

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2020

Daria Khudenkikh

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Problematika odpisů dle českých účetních
standardů, IFRS a české daňové legislativy**

Autor bakalářské práce:	Daria Khudenkikh
Vedoucí bakalářské práce:	Marina Purina
Rok obhajoby:	2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Problematika odpisů dle českých účetních standardů, IFRS a české daňové legislativy“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v příloženém seznamu.

V Praze dne

.....

Daria Khudenkikh

Poděkování

Ráda bych poděkovala Marině Piruné za odbornou pomoc, cenné rady a připomínky během psaní dané bakalářské práce. Dále bych chtěla podekovat mé rodině a přátelům za podporu během celého bakalářského studia.

Abstrakt

Daná bakalářská práce se zabývá problematikou odpisů podle českých účetních standardů, IFRS a české daňové legislativy. Teoretická část je založena na prostudování a následné analýze odborných zdrojů. První tři kapitoly mají za cíl popsat a porovnat různé metody odepisování z pohledu odlišných finančních oblastí, ve kterých jde uplatnit odepisování dlouhodobého majetku. Praktická část je pak zaměřena na aplikaci získaných teoretických poznatků v modelovém podniku. V závěru jsou shrnuty výsledky práce, je okomentována a zhodnocena míra dosažení stanoveného cíle.

Klíčová slova

Odpisy, dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, České účetní standardy, IFRS, česká daňová legislativa

Abstract

The bachelor thesis deals with the issue of depreciation according to Czech accounting standards, IFRS and Czech tax legislation. The theoretical part is based on studying and subsequent analysis of professional sources. The first three chapters aim to describe and compare different depreciation methods from the point of view of different financial areas in which depreciation of fixed assets can be applied. The practical part is focused on the application of acquired theoretical knowledge in a model company. In the end, the results of the work are summarized, the degree of achievement of the set goal is commented and evaluated.

Keywords

Depreciation, tangible fixed assets, intangible fixed assets, Czech accounting standards, IFRS, Czech tax legislation

Obsah

Úvod	7
1 Odpisy dlouhodobého majetku podle ČÚS	8
1.1 Vymezení dlouhodobého majetku.....	8
1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	8
1.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek	9
1.1.3 Dlouhodobý finanční majetek.....	11
1.2 Obecná pravidla odepisování podle ČÚS.....	13
1.3 Metody odepisování dlouhodobého majetku podle ČÚS.....	14
1.3.1 Výkonové odpisy	15
1.3.2 Časové odpisy	17
2 Odpisy dlouhodobého majetku podle IFRS	25
2.1 Struktura Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.....	25
2.2 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv	26
2.3 Dlouhodobý hmotný majetek: Ocenění v průběhu vlastnění majetku a odepisování.....	28
2.4 Dlouhodobý nehmotný majetek: Ocenění v průběhu vlastnění majetku a amortizace	31
3 Odpisy dlouhodobého majetku podle daňové legislativy ČR	33
3.1 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku.....	33
3.1.1 Rovnoměrné odpisy	36
3.1.2 Zrychlené odpisy.....	40
3.2 Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku.....	43
4 Komparace různých metod a legislativních možností odpisování na příkladu konkrétního podniku	46

4.1 Představení modelového podniku	46
4.2 Rozbor hmotného a nehmotného majetku podniku a dosavadních metod odepisování.....	46
4.3 Doporučení	49
Závěr.....	62
Seznam použité literatury a pramenů	64
Seznam zkratk.....	66
Seznam tabulek.....	68
Seznam grafů.....	70
Seznam schémat	71
Seznam příkladů	72

Úvod

V současném světě se pojem „podnikání“ týká téměř každého občana České republiky. Jednou z nedílných součástí moderního podnikání je dlouhodobý majetek. Dlouhodobý majetek tvoří velice významné položky v účetnictví, proto je potřeba věnovat této oblasti zvýšenou pozornost. Účetním jednotkám jsou uloženy povinnosti pečlivě evidovat dlouhodobý majetek a průběžně zachycovat nastalé změny, které se daných položek týkají. Jedním z příkladů takových změn jsou odpisy.

Odpisy dlouhodobého majetku představují průběžné změny hodnoty majetku a patří skoro ke každé položce, kterou podnikatelský subjekt pořídil za účelem dlouhodobého užívání. Různé české právní úpravy uznávají poměrně mnoho metod odepisování a tak české účetní jednotky mají docela rozmanitý výběr v uplatnění způsobů snížení hodnoty vlastněného majetku.

V průběhu bakalářského studia byla jsem seznámena jak s českými účetními odpisy, tak s odpisy dle IFRS a s odpisy podle daňové legislativy ČR. Projevila jsem zájem o tuto problematiku a rozhodla jsem se všechny zmíněné odpisy porovnat. Z toho důvodu byla vybraná téma dané bakalářské práce. Chtěla jsem, aby v rámci jednoho díla bylo vidět jak se všechny tyto odpisy od sebe liší. Jestli existuje nějaká metoda odepisování, která má výhodu a víc odpovídá tomu pravému významu odepisování oproti ostatním.

Tato bakalářská práce se zabývá porovnáním odpisů podle českých účetních standardů, IFRS a české daňové legislativy. Cílem práce je pokusit se najít nejvhodnější metodu odepisování dlouhodobého majetku, která respektuje zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví a vede k nejmenšímu zkreslení zobrazení skutečnosti.

Práce je rozdělena do několika kapitol. V první kapitole je popsán pohled na odpisy ze strany českého účetnictví. Druhá kapitola se týká odpisů podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Třetí kapitola je zaměřena na odpisy podle daňového zákoníku České republiky. Poslední kapitola je praktická a zabývá se analýzou odpisů na základě získaných teoretických poznatků v modelovém podniku.

1 Odpisy dlouhodobého majetku podle ČÚS

První kapitola této práce se zaměřuje na odepisování dlouhodobého majetku z pohledu českých účetních standardů. V první části je popsáno rozdělení a vymezení dlouhodobého majetku na hmotný, nehmotný a finanční. Druhá část této kapitoly se zabývá samotnými odpisy a jejími metodami.

1.1 Vymezení dlouhodobého majetku

1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Z pohledu českého účetnictví je dlouhodobý hmotný majetek definován v Českém účetním standardu č. 013 a dále především v ustanoveních § 19 odst. 7 a 8 zákona o účetnictví a v ustanoveních § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele.

