentní způsob odepisování

Daný způsob odepisování je upraven v legislativě, a to konkrétně ve vyhlášce pro podnikatele. Tato metoda může být použita jen na omezeném druhu majetku. Jedná se o stavby, byty a nebytové prostory a hmotné movité věci a jejich soubory. [16] Princip spočívá v tom, že se dané aktivum rozdělí na jednotlivé „komponenty“ a ty se odepisují zvlášť. Majetek však ve výkazech vystupuje jako jednotný a celkovou výši odpisu tvoří součet jednotlivých odpisů komponent.

„Komponentou se rozumí část majetku ..., u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku...“ [17] Pokud se jedna z komponent majetku odepíše, měla by se vyměnit za novou. Při výměně se ocenění celého majetku sníží o hodnotu vyřazené komponenty (pokud má například zbytkovou hodnotu), a naopak zvýší o ocenění nově pořízené komponenty.

Při odepisování jednotlivých komponent lze využívat jak metod časových, tak i výkonových. Záleží na typu komponenty. Příkladem komponenty u staveb mohou být výtahy, vzduchotechnika aj.

Příklad (vlastní zdroj)

Společnost XXX si v roce 20X1 pořídila tiskařský stroj. Jeho pořizovací cena je 600 000 Kč. Majetek má dvě komponenty – válec v hodnotě 200 000 Kč a „ostatní části“ v hodnotě 400 000 Kč. Stroj byl zařazen v 6. měsíci roku 20X1 a odepisován od 7. měsíce daného roku. Doba odepisování válce je stanovena na 3 roky (36 měsíců) a doba u ostatních částí je 5 let (60 měsíců). Po odepsání válce dojde k jeho výměně za stejnou částku, ale s rozdílnou dobou odepisování, a to 4 roky (48 měsíců). Zbytkovou hodnotu ostatních částí stroje společnost stanovila na 100 000 Kč.

Výpočet:

roční odpis = suma odpisů jednotlivých komponent

20X1 válec $200\,000/36*6 = 33\,334\text{ Kč}$
ostatní $(400\,000 - 100\,000)/60*6 = 30\,000\text{ Kč}$
výsledný odpis = $33\,334 + 30\,000 = \mathbf{63\,334\text{ Kč}}$

20X2 válec $200\,000/36*12 = 66\,667\text{ Kč}$
ostatní $(400\,000 - 100\,000)/60*12 = 60\,000\text{ Kč}$
výsledný odpis = $66\,667 + 60\,000 = \mathbf{126\,667\text{ Kč}}$

20X3 stejné jako v roce 20X2 = **126 667 Kč**

20X4 starý válec $200\,000/36*6 = 33\,334\text{ Kč}$
nový válec $200\,000/48*6 = 25\,000\text{ Kč}$
ostatní $(400\,000 - 100\,000)/60*12 = 60\,000\text{ Kč}$
výsledný odpis = $33\,334 + 25\,000 + 60\,000 = \mathbf{118\,334\text{ Kč}}$

20X5 válec $200\,000/48*12 = 50\,000\text{ Kč}$
ostatní $(400\,000 - 100\,000)/60*12 = 60\,000\text{ Kč}$
výsledný odpis = $50\,000 + 60\,000 = \mathbf{110\,000\text{ Kč}}$

zůstatková cena v roce 20X1 = $600\,000 - 63\,334 = 536\,666\text{ Kč}$

zůstatková cena v roce 20X2 = $536\,666 - 126\,667 = 409\,999\text{ Kč}$

zůstatková cena v roce 20X3 = $409\,999 - 126\,667 = 283\,332\text{ Kč}$

zůstatková cena v roce 20X4 = $(283\,332 + 200\,000) - 118\,334 = 364\,998\text{ Kč}$

(200 000 Kč = zařazení nové komponenty)

zůstatková cena v roce 20X5 = $364\,998 - 110\,000 = 254\,998\text{ Kč}$ (v této částce je skryta zbytková hodnota)

4.3.4 Účetní odepisování zvířat

Odlišný způsob odepisování je u stád a tažných zvířat. Odpis vyjadřuje podíl pořizovací ceny snížené o tržbu při brakaci a počtu let chovu. Brakací se rozumí vyřazování či třídění zvířat. Tažná zvířata a dostihoví koně se odepisují individuálně, ostatní zvířata je možné odepisovat dohromady – skupinově. [18]

4.4 Porovnání metod účetního odepisování

Při rozhodování o volbě metody výpočtu odpisu by se jako první měla brát v úvahu metoda výkonová. Pokud není účetní jednotka schopna stanovit např. kapacitu stroje, majetek se odepisuje časově. Poté záleží na rozhodnutí podniku, zda to budou odpisy lineární, degresivní či progresivní.

Příkladem pro srovnání mohou být metody degresivní a progresivní. Při zrychleném odepisování se v 1. roce dostává do nákladů částka vyšší, než je tomu v následujících letech odepisování. Naopak je to u odepisování zpomaleném neboli progresivním. U této metody je nejprve výsledek hospodaření dané účetní jednotky vyšší, a to z důvodu nižší částky odpisu. Je dobré si uvědomit, že ovlivnění záleží na hodnotě dlouhodobého majetku, který je ve vlastnictví podniku. Pokud se jedná o malé množství majetku s nižší historickou cenou, ovlivnění výsledku hospodaření je minimální a nevýrazné.

Pro porovnání jednotlivých metod slouží tabulka na následující straně. Z tabulky si lze všimnout podobné výše odpisů mezi odepisováním rovnoměrným, komponentním a metodou SYD (degresivní odpis). To je způsobené tím, že dané metody mají podobný charakter výpočtu. Naopak je to u metody výkonové a rovnoměrné. V uvedeném případě je v 1. roce rozdíl dokonce dvojnásobný. Toto ale nemusí vždy nastat. Záleží na stanovení kapacity aktiva u výkonových odpisů.