Obecně lze říct, že dlouhodobý hmotný majetek je takový majetek, který má fyzickou podstatu, je využitelný pro účetní jednotku déle, než jeden rok (12 měsíců) a ocenění samostatných hmotných movitých věcí nebo souboru hmotných movitých věcí je ve výši nad 40 000 Kč¹, pokud účetní jednotka nerozhodne pro vlastní hranici ocenění. Toto pravidlo ocenění se nevztahuje na stavby a pozemky, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím².

Kromě staveb a pozemku do dlouhodobého hmotného majetku patří:

- samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- pěstelské celky trvalých porostů
- základní stádo a tažná zvířata
- jiný dlouhodobý hmotný majetek
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek³

Podle českého účetního standardu č. 013, který je v souladu s § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele jsou stanoveny základní postupy účtování

¹ § 19 odst. 7 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

² § 7 odst. 1, 2 Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele

³ ČÚS č. 013 v souladu s § 7 odst. 1, 2 Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele

dlouhodobého hmotného majetku za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách vykazovaných v rozvaze⁴.

Tabulka 1 Vzor rozvahy, část Aktiva, dlouhodobý hmotný majetek

označení	Aktiva	řád
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 15 + 18 + 19 + 20 + 24)	014
B. II. 1	Pozemky a stavby	015
	<i>B.II.1.1. Pozemky</i>	016
	<i>B.II.1.2. Stavby</i>	017
2	Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	018
3	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019
4	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020
	<i>B.II.4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů</i>	021
	<i>B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny</i>	022
	<i>B.II.4.3. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek</i>	023
5	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024
	<i>B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek</i>	025
	<i>B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek</i>	026

Zdroj: vlastní zpracování na základě ČÚS č. 013

O dlouhodobém hmotném majetku se účtuje v účtové skupině 02 – Dlouhodobý hmotný majetek (odpisovaný), podle české účtové osnovy⁵.

1.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Další významnou část dlouhodobého majetku tvoří dlouhodobý nehmotný majetek. V českém účetnictví je vymezen hlavně v ČÚS č. 013, dále v ustanoveních § 19 odst. 7 a 8 zákona o účetnictví a v § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele.

Dlouhodobý nehmotný majetek je definován následujícím způsobem: jedná se o majetek nemateriální povahy, který má přinášet účetní jednotce užitek po dobu delší, než 1 rok (12 měsíců). Zároveň musí platit, že ocenění tohoto majetku je ve výši nad 60.000 Kč⁶, pokud si účetní jednotka nestanoví hranici ocenění jinak. Poslední podmínka se netýká goodwillu, povolenek na emise a preferenčních limitů. Tyto položky jsou vždy dlouhodobým nehmotným majetkem při splnění ostatních

⁴ ČÚS č. 013

⁵ ČÚS č. 013

⁶ § 19 odst. 7 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

podmínek a při respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku⁷.

Český účetní standard č. 013 v souladu s § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele rozeznává zejména následující skupiny dlouhodobého nehmotného majetku:

- Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- Ocenitelná práva
- Software
- Goodwill
- Povolenky na emise (povolenky na emise skleníkových plynů, jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností, jednotky přiděleného množství),
- Preferenční limity (individuální produkční kvóty a individuální limity prémiových práv podle zvláštního právního předpisu)
- Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
- Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek⁸

Existují položky, které jsou podobné dlouhodobému hmotnému majetku, ale přesto do něj nepatří. Těmito položkami především jsou:

- Znalecké posudky,
- Průzkumy trhu,
- Plány rozvoje,
- Návrhy propagačních a reklamních akcí,
- Certifikace systému jakosti,
- Software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat,
- Podle rozhodnutí účetní jednotky nemusí být dlouhodobým nehmotným majetkem také technické audity a energetické audity, lesní hospodářské plány a plány povodí⁹.

⁷ § 6 odst. 1 Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele

⁸ ČÚS č. 013

⁹ § 6 odst. 9 Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele

Od 1.1.2018 nabyly účinnosti změny, které vedly k tomu, že nehmotné výsledky výzkumu přestaly patřit do dlouhodobého nehmotného majetku¹⁰.

Níže je uveden vzor rozvahy a členění dlouhodobého nehmotného majetku.

Tabulka 2 Vzor rozvahy, část Aktiva, dlouhodobý nehmotný majetek

označení	Aktiva	řád
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 + 06 + 09 + 010 + 011)	004
B. I. 1	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	005
2	Ocenitelná práva	006
	<i>B.I.2.1. Software</i>	007
	<i>B.I.2.2. Ostatní ocenitelná práva</i>	008
3	Goodwill	009
4	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010
5	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011
	<i>B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek</i>	012
	<i>B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek</i>	013

Zdroj: vlastní zpracování na základě ČÚS č. 013

Dlouhodobý nehmotný majetek se účtuje v účetní skupině 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek¹¹.

1.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Poslední položkou, která se řadí do dlouhodobého majetku je dlouhodobý finanční majetek. V českých účetních zákonech je popsán zejména v ČÚS č. 008, 009 a 014 a v § 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele.

Dlouhodobý finanční majetek představuje dlouhodobé uložené finanční prostředky a jiné peněžní ekvivalenty. Dále je charakteristické, že se drží po dobu delší než 1 rok (12 měsíců)¹², slouží pro uložení volných finančních prostředků a účetní jednotka očekává od něj budoucí příjmy.

České účetnictví rozlišuje především následující položky dlouhodobého finančního majetku:

¹⁰ Účet 012 - Nehmotné výsledky vývoje. In: Účetní průvodce MáDati [online]. Ostrava-Hrabůvka: Nakladatelství Sagit, 2020, 01. 01. 2020 [cit. 2020-02-23]. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_012.HTM

¹¹ ČÚS č. 013

¹² § 19 odst. 8 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

- Majetkové a dluhové cenné papíry
- Poskytnuté úvěry a půjčky
- Ceniny
- Peněžní prostředky na účtech¹³

Majetkové cenné papíry a dále poskytnuté úvěry a půjčky mohou zakládat spoluúcast účetní jednotky, a to s rozhodujícím (ovládaná nebo ovládající osoba) nebo podstatným vlivem. Pod pojmem ovládaná nebo ovládající osoba se rozumí majetková účast účetní jednotky s podílem nad 40 %¹⁴. Podstatný vliv charakterizuje majetkovou účast v rozmezí 20 % až 40 %¹⁵. Pokud je podíl menší, než 20 %, jedná se o realizovatelné cenné papíry¹⁶.

Dlužné cenné papíry obvykle mají dobu splatnosti a účetní jednotka má v úmyslu je vlastnit do té doby za účelem budoucích výnosů. Peněžní prostředky dlouhodobého finančního majetku představují především terminované vklady s výpovědnou lhůtou delší, než 1 rok (12 měsíců)¹⁷.

V rozvaze je dlouhodobý finanční majetek vymezen následujícím způsobem:

Tabulka 3 Vzor rozvahy, část Aktiva, dlouhodobý finanční majetek

B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 28 až 34)	027
B. III. 1	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	028
2	Zápůjčka a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoby	029
3	Podíly – podstatný vliv	030
4	Zápůjčka a úvěry – podstatný vliv	031
5	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032
6	Zápůjčky a úvěry – ostatní	033
7	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034
	B.III.7.1. Jiný dlouhodobý finanční majetek	035
	B.III.7.2. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	036

Zdroj: vlastní zpracování na základě ČÚS č. 014

¹³ ČÚS č. 014

¹⁴ § 75 odst. 2 Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

¹⁵ § 22 odst. 5 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

¹⁶ Účet 063 - Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly. In: Účetní průvodce MáDáti [online]. Ostrava-Hrabůvka: Nakladatelství Sagit, 2020, 01. 01. 2020 [cit. 2020-02-23]. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_063.HTM

¹⁷ § 6 odst. 1 Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele a ČÚS č. 014

O dlouhodobém finančním majetku se účtuje v účtové skupině 06 – Dlouhodobý finanční majetek¹⁸.

1.2 Obecná pravidla odepisování podle ČÚS

Před samotným rozebíráním metod odepisování dlouhodobého majetku podle ČÚS je nezbytné definovat některé termíny, které se týkají problematiky odepisování. Například, co jsou to odpisy a oprávky, co je zbytková a zůstatková hodnota a také kdo vlastně může provádět odepisování.

Jak už bylo zmíněno v předchozích podkapitolách, jednou z nejdůležitějších vlastností dlouhodobého majetku je, že se nespotřebovává jednorázově, ale má přinášet prospěch účetní jednotce po dobu delší, než 1 rok (12 měsíců)¹⁹. To znamená, že všechny náklady, které jsou spojené s dlouhodobým majetkem není možné odečíst od výsledku hospodaření v jednom roce. Bylo by to velké zkreslení skutečnosti, proto tyto náklady musí být rozloženy do několika období v závislosti na tom, jak dlouho účetní jednotka hodlá používat konkrétní dlouhodobý majetek.

K rozložení nákladů do několika období slouží právě odpisy. **Odpisy** představují postupné přenášení hodnoty pořizovací ceny dlouhodobého majetku do nákladů, které by mělo respektovat, jak využití tohoto majetku přispívá ke generování výnosů.

Souhrnu všech odpisů daného majetku za uplynulá leta se říká **oprávky**. Pod pojmem **zůstatková hodnota** se rozumí rozdíl mezi odepisovatelnou částkou a opravkami. **Odepisovatelná částka** se vypočítá následujícím způsobem:

$$OČ = PC - ZH$$

OČ – odepisovatelná částka

PC – pořizovací cena

ZH – zbytková hodnota²⁰

¹⁸ ČÚS č. 014

¹⁹ § 19 odst. 8 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

²⁰ Vlastní zpracování

Zbytkova hodnota je odhadovaná částka, kterou účetní jednotka předpokládá získat na konci užívání majetku²¹.

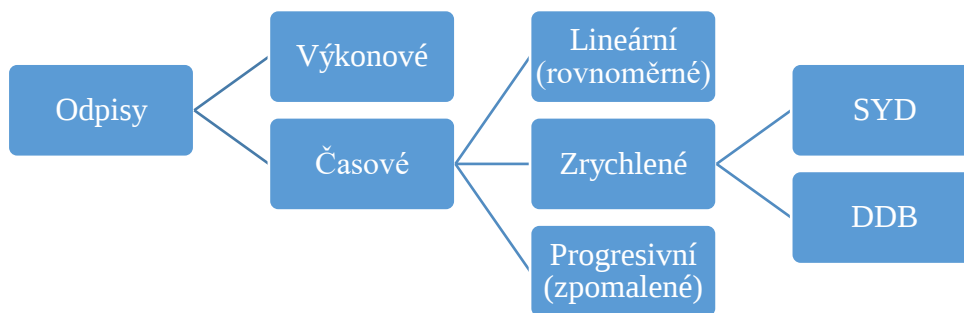
Co se týče oprávnění odepisovat dlouhodobý majetek, tuto činnost mohou provádět následující osoby nebo subjekty:

- Účetní jednotka, která má vlastnické nebo jiné právo k majetku
- Spoluvlastník
- Oprávněný uživatel dlouhodobého majetku
- Nájemce nebo pachtýř
- Dlužník
- Kupující²²

1.3 Metody odepisování dlouhodobého majetku podle ČÚS

V této podkapitole budou popsány a rozebrány různé metody odepisování dlouhodobého majetku, které uznávají české účetní standardy. Jedna se o výkonové a časové odpisy. Dále časové odpisy budou rozděleny na lineární, zrychlené a progresivní metody odepisování²³. Pro lepší přehled je vhodné uvést následující tabulku:

Schéma 1 Přehled metod odepisování podle ČÚS



Zdroj: vlastní zpracování na základě JANHUBA, Miloslav, Marie MÍKOVÁ, Jaroslava ROUBÍČKOVÁ a Vladimír ZELENKA. Finanční účetnictví: obecné otázky. s. 76–77; Praha, ČR: Nakladatelství C. H. Beck, 2016. 273 s. ISBN 978-80-7400-614-2.

²¹ KANDLEROVÁ, Kateřina. Odpisy majetku v praxi. Portál.POHODA [online]. Jihlava, ČR: STORMWARE, 2012, 30. 3. 2015 [cit. 2020-03-02]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/odpisy-majetku-v-praxi/>

²² § 32 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví; Odpis, odpisování. In: Účetní průvodce MáDati [online]. Ostrava-Hrabůvka: Nakladatelství Sagit, 2020, 01. 01. 2020 [cit. 2020-02-23]. Dostupné z: <http://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r&levelid=ODPIS.HTM>

²³ JANHUBA, Miloslav, Marie MÍKOVÁ, Jaroslava ROUBÍČKOVÁ a Vladimír ZELENKA. Finanční účetnictví: obecné otázky. s. 76–77; Praha, ČR: Nakladatelství C. H. Beck, 2016. 273 s. ISBN 978-80-7400-614-2.