Parametr	Výkonové odpisy	Rovnoměrné odpisy	Metoda SYD	Komponentní způsob odepisování
Historická cena majetku	600 000 Kč	600 000 Kč	600 000 Kč	600 000 Kč
Zbytková hodnota	100 000 Kč	100 000 Kč	100 000 Kč	100 000 Kč *
Výše ročního odpisu v 1. roce odepisování	100 000 Kč	50 000 Kč	71 429 Kč	63 334 Kč
Výše ročního odpisu v 2. roce odepisování	120 000 Kč	100 000 Kč	130 953 Kč	126 667 Kč
Zůstatková cena majetku v 1. roce odepisování	500 000 Kč	550 000 Kč	528 571 Kč	536 666 Kč
Zůstatková cena majetku v 2. roce odepisování	380 000 Kč	450 000 Kč	397 618 Kč	409 999 Kč

Tabulka č. 3 – porovnání metod pro účetní odepisování, zdroj viz příklady z kapitoly 4.3

**Toto platí jen u jedné komponenty, a to u „ostatních částí“ majetku. (celkové aktivum se skládá z válce a z „ostatních částí“.)*

5. PRAKTICKÁ ČÁST – ODEPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU U KONKRÉTNÍ SPOLEČNOSTI

5.1 O společnosti Petrof, spol. s r.o.

Společnost Petrof, spol. s r.o. je rodinná firma, která se zabývá výrobou klavírů a pianin. Její sídlo se nachází v Hradci Králové. Společnost byla založena v roce 1864 Antonínem Petrofem. Novodobá podoba společnosti pokračuje od roku 1994. Petrof vyváží své klavíry do 65 zemí světa a od svého vzniku vyrobil přes 630 000 ks klavírů. V současné době podnik vede Zuzana Celarová Petrofová, která zastupuje pátou generaci od vzniku společnosti. [19]

5.1.1 Dlouhodobý majetek společnosti

Dlouhodobý hmotný majetek společnosti je velice různorodý. Skládá se především z výrobních budov, pozemku a z movitého majetku. Konkrétně se jedná o CNC stroje (využití při broušení a řezání jednotlivých kusů klavírů/pianin) a zařízení, které charakterizují předmět podnikání. Dále se jedná o dopravní prostředky, inventář (vybavení kanceláří – počítače, kopírovací stroje, nábytek) a drobný dlouhodobý hmotný majetek (majetek v ocenění od 20 000 Kč do 40 000 Kč). Dlouhodobý nehmotný majetek společnosti reprezentují software a průmyslová práva.

Společnost u svého DHM a DNM rozlišuje odpisy účetní a daňové na měsíční bázi. Pro účetní odepisování majetku využívá pro stanovení odpisu pouze lineární způsob. Důvodem je zjednodušení a nenáročnost z administrativního hlediska. Pro výkonový odpis společnost nesleduje potřebné výkony/kapacitu. Výjimku tvoří pouze dopravní prostředky, kde v knize jízd zaznamenává ujeté kilometry s daným automobilem. Komponentní způsob odepisování společnost také nevyužívá. Jednotlivé druhy majetku, které jsou součástí např. výrobních hal, odepisuje společnost v rámci dané haly/stavby. Dlouhodobý nehmotný majetek odepisuje společnost lineárními měsíčními odpisy. [20]

Podle zákona o daních z příjmů § 30, odst. 5: „U matric, zápustek, forem, modelů a šablon.... se roční odpisy stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby použitelnosti nebo stanoveného počtu vyrobených odlitků nebo výlisků“. Výpočet daňového odpisu pro tento druh

DHM je tedy shodný s vyjádřením lineárního, popř. výkonového účetního odpisu. Ve společnosti Petrof, spol. s r.o. se dá nalézt tento typ majetku. Konkrétně se jedná o modelní zařízení AP 225, které je využíváno při slévání. Společnost přebírá u daného zařízení účetní odpisy od daňových. [21]

Následující tabulka shrnuje údaje o dlouhodobém majetku společnosti k 31.12.2017 v členění dle jednotlivých druhů DHM a DNM. Uvedené hodnoty jsou v tisících.

Dlouhodobý majetek	Pořizovací cena	Oprávky	Zůstatková cena
021000 – stavby	244 997	-107 692	137 305
022000 – movitý Majetek	241 599	-213 939	27 660
022100 – dopravní Prostředky	14 525	-12 065	2 460
022200 – inventář	9 163	-5 579	3 584
022800 – drobný DHM	19 034	-19 034	0
028100 – drobný DHM na skladě	4 113	-4 112	1
031000 – pozemky	25 594	X	25 594
013000 – software	11 189	-9 848	1 341
014100 – průmyslová práva	2 251	-2 186	65
SUMA dl. hmotného Majetku	559 089	-362 241	196 668
SUMA dl. nehmotného majetku	13 440	-12 034	1 406

Tabulka č. 4 – údaje o majetku společnosti k 31.12.2017, zdroj viz rozvaha společnosti za rok 2017

5.1.2 Interní směrnice č. 120101

Daná interní směrnice pojednává o účetních zásadách, metodách a oceňování ve společnosti Petrof, spol. s r.o. Její 11. část se zabývá dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem společnosti. V této části jsou zmiňována obecná ustanovení týkající se dlouhodobého majetku či způsob sestavení odpisového plánu.

Hlavními zásadami jsou např:

- Hranice pro ocenění DHM je 40 000 Kč a pro DNM 60 000 Kč s dobou upotřebitelnosti nad 1 rok.

- DHM a DNM vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady. Ty zahrnují přímé a nepřímé náklady výroby.

- Společnost využívá pro rozdělení DHM a DNM analytické členění účtů dle typů majetku. Další analytická evidence, která stojí za povšimnutí, se nalezne v účtové skupině 04. Zde společnost člení druhy pořízení aktiv, a to z hlediska velikosti daně, přijaté dotace či zda se jedná o tuzemské nebo zahraniční pořízení. Účtový rozvrh společnosti Petrof, spol. s r.o. týkající se DHM a DNM je uveden v příloze.

- Do pořizovací ceny aktiva se započítává přeprava, clo, skonto a vlastní náklady na zpracování daného majetku.

- Účetní odpisový plán stanovuje účtárna společně se správou majetku s ohledem na využitelnost majetku.

- Počátek účetního i daňového odepisování je od měsíce zařazení majetku do evidence.

- Účetní odpis DHM se stanovuje jako lineární. Doba odepisování je u staveb 50 let, u strojů a zařízení 10 či 20 let, u dopravních prostředků a počítačů 5 let. [22]

Na kartách dlouhodobého majetku jsou k dispozici následující informace: [23]

- název a inventární číslo majetku,
- rok výroby, datum pořízení a zařazení do evidence,
- umístění majetku ve společnosti (středisko),
- zatřídění do účtové skupiny,
- metoda účetních a daňových odpisů,
- pořizovací/vstupní cena majetku,
- zůstatková cena majetku,
- výše měsíčních účetních a daňových odpisů.

5.2 Dosavadní způsob odepisování

V této kapitole jsem využila konkrétní DHM společnosti Petrof, spol. s r.o., se kterým budu dále pracovat. Vybrala jsem zástupce z řad staveb, movitého majetku a také jeden dopravní prostředek. Daný vzorek majetku má hodnotu 34 092 817,6 Kč (v pořizovací ceně).