1.3.1 Výkonové odpisy

Výkonové odpisy jsou nejvhodnější metodou odepisování pro majetek, jehož opotřebení a přispívání k výnosům není tolik závislé na čase, jak na výkonu daného dlouhodobého majetku neboli na míře skutečného používání majetku. Nejtypičtějším příkladem takového majetku je výrobní stroj, který má určitou kapacitu výrobků. Právě tyto výrobky představují výkon výrobního zařízení. Dalším příkladem je auto a najeté kilometry.

Níže je uveden vzorec pro výpočet výkonových odpisů:

$$RO = (OČ \div CPMK) \times SVKO$$

RO – roční odpis

OČ – odepisovatelná částka

CPMK – celková předpokládaná maximální kapacita

SVKO – skutečné využití kapacity za období²⁴

Ted' je na řadě uvést jednoduchý příklad, ve kterém bude podrobněji ukázána metoda výkonových odpisů za použití uvedeného vzorce.

Příklad 1 Výkonové odpisy

Společnost XYZ, s.r.o. dne 1.1.2020 zařadila do užívání nový výrobní stroj s výrobní kapacitou 10 000 výrobků. Tento stroj stal 1 000 000 Kč. Podle odpisového planu společnost hodlá využívat tento stroj následující 4 roky a předpokládá, že v roce 2020 stroj vyrobí 2 500 výrobků, v roce 2021 2 000 výrobků, v roce 2022 4 000 výrobků a v roce 2023 1 500 výrobků. Společnost počítá s nulovou zůstatkovou hodnotou.

Jaké byly odpisy za jednotlivá leta?

PC = 1 000 000 Kč

ZH = 0 Kč

CPMK = 10 000

→ OČ = 10 000 000 Kč

²⁴ Zdroj: vlastní zpracování, upraveno na základě VALOUCH, Petr. Účetní a daňové odpisy 2012. s. 51. Sedmé vydání. Praha, ČR: GRADA Publishing, 2012, 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.

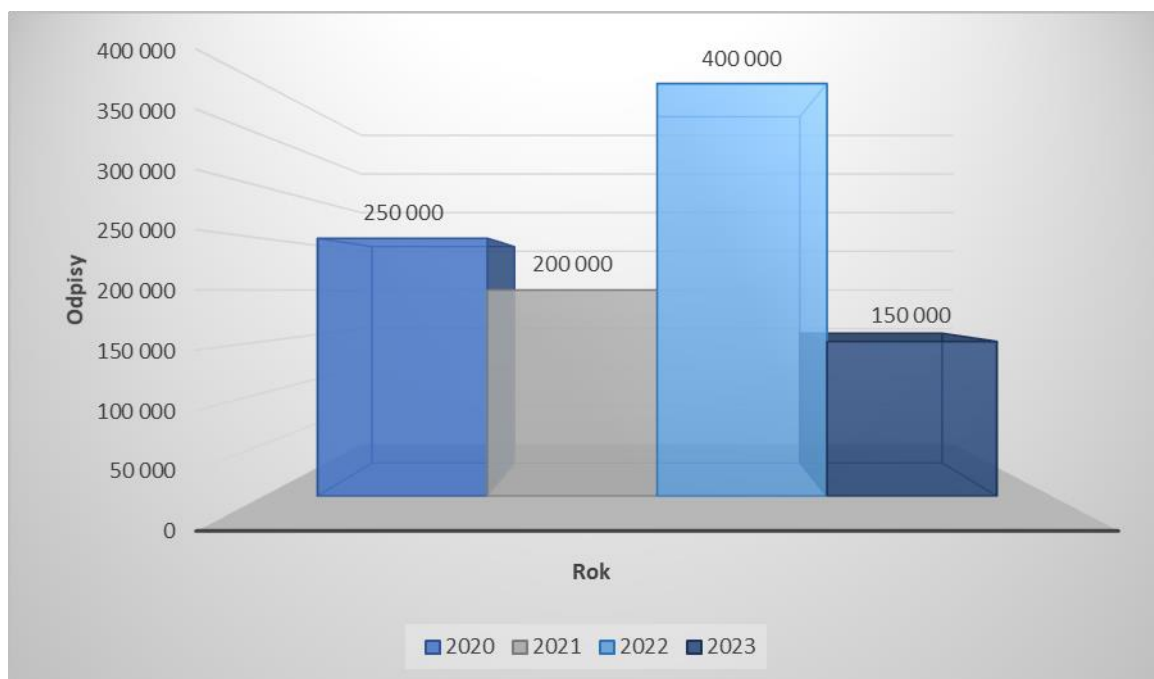
Tabulka 4 Řešení příkladu č. 1

Rok	Výpočet	Odpisy za rok	Zůstatková hodnota
2020	SVKO = 2 500 $(1\,000\,000/10\,000)*2\,500 = 250\,000\text{ Kč}$	250 000 Kč	750 000 Kč
2021	SVKO = 2 000 $(1\,000\,000/10\,000)*2\,000 = 200\,000\text{ Kč}$	200 000 Kč	550 000 Kč
2022	SVKO = 4 000 $(1\,000\,000/10\,000)*4\,000 = 400\,000\text{ Kč}$	400 000 Kč	150 000 Kč
2023	SVKO = 1 500 $(1\,000\,000/10\,000)*1\,500 = 150\,000\text{ Kč}$	150 000 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Následující graf ukazuje výši odpisů v jednotlivých letech:

Graf 1 Řešení příkladu č. 1



Zdroj: vlastní zpracování

Je vidět, že výrobní stroj nebyl využíván v jednotlivých letech rovnoměrně, tj. jeho přispívání ke generování výnosů nebylo závislé na čase, ale na výkonu tohoto stroje, což odráží výkonové odpisy. Výkonová metodika odepisování nejvíc reflektuje realitu, skutečný stav a opotřebení určitého dlouhodobého majetku, ale může být

aplikovaná pouze na ten dlouhodobý majetek, u kterého jde stanovit kapacitu vytvořených výkonů²⁵.

1.3.2 Časové odpisy

Další významnou skupinou odpisů, kterou rozeznává české účetnictví jsou časové odpisy. Časové odpisy jsou založeny na předpokladu, že stav odepisovaného majetku závisí na délce jeho užívání, nikoliv na výkonu. Účetní jednotka by měla zvolit co nej přesnější dobu odepisování, která by odpovídala skutečné době užití majetku. Nejčastější způsob v praxi je měsíční odepisování, které začíná následující měsíc po měsíci, ve kterém byl majetek zařazen do užívání.

Jak už bylo uvedeno výše, časové odpisy se dále člení na 3 metody: lineární, progresivní a degresivní. Podle typu majetku a jeho předpokládaného používání by měla účetní jednotka zvolit jednu z těchto metod²⁶.

Lineární odpisy

Pokud u daného majetku se předpokládá lineární opotřebení, tj. po celou dobu užívání hodnota majetku se bude snižovat rovnoměrně, doporučuje se aplikovat lineární metodu odepisování. Podle daného způsobu počítání odpisů se každý měsíc do nákladů rozpustí stejná částka.

Následující vzorec slouží pro výpočet měsíčních lineárních odpisů:

$$MO = OČ \div (PLO \times 12)$$

MO – měsíční odpis

OČ – odepisovatelná částka

PLO – počet let odepisování²⁷

Dále je opět uveden příklad, který zahrnuje nejen samotný výpočet, ale i tabulku a graf. Daný příklad pomůže lepe porozumět již popsané technice lineárního odepisování.

²⁵ JANHUBA, Miloslav, Marie MÍKOVÁ, Jaroslava ROUBÍČKOVÁ a Vladimír ZELENKA. Finanční účetnictví: obecné otázky. s. 75; Praha, ČR: Nakladatelství C. H. Beck, 2016. 273 s. ISBN 978-80-7400-614-2.

²⁶ VALOUCH, Petr. Účetní a daňové odpisy 2012. s. 45. Sedmé vydání. Praha, ČR: GRADA Publishing, 2012, 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.

²⁷ Zdroj: vlastní zpracování, upraveno na základě VALOUCH, Petr. Účetní a daňové odpisy 2012. s. 45. Sedmé vydání. Praha, ČR: GRADA Publishing, 2012, 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.

Příklad 2 Lineární odpisy

Společnost XYZ, s.r.o. dne 15.12.2019 zařadila do užívání nový automobil v hodnotě 500 000 Kč. Odpisový plán byl stanoven na 5 let s tím, že každý rok auto ujede přibližně stejný počet kilometrů. Účetní jednotka začíná odepisovat v měsíci, následujícím po měsíci zarážení majetku do užívání a počítá s nulovou zbytkovou hodnotou. Jaké jsou odpisy v jednotlivých letech?

$$PC = 500\,000 \text{ Kč}$$

$$ZH = 0 \text{ Kč}$$

$$PLO = 5$$

$$MO = 500\,000 / (5 \cdot 12) = 8\,333,33 \text{ Kč}$$

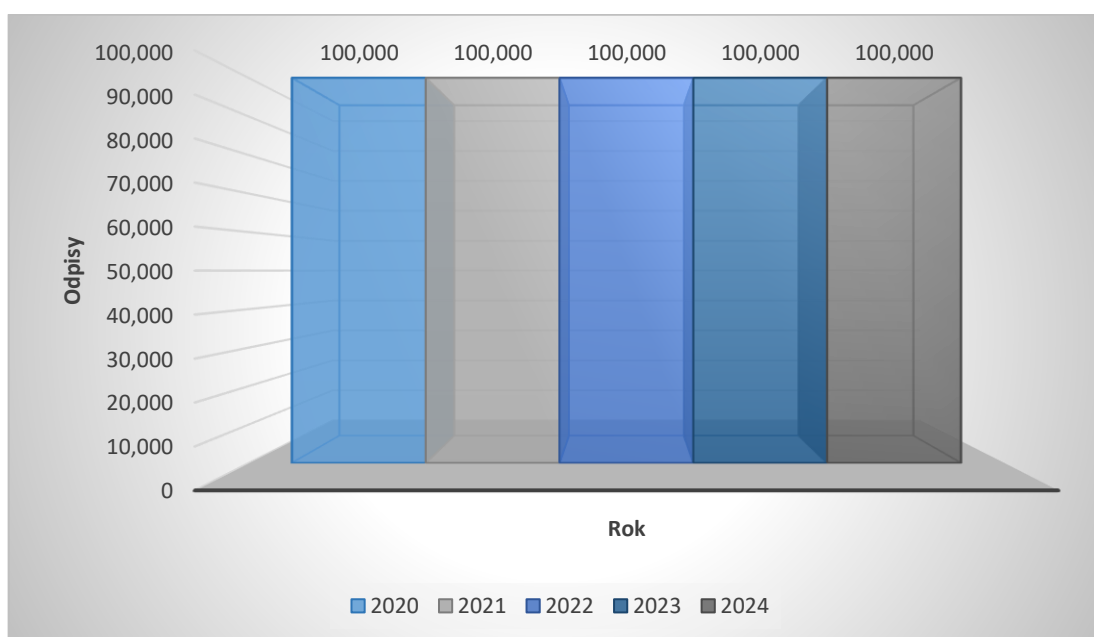
$$\longrightarrow OČ = 500\,000 \text{ Kč}$$

Tabulka 5 Řešení příkladu č. 2

Rok	Výpočet	Výše odpisů	Zůstatková hodnota
2020	$8\,333,33 \cdot 12 = 100\,000 \text{ Kč}$	100 000 Kč	400 000 Kč
2021	$8\,333,33 \cdot 12 = 100\,000 \text{ Kč}$	100 000 Kč	300 000 Kč
2022	$8\,333,33 \cdot 12 = 100\,000 \text{ Kč}$	100 000 Kč	200 000 Kč
2023	$8\,333,33 \cdot 12 = 100\,000 \text{ Kč}$	100 000 Kč	100 000 Kč
2024	$8\,333,33 \cdot 12 = 100\,000 \text{ Kč}$	100 000 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 2 Řešení příkladu č. 2



Zdroj: vlastní zpracování

Příklad č. 2 dává jasný přehled o tom, že metodu lineárních odpisů je vhodné aplikovat pouze v případě, že účetní jednotka hodlá používat odepisovaný majetek rovnoměrně a hodnota daného majetku se bude také rovnoměrně snižovat. V ostatních případech dané odpisy by vedly ke zkreslení skutečnosti. I přes to účetní jednotky občas tuto metodu odepisování zneužívají, protože, jak už bylo zmíněno výš, tento způsob počítání odpisů je nejjednodušší.