To představuje cca 10 % z celkového odepisovatelného majetku (při neuvažování drobného DHM). U žádného z uvedených typů majetku nemá společnost vymezenou zbytkovou hodnotu. [24]

• **Výrobní hala:**

Typ majetku: 01 DHM – stavby (021000)

Využití: Pro výrobu klavírů a pianin, která se nachází v přízemí a v prvním patře budovy. Ve vyšších patrech se nachází administrativní zázemí společnosti, jako je ekonomické a účetní oddělení.

Pořizovací cena: 27 564 663 Kč

Zařazení do evidence: 01.09.2010 (od září dochází k odepisování)

Doba odepisování: 50 let

Způsob účetního odepisování: časová metoda – lineární odpis

Výše účetního odpisu v roce 2017: 551 294 Kč

Výše opravěk k 31.12.2017: 4 042 826 Kč

Výše zůstatkové ceny k 31.12.2017: 23 521 837 Kč

• **Vzduchotechnika:**

Typ majetku: 02 DHM – samostatné movité věci a soubory (022000)

Využití: K odsávání škodlivin při výrobě, zajištění optimálních pracovních podmínek.

Pořizovací cena: 2 365 245 Kč

Zařazení do evidence: 01.09.2010 (od září dochází k odepisování)

Doba odepisování: 20 let

Způsob účetního odepisování: časová metoda – lineární odpis

Výše účetního odpisu v roce 2017: *dosud se neodepisovalo*

• **ŠKODA OCTAVIA COMBI Elegance 2,0 TDI:**

Typ majetku: 08 DHM – dopravní prostředky (022100)

Využití: Při schůzkách s klienty, kteří se nachází mimo sídlo společnosti (Hradec Králové).

Pořizovací cena: 475 448 Kč

Zařazení do evidence: 10.1.2013 (od ledna dochází k odepisování)

Doba odepisování: 5 let

Způsob účetního odepisování: časová metoda – lineární odpis

Výše účetního odpisu v roce 2017: 95 090 Kč

Výše opravek k 31.12.2017: 475 448 Kč

Výše zůstatkové ceny k 31.12.2017: 0 Kč

• **CNC - 3 osé PROFORM X3 pro obrábění litiny:**

Typ majetku: 02 DHM – samostatné movité věci a soubory (022000)

Využití: Daný CNC stroj se primárně využívá při řezání, obrábění a broušení nejrůznějších dílů klavírů a pianin.

Pořizovací cena: 3 687 461,60 Kč

Zařazení do evidence: 31.12.2016 (od prosince dochází k odepisování)

Doba odepisování: 20 let

Způsob účetního odepisování: časová metoda – lineární odpis

Výše účetního odpisu v roce 2017: 184 374 Kč

Výše opravek k 31.12.2017: 199 739 Kč

Výše zůstatkové ceny k 31.12.2017: 3 487 722,60 Kč

5.3 Nově navrhovaný způsob odepisování

U dlouhodobého hmotného majetku z kapitoly 5.2 dále uvádím mnou navržený způsob účetního odepisování s výpočtem ročních odpisů a zůstatkových cen. Výpočty jsou od zařazení majetku do evidence po rok 2017. Další roky z důvodu možného technického zhodnocení či předčasného prodeje majetku neuvažuji.

5.3.1 Výrobní hala – komponentní způsob odepisování

Dosud byla tato celá výrobní hala odepisována pomocí lineárního odpisu. Jelikož daná hala obsahuje i majetek, který by se mohl odepisovat zvlášť, můj nový návrh spočívá v uplatnění komponentního způsobu odepisování. Tento způsob lze aplikovat právě na tento typ dlouhodobého majetku. Jednotlivé komponenty jsou zmíněná výrobní hala a movitý majetek. Konkrétně se jedná o vzduchotechniku této výrobní haly.

Metodu odepisování bych u obou komponent ponechala časovou, a to lineární odpis. Důvodem je stálá výše výnosů plynoucích z daného aktiva formou vyráběných klavírů a pianin. Zmíněná stavba se odepisuje 50 let a vzduchotechnika 20 let.

Výpočet:

výrobní hala:

pořizovací cena (PC) = 27 564 663 - 2 365 245 = 25 199 418 Kč

(PC celé výrobní haly snižena o PC vzduchotechniky)

*měsíční odpis = 25 199 418 / (50 * 12) = 42 000 Kč*

komponenta:

pořizovací cena = 2 365 245 Kč

*měsíční odpis = 2 365 245 / (20 * 12) = 9 856 Kč*

roční odpisy = suma ročních odpisů jednotlivých komponent

*2010 = (4 * 42 000) + (4 * 9856) = 207 424 Kč*

*2011 = (12 * 42 000) + (12 * 9856) = 622 272 Kč*

*2012 = (12 * 42 000) + (12 * 9856) = 622 272 Kč*

*2013 = (12 * 42 000) + (12 * 9856) = 622 272 Kč*

*2014 = (12 * 42 000) + (12 * 9856) = 622 272 Kč*

*2015 = (12 * 42 000) + (12 * 9856) = 622 272 Kč*

*2016 = (12 * 42 000) + (12 * 9856) = 622 272 Kč*

*2017 = (12 * 42 000) + (12 * 9856) = 622 272 Kč*

zůstatkové ceny:

2010 = 27 564 663 - 207 424 = 27 357 239 Kč

2011 = 27 357 239 - 622 272 = 26 734 967 Kč

2012 = 26 734 967 - 622 272 = 26 112 695 Kč

2013 = 26 112 695 - 622 272 = 25 490 423 Kč

2014 = 25 490 423 - 622 272 = 24 868 151 Kč

2015 = 24 868 151 - 622 272 = 24 245 879 Kč

2016 = 24 245 879 - 622 272 = 23 623 607 Kč

2017 = 23 623 607 - 622 272 = 23 001 335 Kč

SUMA opravek k 31.12.2017: 4 563 328 Kč

zůstatková cena k 31.12.2017: 23 001 335 Kč

5.3.2 Dopravní prostředek (Škoda Octavia Combi) – výkonová metoda odepisování

I tento druh DHM byl do dnešní doby odepisován pomocí lineárního odpisu. Jelikož je znám každoroční výkon aktiva, ve smyslu počtu ujetých kilometrů, využila jsem výkonovou metodu pro odepisování. Celkový počet ujetých kilometrů s daným vozem je stanoven na 150 000 km. Jednotlivé roční výkony automobilu jsou následující:

- rok 2013 = 27 252 km
- rok 2014 = 30 698 km
- rok 2015 = 28 428 km
- rok 2016 = 32 549 km
- rok 2017 = 28 178 km

Výpočet:

odpis na jednotku výkonu = pořizovací cena/celková kapacita stroje

odpis na 1 km = 475 448/150 000 = 3,17

*roční odpisy = odpis na km * počet km ujetých v daném roce*

*2013 = 3,17 * 27 252 = **86 389 Kč***

*2014 = 3,17 * 30 698 = **97 313 Kč***

*2015 = 3,17 * 28 428 = **90 117 Kč***

*2016 = 3,17 * 32 549 = **103 181 Kč***

*2017 = 3,17 * 28 178 = **89 325 Kč***

zůstatkové ceny:

2013 = 475 448 – 86 389 = 389 059 Kč

2014 = 389 059 – 97 313 = 291 746 Kč

2015 = 291 746 – 90 117 = 201 629 Kč

2016 = 201 629 – 103 181 = 98 448 Kč

2017 = 98 448 – 89 325 = 9 123 Kč

*SUMA oprávek k 31.12.2017: **466 325 Kč***

*zůstatková cena k 31.12.2017: **9 123 Kč***

5.3.3 CNC stroj – zrychlená metoda odepisování

U CNC stroje (3 osé PROFORM X3 pro obrábění litiny) bych využila zrychleného (degresivního) způsobu odepisování, konkrétně metody SYD, namísto dosavadní lineární metody. Důvodem pro tento typ odepisování je fakt, že daný stroj se postupem času více opotřebovává, a tím pádem přináší podniku nepatrně nižší výnosy. Hlavní příčinou je postupné zhoršování kvality stroje při obrábění a řezání jednotlivých kusů výrobků.

Výpočet:

- celková doba odepisování je 20 let

*roční odpis = [doba odepisování/suma životnosti]*pořizovací cena*

*2016 = 20/210*3 687 461,60*1/12 = 29 266 Kč*

*2017 = 20/210*3 687 461,60*11/12 + 19/210*3 687 461,60*1/12 = 349 724 Kč*

zůstatkové ceny:

2016 = 3 687 461,6 – 29 266 = 3 658 195,6 Kč

2017 = 3 658 195,6 – 349 724 = 3 308 471,6 Kč

SUMA oprávek k 31.12.2017: 378 990 Kč

zůstatková cena k 31.12.2017: 3 308 471,60 Kč

5.4 Závěrečné shrnutí

5.4.1 Porovnání původního a nového způsobu odepisování

Tabulka č. 5 shrnuje výši původního odpisu vybraného majetku za rok 2017 a novou výši odpisu, která vychází z nového způsobu odepisování. Tabulky č. 6 a 7 dále uvádějí oprávky a zůstatkové ceny jednotlivých majetků při původní a mé navržené metodě odepisování.

Dlouhodobý majetek (k 31.12.2017)	Nová metoda odepisování	Původní výše odpisu	Nová výše odpisu
výrobní hala	komponentní	551 294 Kč	622 272 Kč
dopravní prostředek	výkonová	95 090 Kč	89 325 Kč
CNC stroj	zrychlená (SYD)	184 374 Kč	349 724 Kč

Tabulka č. 5 – porovnání výše odpisů, vlastní zdroj (kapitoly 5.2 a 5.3)

Dlouhodobý majetek (k 31.12.2017)	Oprávky při původním odepisování	Oprávky při nově navržené metodě
výrobní hala	4 042 826 Kč	4 563 328 Kč
dopravní prostředek	475 448 Kč	466 325 Kč
CNC stroj	199 739 Kč	378 990 Kč

Tabulka č. 6 – porovnání výše opravek, vlastní zdroj (kapitoly 5.2 a 5.3)

Dlouhodobý majetek (k 31.12.2017)	Zůstatková cena při původním odepisování	Zůstatková cena při nově navržené metodě
výrobní hala	23 521 837 Kč	23 001 335 Kč
dopravní prostředek	0 Kč	9 123 Kč
CNC stroj	3 487 722,60 Kč	3 308 471,60 Kč

Tabulka č. 7 – porovnání výše zůstatkové ceny, vlastní zdroj (kapitoly 5.2 a 5.3)

U výrobní haly došlo pouze k navýšení ročního odpisu o komponentu v podobě vzducho-techniky. Změna u opravek a zůstatkové ceny je o cca 520 000 Kč – také způsobeno vyčleněním komponenty.

Z uvedených tabulek je dále patrné, že u dopravního prostředku lze zaznamenat pouze mírnou změnu ve výši ročního odpisu. Tento jev však nemusí nastávat v každém roce odepisování. Záleží na počtu ujetých kilometrů s daným automobilem. Výrazná změna ovšem nastala v době odepisování. Při lineárním způsobu odepisování se daný majetek zcela odepsal již v roce 2017 (při době odepisování 5 let). Avšak při výkonovém způsobu odepisování je část odpisu

přesunuta i do roku 2018 a ovlivní tedy výsledek hospodaření příslušného roku. Jak je také zřejmé z grafu č. 1 (viz kapitola 5.4.2), výkonový a lineární způsob odepisování nejsou na sobě nijak závislé. Pomocí výkonového způsobu bych odepisovala všechny dopravní prostředky v podniku. Pro tento typ dlouhodobého majetku se jedná o nejpřesnější způsob zaznamenávání účetního odepisování.

Naopak velký propad mezi dřívějším a navrhovaným způsobem odepisování lze zaznamenat u CNC stroje. Tento rozdíl se však v průběhu doby životnosti a odepisování aktiva bude snižovat. V roce 2018 (v případě neuvažování TZ) je zrychlený odpis o cca 18 000 Kč nižší než v roce 2017.

Ostatnímu majetku, v podobě inventáře a drobného DHM, bych ponechala lineární metodu odepisování. Podle mého názoru se jedná o nejlepší způsob stanovení ročního účetního odpisu pro tento majetek. Výjimku by však mohly tvořit kopírovací stroje, u kterých by se dal využít výkonových odpisů. Účetní jednotka by ovšem musela začít evidovat počty denních/měsíčních výtisků.

V dopadu na výsledek hospodaření společnosti v roce 2017, který je ve výši 12 596 tis. Kč, je v nákladech na odepisování v případě nově navržených metod o 230 563 Kč více.

Pro další hodnocení nově navržených metod jsem využila účetní i daňové odpisy, a to při přeměně výsledku hospodaření na daňový základ. Pro toto srovnání jsem použila také rok 2017. Jak je patrné z níže uvedené tabulky, dopad je pokaždé záporný, tzn. daný rozdíl snižuje při přeměně výsledek hospodaření.