Zrychlené (degresivní) odpisy

Tato metoda odepisování se také vztahuje k délce užívání majetku, ale, na rozdíl od lineárních odpisů, při aplikování dané metody odpisy budou v prvních letech vyšší a postupně se sníží. Tato metoda je vhodná zejména pro majetek, který v počátečních letech přinese větší prospěch a postupem času bude mít menší podíl na generování výnosů. Takovým majetkem může být například počítač, který v průběhu let se stává pomalejším a nemůže najednou provádět tolik operace a předvádět takový výkon, jak to bylo při pořízení.

Existuje hodně způsobů, jak lze zrychleně odepisovat dlouhodobý majetek, ale nejznámějšími a nejpoužívanějšími metodami jsou metody SYD a DDB.

Metoda SYD (sum of the years digit) spočívá v tom, že odepisována částka zůstává konstantní, mění se ale odpisová sazba, která postupně klesá²⁸.

$$RO = OČ \times (ZPLO \div SLO)$$

RO – roční odpis

OČ – odepisovatelná částka

ZPLO – zbývající počet let odepisování

SLO – součet let odepisování²⁹

Ze vzorce je vidět, že OČ po celou dobu odepisování bude stejná, ale ZPLO každý rok se bude měnit.

²⁸ Metody odpisování. Účetnictví a mzdy [online]. ČR, 2020, 2020 [cit. 2020-03-02]. Dostupné z: <https://ucetnictvi-mzdy.studentske.cz/2008/06/metody-odpisovn.html>

²⁹ Zdroj: vlastní zpracování, upraveno na základě Metody odpisování. Účetnictví a mzdy [online]. ČR, 2020, 2020 [cit. 2020-03-02]. Dostupné z: <https://ucetnictvi-mzdy.studentske.cz/2008/06/metody-odpisovn.html>

Metoda DDB (double declining balance) je založena na předpokladu, že odpisová sazba je neměnná. Naopak odepisována částka postupem času klesá³⁰. Vzorec počítání odpisů podle dané metody se skládá ze dvou částí:

$$1. \% DDB = 2 \times (100\% \div PLO)$$

% DDB – odpisová sazba

PLO – počet let odepisování

$$2. RO = \%DDB \times ZůstH$$

RO – roční odpis

ZůstH – zůstatková hodnota³¹

V první části se spočítá odpisová sazba, která zůstane konstantní po celou dobu odepisování. Ve druhé části ZůstH je proměnlivá veličina, proto RO každý rok se bude lišit.

V následujícím příkladu odpisy u modelového majetku budou vypočteny oběma postupy. Na konci příkladu bude uveden graf pro lepší přehled vývoje odpisů podle jednotlivých metod.

Příklad 3 Zrychlené odpisy

Dne 20.12.2019 společnost XYZ, s.r.o. si pořídila nový počítač pro účetní oddělení, který stal 50 000 Kč a zařadila ho do užívání. Společnost předpokládá, že v prvních letech odepisování bude počítač přinášet větší užitek, proto se rozhodla pro degresivní metodu odpisů. Podle odpisového planu daný počítač má přinášet užitek po dobu 4 let, společnost začíná odepisovat v měsíci, následujícím po měsíci zarážení majetku do užívání a počítá s nulovou zůstatkovou hodnotou.

Jaké jsou odpisy v jednotlivých letech podle metody SYD a DDB?

Metoda SYD

$$PC = 50\,000\text{ Kč} \longrightarrow OČ = 50\,000\text{ Kč}$$

³⁰ Metody odpisování. Účetnictví a mzdy [online]. ČR, 2020, 2020 [cit. 2020-03-02]. Dostupné z: <https://ucetnictvi-mzdy.studentske.cz/2008/06/metody-odpisovn.html>

³¹ Zdroj: vlastní zpracování, upraveno na základě Metody odpisování. Účetnictví a mzdy [online]. ČR, 2020, 2020 [cit. 2020-03-02]. Dostupné z: <https://ucetnictvi-mzdy.studentske.cz/2008/06/metody-odpisovn.html>

$$ZH = 0 \text{ Kč}$$

$$SLO = 1+2+3+4=10$$

Tabulka 6 Řešení příkladu č. 3 Metoda SYD

Rok	Výpočet	Odpisy	Zůstatková hodnota
2020	$ZPLO = 4$ $50\,000 \cdot (4/10) = 20\,000 \text{ Kč}$	20 000 Kč	30 000 Kč
2021	$ZPLO = 3$ $50\,000 \cdot (3/10) = 15\,000 \text{ Kč}$	15 000 Kč	15 000 Kč
2022	$ZPLO = 2$ $50\,000 \cdot (2/10) = 10\,000 \text{ Kč}$	10 000 Kč	5 000 Kč
2023	$ZPLO = 1$ $50\,000 \cdot (1/10) = 5\,000 \text{ Kč}$	5 000 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Metoda DDB

$$PC = 50\,000 \text{ Kč} \longrightarrow OČ = 50\,000 \text{ Kč}$$

$$ZH = 0 \text{ Kč}$$

$$PLO = 4$$

$$\% \text{ DDB} = 2 \cdot (100\% / 4) = 0,5 - \text{neměnná odpisová sazba}$$

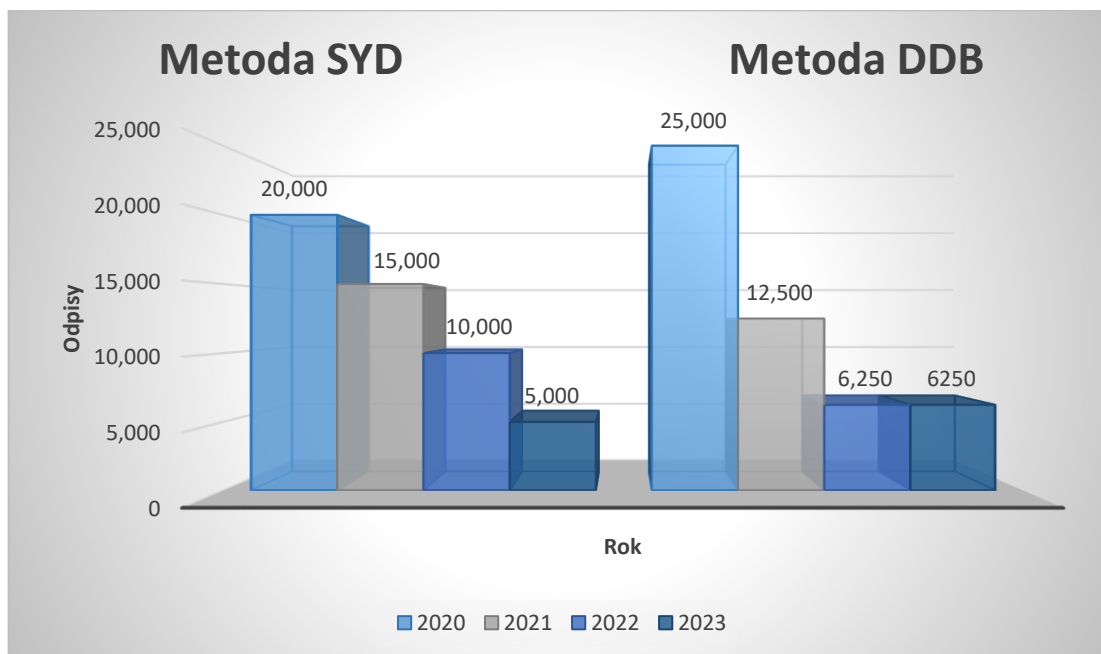
Tabulka 7 Řešení příkladu č. 3 Metoda DDB