Dlouhodobý majetek (k 31.12.2017)	Daňový odpis (rovnoměrný)	Účetní odpis (nová metoda)	Dopad na základ daně (2017)
výrobní hala, vč. vzduchotechniky	937 199 Kč (5. odpisová sk.)	622 272 Kč	-314 927 Kč
dopravní prostředek	105 788 Kč (2. odpisová sk.)	89 325 Kč	-16 463 Kč
CNC stroj	820 460 Kč (2. odpisová sk.)	349 724 Kč	-470 736 Kč

Tabulka č. 8 – porovnání účetních a daňových odpisů, zdroj viz účetní závěrka společnosti za rok 2017

Za klíčové však považuji to, že jsem využila pouze omezený rozsah dlouhodobého majetku účetní jednotky. Při analýze veškerého DHM by byl dopad, ať už do nákladů či při stanovení základu daně, zajisté v jiné výši. V hypotetickém uvažování při aplikaci jednotlivých metod na dané druhy majetku by výsledek na celkový DHM mohl být následující:

- stavby (nemovitý majetek) – komponentní způsob → navýšení o 12,9 %
- dopravní prostředky – výkonový odpis → pokles o 6,1 %
- stroje (movitý majetek) – zrychlený (popř. lineární) odpis → navýšení o 89,7 %

Pozn.: Jedná se o procentní nárůst či pokles nové výše odpisu oproti té původní – tu považuji za základní (100 %).

Dlouhodobý majetek (k 31.12.2017)	SUMA odpisů s původní metodou	SUMA odpisů s novou metodou	Rozdíl v nákladech
stavby	4 048 000 Kč	$4\,048\,000 \cdot 1,129$ = 4 570 192 Kč	+522 192 Kč
dopravní prostředky	432 000 Kč	$432\,000 \cdot 0,939$ = 405 648 Kč	-26 352 Kč
stroje	2 618 000 Kč	$2\,618\,000 \cdot 1,897$ = 4 966 346 Kč	+2 348 346 Kč
inventář	1 073 000 Kč	1 073 000 Kč *	0 Kč
drobný DHM	1 000 Kč	1 000 Kč *	0 Kč
SUMA	7 098 000 Kč	9 942 186 Kč	+2 844 186 Kč

Tabulka č. 9 – analýza účetního odepisování DHM, zdroj viz účetní závěrka společnosti za rok 2017

**U inventáře a drobného DHM jsem ponechala lineární odpis, proto je výše odpisů stejná.*

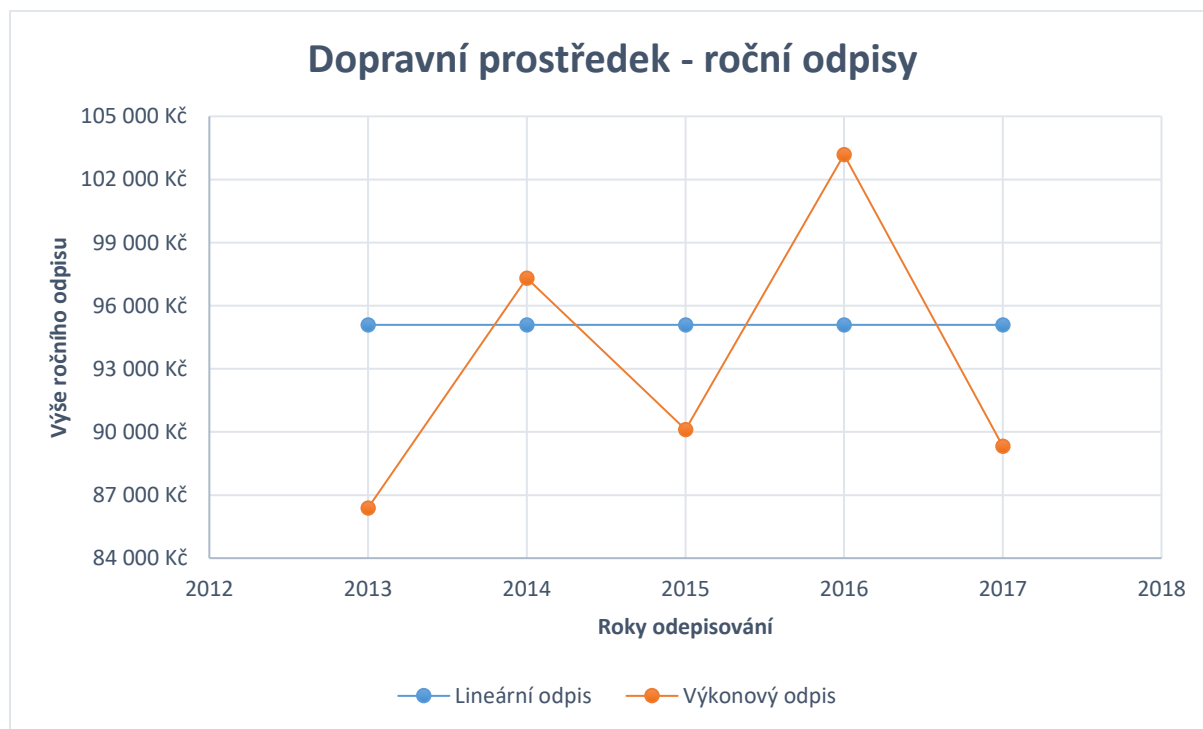
Jak je zřejmé z výše uvedené tabulky, při nově navrženém způsobu odepisování se dostává do nákladů za rok 2017 prostřednictvím odpisů o cca 2 800 000 Kč více. Důležité je si uvědomit, že dané navýšení je pouze domnělé a vypočtené procentním nárůstem či poklesem

oproti původní výši ročního odpisu. Ovlivňujícím faktorem může být např. u výkonové metody konkrétní roční kapacita daného aktiva. V tomto případě se jedná o dopravní prostředek a počty ujetých kilometrů. Další ovlivňující okolnost se dá nalézt u movitého majetku (stroje) při zrychlené metodě SYD. Při daném odepisování se jednotlivé roční odpisy snižují. Proto tudíž nelze stanovit jasné ovlivnění nákladů z odepisování u movitého majetku.

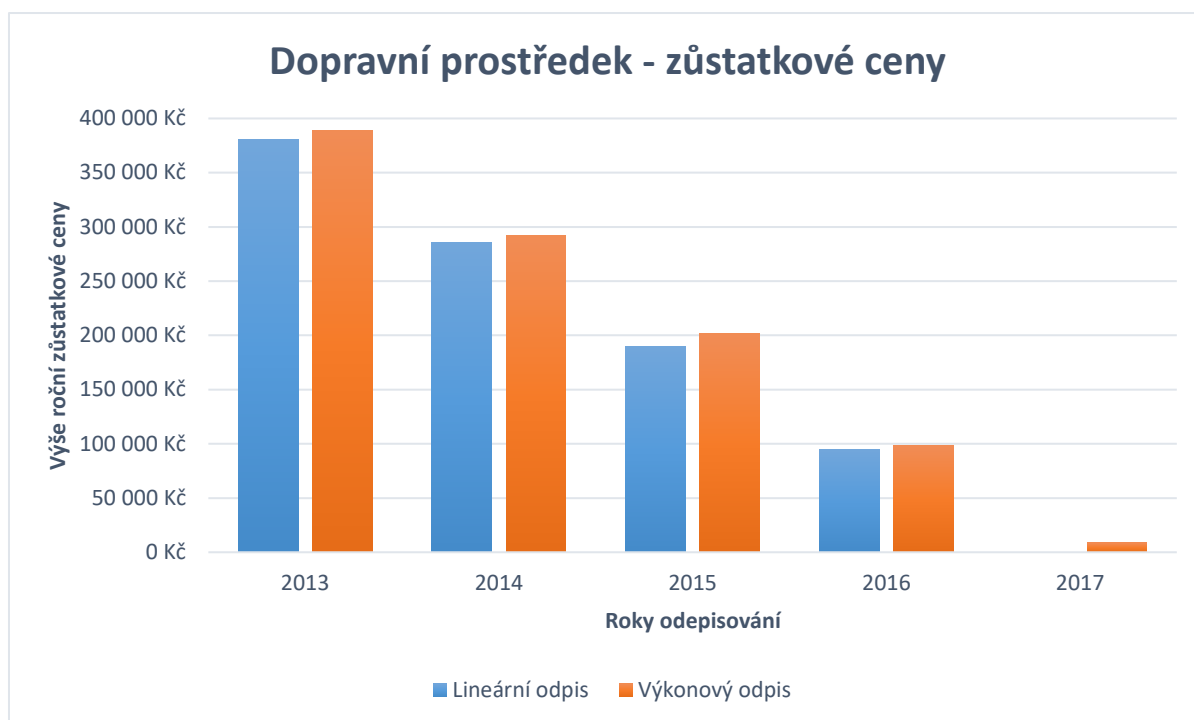
Mým závěrečným doporučením pro společnost Petrof, spol. s r.o., je využívat nově navrhované způsoby účetního odepisování. Argumentem pro to je lepší vyjádření nákladů (v podobě odpisů) v přiřazování k výnosům, které plynou z jednotlivých aktiv podniku.

5.4.2 Grafické znázornění

Následující grafy zobrazují rozdíly okomentované v předešlé subkapitole. Srovnání způsobů odepisování je u dopravního prostředku, kde se jedná o lineární a výkonový způsob odepisování a u CNC stroje. První graf představuje rozdíly v ročních odpisech u dopravního prostředku. V pořadí druhý graf ukazuje změny v jednotlivých zůstatkových cenách také u dopravního prostředku. A poslední graf zobrazuje rozdíly v zůstatkových cenách u CNC stroje v návaznosti na změně metody odepisování z lineární na zrychlenou.

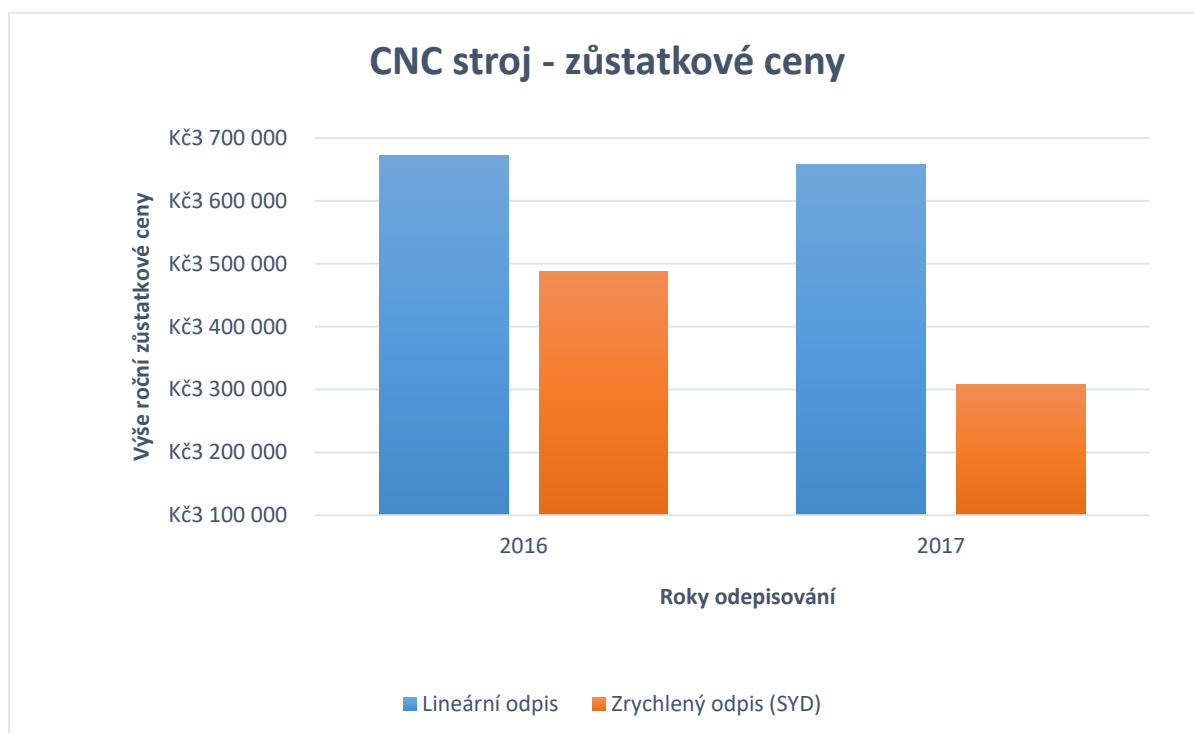


Graf č. 1 – roční odpisy u dopravního prostředku, vlastní zdroj (kapitoly 5.2 a 5.3)



Graf č. 2 – zůstatkové ceny u dopravního prostředku, vlastní zdroj (kapitoly 5.2 a 5.3)

Pozn.: V roce 2017 je zůstatková cena u lineárního způsobu odepisování nulová, dopravní prostředek je tedy zcela odepsán.



Graf č. 3 – zůstatkové ceny u CNC stroje, vlastní zdroj (kapitoly 5.2 a 5.3)

6. ZÁVĚR

Za cíle mé bakalářské práce jsem si kladla teoreticky vymezit účetní odepisování společně s metodami stanovení účetních odpisů. Hlavním bodem aplikační části práce bylo seznámit se s majetkem v konkrétní společnosti, zhodnotit jeho hodnotu, využití a dosavadní způsoby účetního odepisování. Následně navrhnout případná jiná řešení v oblasti odepisování, a to pomocí nově zvolených metod. Poté již porovnat dosavadní a nově navrhovaný způsob a učinit k tomu příslušné zhodnocení a závěry.