Rok	Výpočet	Odpisy	Zůstatková hodnota
2020	$ZůstH = 50\,000 - 0 = 50\,000$ $0,5 \cdot 50\,000 = 25\,000 \text{ Kč}$	25 000 Kč	25 000 Kč
2021	$ZůstH = 50\,000 - 25\,000 = 25\,000;$ $0,5 \cdot 25\,000 = 12\,500 \text{ Kč}$	12 500 Kč	12 500 Kč
2022	$ZůstH = 25\,000 - 12\,500 = 12\,500;$ $0,5 \cdot 12\,500 = 6\,250 \text{ Kč}$	6 250 Kč	6 250 Kč
2023	$ZůstH = 12\,500 - 6\,250 = 6\,250;$	6 250 Kč	0 Kč

Rok	Výpočet	Odpisy	Zůstatková hodnota
	6250 Kč ³²		

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 3 Řešení příkladu č. 3



Zdroj: vlastní zpracování

Z příkladu a grafu vyplývá, že podle jednotlivých metod degressivního odepisování vývoj odpisů se bude lišit. Při metodě SYD snižování částek je o mnohem mírnější, když při DDB po prvním roce je vidět strmý pád dolu. Proto účetní jednotka musí se správně rozhodnout pro vhodný postup odepisování, aby nedošlo ke zkreslení skutečnosti.

Zpomalené (progresivní odpisy)

Poslední skupinou odpisů, která patří do časových odpisů a kterou rozeznává české účetnictví jsou progresivní odpisy. Tyto odpisy jsou založeny na principu, že odepisovaný majetek v prvních letech odepisování bude minimálně ztrácet na hodnotě a až v posledních letech při vyražení se bude opotřebovávat nejvíc. Danou metodu je vhodné používat především v případech, když jde o budovu, protože obvykle ta se

³² Pokud by účetní jednotka pokračovala v postupu počítání odpisů, jaký aplikovala v prvních třech letech, nikdy by nedošlo k odepsání celé vstupní ceny. Proto poslední rok se odepíše celá zůstatková hodnota.

ztrácí nejvíc hodnoty na konci doby své životnosti. Nebo v případě, že jde o nový podnik. Veškerý majetek se bude nejvíc podílet na generování zisku až v dalších letech, protože daný podnik se teprve rozvíje a pouze očekává růst výnosů.

U zpomalených odpisů, stejně jako u zrychlených, existuje mnoho postupů vypočtení. Tady bude uveden pouze jeden z nich³³.

$$RO = (2 \times OČ \times t) \div (PLO \times (PLO + 1))$$

RO – roční odpis

OČ – odepisovatelná částka

t – rok odepisování

PLO – počet let odepisování³⁴

Níže je zase uveden příklad s aplikací daného vzorce a typickým majetkem pro zpomalenou metodu odepisování.

Příklad 4 Zpomalené odpisy

Dne 21.12.2019 společnost XYZ, s.r.o. si pořídila novou budovu za 10 000 000 Kč a zařadila ji do užívání. Společnost má v planu využívat tuto budovu 20 let. Společnost začíná odepisovat v měsíci, následujícím po měsíci zarážení majetku do užívání a počítá s nulovou zůstatkovou hodnotou.

Jaké jsou odpisy v jednotlivých letech podle progresivní metody odepisování?

$$\begin{aligned} PC &= 10\,000\,000 \text{ Kč} & \longrightarrow & OČ = 10\,000\,000 \text{ Kč} \\ ZH &= 0 \text{ Kč} \\ PLO &= 20 \end{aligned}$$

Tabulka 8 Řešení příkladu č. 4

Rok	Výpočet	Odpisy	Zůstatková hodnota
2020	t = 1 $(2 \cdot 10\,000\,000 \cdot 1) / (20 \cdot (20 + 1)) = 47\,620 \text{ Kč}$	47 620 Kč	9 952 380 Kč

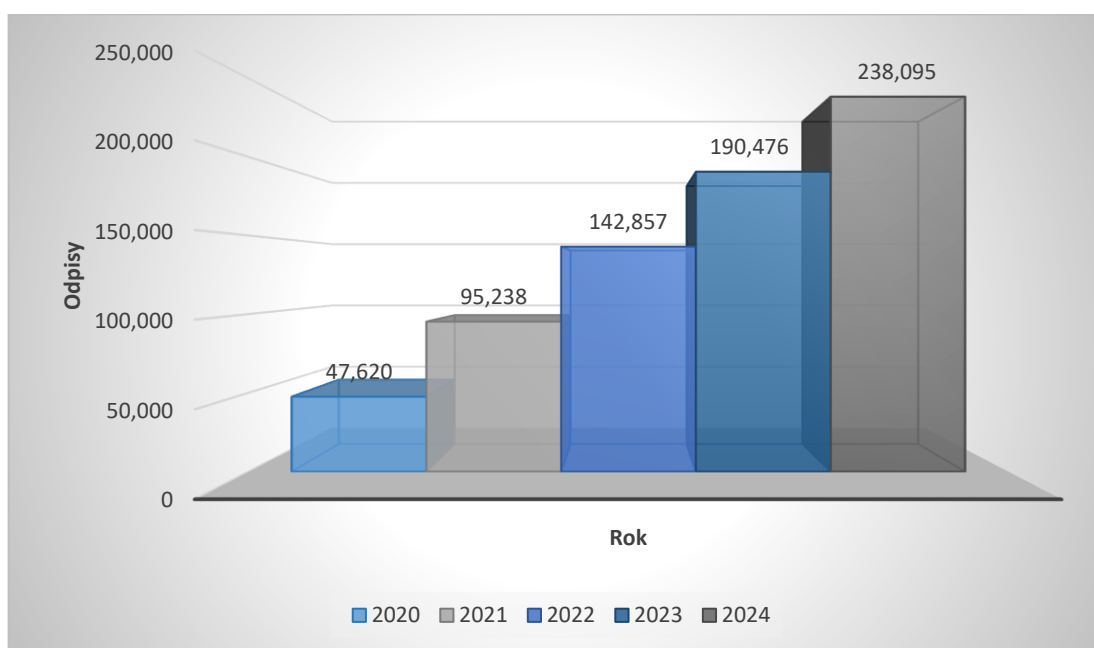
³³ VALOUCH, Petr. Účetní a daňové odpisy 2012. s. 49. Sedmé vydání. Praha, ČR: GRADA Publishing, 2012, 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.

³⁴ Zdroj: vlastní zpracování, upraveno na základě VALOUCH, Petr. Účetní a daňové odpisy 2012. s. 49. Sedmé vydání. Praha, ČR: GRADA Publishing, 2012, 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.

Rok	Výpočet	Odpisy	Zůstatková hodnota
2021	$t = 2$ $(2 \cdot 10\,000\,000 \cdot 2) / (20 \cdot (20 + 1)) = 95\,238 \text{ Kč}$	95 238 Kč	9 857 142 Kč
2022	$t = 3$ $(2 \cdot 10\,000\,000 \cdot 3) / (20 \cdot (20 + 1)) = 142\,857 \text{ Kč}$	142 857 Kč	9 714 285 Kč
2023	$t = 4$ $(2 \cdot 10\,000\,000 \cdot 4) / (20 \cdot (20 + 1)) = 190\,476 \text{ Kč}$	190 476 Kč	9 523 809 Kč
2024	$t = 5$ $(2 \cdot 10\,000\,000 \cdot 5) / (20 \cdot (20 + 1)) = 238\,095 \text{ Kč}$	238 095 Kč	9 285 714 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 4 Řešení příkladu č. 4



Zdroj: vlastní zpracování

Nehledě na to, že v daném příkladu jsou spočítány odpisy pouze v prvních letech, z grafu je vidět, že každý další rok odepisována částka stoupá.

2 Odpisy dlouhodobého majetku podle IFRS

Druhá kapitola dané bakalářské práce je věnovaná odpisům dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Nejprve budou popsány cíle a obecná struktura IFRS. Dále bude zdůrazněna ta část IFRS, která se zabývá dlouhodobým majetkem. V dalších jednotlivých podkapitolách budou rozebrány vybrané standardy a metody odepisování jak hmotného, tak nehmotného majetku.

2.1 Struktura Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Globalizace nemohla minout ani oblast účetnictví. IFRS (International Financial Reporting Standards) nebo Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, jak už vyplývá z názvu, mají za cíl zmenšit rozdíly v účetních metodách, obzvláště ve vykazování účetních závěrek, v různých zemích. Je to potřeba proto, aby účetní výkazy různých států byly pro uživatele (např. investory, auditory, management atd.) celosvětově srovnatelné a pochopitelné³⁵. Přesto, že stále existují země, které zakazují užívání standardů IFRS, většina států buď úplně přechází na IFRS nebo alespoň částečně nařizuje využívání IFRS některým typům společností³⁶. Takovým příkladem je i Česká republika. V České republice musí používat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví společnosti, s jejichž cennými papíry se obchoduje na burze³⁷.

V současnosti se IFRS skládá z 41 platných standardů. Většina z těchto standardů – 25, jsou označeny starší zkratkou „IAS“ (International Accounting Standards) nebo Mezinárodní účetní standardy. V roce 2001 IAS byly nahrazeny novou zkratkou IFRS.

³⁵ GOLA, Petr. Kdo sestavuje účetní výkazy dle IFRS nebo US GAAP? Firmy.FINANCE.cz [online]. Praha, ČR: Mladá fronta, 18.12.2009 [cit. 2020-03-14]. Dostupné z: <https://firmy.finance.cz/zpravy/finance/245538-kdo-sestavuje-ucetni-vykazy-dle-ifrs-nebo-us-gaap/>

³⁶ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. s. 22–23. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno, ČR: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

³⁷ GOLA, Petr. Kdo sestavuje účetní výkazy dle IFRS nebo US GAAP? Firmy.FINANCE.cz [online]. Praha, ČR: Mladá fronta, 18.12.2009 [cit. 2020-03-14]. Dostupné z: <https://firmy.finance.cz/zpravy/finance/245538-kdo-sestavuje-ucetni-vykazy-dle-ifrs-nebo-us-gaap/>

Pod zkratkou IFRS bylo už vydáno dalších 17 standardů s tím, že poslední standard IFRS 17 – Pojistné smlouvy nabývá platnosti dne 01.01.2021³⁸.

Jelikož daná bakalářská práce se zabývá odpisy dlouhodobého majetku, teď je na řadě obrátit pozornost na standardy IFRS, které se týkají problematiky práce a které alespoň do určité míry budou podrobněji rozebrány v následujících podkapitolách.

Oblast dlouhodobého majetku v IFRS je upravena zejména v následujících standardech:

- IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení
- IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv
- IAS 38 – Nehmotná aktiva
- IAS 40 – Investice do nemovitostí
- IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti
- IFRS 9 – Finanční nástroje
- IFRS 12 – Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách
- IFRS 15 – Výnosy ze smluv s odběrateli
- IFRS 16 – Leasingy

Následující text bude vycházet především z IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení, IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, a z IAS 38 – Nehmotná aktiva.

2.2 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv

Před tím, než v dané práci budou rozebrány odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku podle IFRS, je nutné se stručně podívat na standard IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Tento standard se vztahuje skoro na všechna dlouhodobá aktiva a musí být průběžně aplikován účetními jednotkami. Principem tohoto standardu je, aby účetní jednotka v určitých případech testovala potenciální snížení hodnoty aktiv. Těmito případy mohou být např. nečekaný pokles tržní ceny nebo změna tržní úrokové sazby³⁹. Při použití IAS 36 účetní jednotka by měla otestovat, jak se