Minimální rozlišení odpisů dlouhodobého majetku by mělo být na účetní a daňové. Účetní odepisování lze poté upřesnit skrze rozdílné metody stanovení odpisu dle druhů majetku. Důležitou poznámkou však je, že toto rozlišení není povinné dle zákona. A právě proto ho většina vlastníků dlouhodobého majetku nevyužívá.

V teoretické části jsem se snažila dosáhnout daného cíle vymezením podstaty a významu účetních odpisů. Následně pomocí vysvětlení pojmů, které s tímto tématem souvisí a definováním současné legislativy. Ta zahrnuje aktuální právní předpisy v oblasti účetního odepisování a základní definování daňových odpisů.

Za podstatný bod práce považuji vymezení základních metod účetního odepisování majetku, kterými jsou výkonová metoda, časová metoda (lineární, degresivní a progresivní odpis) a komponentní způsob odepisování. U každého způsobu jsem uvedla matematický postup výpočtu účetního odpisu aktiva. Závěrem této kapitoly je srovnání všech výše zmíněných způsobů odepisování (viz tabulka č. 3).

Účelem praktické části bylo aplikovat metody odepisování, zmíněné v teoretické části práce, na majetek konkrétního českého podniku. Vybrala jsem společnost Petrof, spol. s r.o., která se zabývá výrobou klavírů a pianin. Pracovala jsem převážně s kartami dlouhodobého hmotného majetku a s účetní závěrkou společnosti za rok 2017. Z přílohy k účetní závěrce jsem zjistila, že dlouhodobý majetek společnosti je rozsáhlý a různorodý. Zahrnuje nemovitý i movitý majetek, který představují především výrobní haly, stroje využívané při výrobě klavírů či pianin, dopravní prostředky a inventář neboli vybavení kanceláří. Společnost však využívá pouze lineární způsob účetního odepisování, a proto jsem na vybraný majetek mohla uplatnit odlišné metody stanovení odpisu. Pro navržnutí jiné metody odepisování jsem vybrala zástupce z řad jejich dlouhodobého hmotného majetku. Konkrétní majetek jsem volila dle jejich analytické evidence spojené s dlouhodobými aktivy. Pro přepočítání odpisů jsem využila výrobní halu, která reprezentuje nemovitý majetek. Dále dopravní prostředek a CNC stroj. Ten představuje hmotný movitý majetek společnosti. Objem vybraného majetku na celkovém DHM je ve

výši 10 %. Ostatní majetek jsem neuvažovala, a to z důvodu stejného postupu při stanovení ročních odpisů. U inventáře a drobného DHM jsem ponechala lineární odpis.

Výsledkem této části práce je porovnání dosavadního způsobu odepisování a mnou nově navrženého. Konkrétní metoda závisí na druhu majetku a jeho využití ve společnosti. U staveb bych doporučila využívat lineární metodu či, pokud je to možné, komponentní způsob odepisování. Primárním důvodem je rovnoměrné plynutí výnosů z daných aktiv. U dopravních prostředků podle mého názoru představuje nejlepší způsob odepisování výkonová metoda. Ta přesně kopíruje využívání daného automobilu. A v neposlední řadě hmotný movitý majetek (stroje a zařízení). U tohoto typu majetku by si společnost měla zamyslet, zda je daný majetek lepší odepisovat lineárním či zrychleným způsobem. Zvolení metody závisí na míře využívání a opotřebování majetku ve společnosti.

Rovněž jsem se pokusila dané závěry aplikovat na celkový DHM společnosti. Vyšlo mi vyšší ovlivnění nákladů z odepisování za rok 2017, a to o cca 2 800 000 Kč. Je však důležité podotknout skutečnost, že zde existuje mnoho omezujících faktorů, a tudíž nelze brát tento výsledek za směrodatný pro následující roky odepisování. Pro lepší znázornění jsem v závěru práce uvedla grafické zobrazení výše ročních odpisů a jednotlivých zůstatkových cen u dopravního prostředku a CNC stroje.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] RANDÁKOVÁ, Monika. Finanční účetnictví v České republice po 1.1.2016: (podnikatelské subjekty). Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, nakladatelství Oeconomica, 2018, 269 s. Vysokoškolská skripta. ISBN 978-80-245-2289-0, 21. strana – literatura k 1FU202
- [2] PELÁK, Jiří. Účetnictví v příkladech: repetitorium k základům účetnictví. Vyd. 2., přeprac. V Praze: Oeconomica, 2009, 200 s. ISBN 978-80-245-1507-6, 124. strana
- [3] JANHUBA, Miloslav. Teorie účetnictví: (výběr z problematiky). Praha: Oeconomica, 2010, 175 s. Vysokoškolská učebnice. ISBN 978-80-245-1662-2.
- [4] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 28, odst. 1
- [5] RANDÁKOVÁ, Monika. Finanční účetnictví v České republice po 1.1.2016: (podnikatelské subjekty). Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, nakladatelství Oeconomica, 2018, 269 s. Vysokoškolská skripta. ISBN 978-80-245-2289-0, 22. strana – literatura k 1FU202
- [6] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 26, odst. 5
- [7] PAZOUREK, Josef. *Ottův obchodní slovník: Díl II, část I*. Praha, 1912, 764 - 766.
- [8] KUBEŠA, Jaroslav. Odpisy. Praha: Podpůrný fond obchodní akademie, 1935, 31 s.
- [9] JANHUBA, Miloslav a Jaroslava JANHUBOVÁ. Charakteristiky soustav účtů používaných v Československu ve druhé polovině 20. století. *Český finanční a účetní časopis* [online]. **2018**(4) [cit. 2019-02-07].
- [10] Autorský kolektiv. *Ekonomická encyklopedie: (A-O)*. Praha: Svoboda, 1984.
- [11] BÁČA, Jaromír a František TŘETINA. Účetnictví v průmyslovém podniku. Praha: Státní nakladatelství technické literatury, 1981, 261 s.
- [12] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-743-0.
- [13] SEDLÁČEK, Jaroslav. Daňové a účetní odpisy. Brno: Computer Press, 2004, 139 s. Daně a účetnictví. ISBN 80-251-0171-1.
- [14] PELÁK, Jiří. Účetnictví v příkladech: repetitorium k základům účetnictví. Vyd. 2., přeprac. V Praze: Oeconomica, 2009, 200 s. ISBN 978-80-245-1507-6, 113. až 122. strana
- [15] KOVANICOVÁ, Dana. Nová abeceda účetních znalostí pro každého. 4. aktual. vyd. Praha: Polygon, 1996, 301 s., [36] s. příl. ISBN 80-85967-11-1.
- [16] Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 56a, odst. 1
- [17] Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 56a, odst. 2
- [18] České účetní standardy pro podnikatele – 013 (4.8.)

- [19] *S láskou k hudbě a řemeslu* [online]. [cit. 2019-04-09]. Dostupné z: <https://www.petrof.cz/o-petrofu>
- [20] *Účetní závěrka společnosti Petrof, spol. s r.o. z roku 2017* [online]. [cit. 2019-04-13]. Dostupné z: <https://or.justice.cz>
- [21] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 30, odst.5
- [22] Interní směrnice č. 120101 společnosti Petrof, spol. s r.o.
- [23] Inventární karty majetku společnosti Petrof, spol. s r.o.
- [24] *Účetní závěrka společnosti Petrof, spol. s r.o. z roku 2017* [online]. [cit. 2019-04-13]. Dostupné z: <https://or.justice.cz>

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1 – rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy, vlastní zdroj.....	15
Tabulka č. 2 – účetní operace spojené s DHM, vlastní zdroj.....	20
Tabulka č. 3 – porovnání metod pro účetní odepisování, zdroj viz příklady z kapitoly 4.3....	28
Tabulka č. 4 – údaje o majetku společnosti k 31.12.2017, zdroj viz rozvaha společnosti za rok 2017.....	30
Tabulka č. 5 – porovnání výše odpisů, vlastní zdroj (kapitoly 5.2 a 5.3)	37
Tabulka č. 6 – porovnání výše opravek, vlastní zdroj (kapitoly 5.2 a 5.3)	37
Tabulka č. 7 – porovnání výše zůstatkové ceny, vlastní zdroj (kapitoly 5.2 a 5.3)	37
Tabulka č. 8 – porovnání účetních a daňových odpisů, zdroj viz účetní závěrka společnosti za rok 2017.....	38
Tabulka č. 9 – analýza účetního odepisování DHM, zdroj viz účetní závěrka společnosti za rok 2017.....	39

SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1 – roční odpisy u dopravního prostředku, vlastní zdroj (kapitoly 5.2 a 5.3)	40
Graf č. 2 – zůstatkové ceny u dopravního prostředku, vlastní zdroj (kapitoly 5.2 a 5.3)	41
Graf č. 3 – zůstatkové ceny u CNC stroje, vlastní zdroj (kapitoly 5.2 a 5.3)	41

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 – účtový rozvrh společnosti Petrof, spol. s r.o. – vybraná část o DHM a DNM	
--	--

Účtový rozvrh

Firma: PETROF, spol. s r.o.

Skupina: 01

013000 Software

014000 Ochranné známky

014100 Průmyslová práva

Skupina: 02

021000 Stavby

022000 Movitý majetek

022100 Dopravní prostředky

022200 Inventář

022800 Drobný dlouhodobý hmot. majetek

022810 DDHM - 100% odpis

028000 DDHM - 100% odpis

028100 DDHM na skladě

Skupina: 03

031000 Pozemky

Skupina: 04

041000 Pořízení tuz. DNM- bez daně

041005 Pořízení tuz. DNM - daň sn. sazba

041023 Pořízení tuz. DNM - daň zákl. sazba

041100 Pořízení DNM z dovoz .- bez daně

041101 Poř. DNM z dov .uc .kurs - celní

041105 Pořízení DNM z dov.- daň sn. sazba

041106 Poř. DNM SS-slevy na clu EUR

041123 Pořízení DNM z dov.- daň zákl. sazba

041124 Poř. DNM ZS - slevy na clu EUR

041200 Poř. DNM - PS, zařazení do DNM

042000 Pořízení tuz. DHM - bez daně

042001 Pořízení DHM - aktivace

042005 Pořízení tuz. DHM - daň sn. sazba

042023 Pořízení tuz. DHM - daň zákl. sazba

042030 Pořízení tuz. DDHM bez daně

042035 Pořízení tuz. DDHM daň sn. sazba
042053 Pořízení tuz. DDHM daň zákl. sazba
042100 Pořízení DHM z dov. - bez daně
042101 Poř. DHM z dov. účet. kurs - celní
042105 Pořízení DHM z dov. - daň sn. sazba
042106 Poř. DHM SS - slevy na clu EUR
042123 Pořízení DHM z dov. - daň zákl. sazba
042124 Poř. DHM ZS -slevy na clu EUR
042135 Pořízení DDHM z dov. daň sn. sazba
042136 Poř. DDHM SS - slevy na clu EUR
042151 Poř. DDHM z dov. uc. k.- celní
042153 Pořízení DDHM z dov. daň zákl. sazba
042154 Poř. DDHM ZS - slevy na clu EUR
042200 Poř. DHM - PS, zařazení do DHM, prodej
042230 Pořízení DDHM -převz.na sklad
042600 Dodávky DHM z EU-DPH není daň. dokl.
042800 DDHM na skladě
042900 Poř. DHM z dov. - mimo daň. hl.

Skupina: 05

052000 Poskytnuté zálohy na DHM tuz.
052010 Nevypořádané zálohy na DHM
052100 Poskyt. zálohy na DHM zahr.
053000 Poskyt. zálohy na dl. fin. maj.

Skupina: 06

061000 Podíl v PETROF Musical Instruments, s.r.o.
061001 Podíl v PETROF Mus. Instr. zúčt. reál. ocenění
061010 Podíl v PETROF Pianosalon, s.r.o.
061011 Podíl v PETROF Pianosalon, zúčt. reál. ocenění
061020 Podíl v PETROF Consulting, s.r.o.
061100 Akcie PIANA Tyniste, a.s. od r.2005
061101 Akcie PIANA Tyniste, zúčt. Reálného ocenění
061600 Podíl v PETROF USA. LLC
061601 Podíl v Petrof USA
061602 Podíl v Petrof USA, zúčt. reálného ocenění

061610 PETROF USA.LLC – zřizovací náklady

061611 Podíl v PETROF USA LLC zúčt. reálného ocenění

061612 PETROF USA.LLC-odpis zřiz. nákladů

061613 PETROF USA LLC odpis reál. ocenění

061620 PETROF FAR EAST Limited – zřizovací náklady

061622 PETROF FAR EAST Limited-reálné ocenění

062000 Akcie PIANA Tyniste, a.s.do r.2004

063000 Akcie Slévárna a strojírna Pilnikov

063001 Akcie Slévárna Pilnikov zúčt. reálného ocenění

Skupina: 07

073000 Oprávky k softwaru

074000 Oprávky k ochranným známkám

074100 Oprávky k průmyslovým právům

Skupina: 08

081000 Oprávky ke stavbám

082000 Oprávky k movitému majetku

082100 Oprávky k dopravním prostředkům

082200 Oprávky k inventáři

082800 Oprávky k DDHM

082810 Oprávky k DDHM - 100%

088000 Oprávky k DDHM - 100%

Skupina: 09

092210 Opravná položka ke stavbám

092220 Opravná položka k movitému majetku

092310 Opravná položka k pozemkům

096000 Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku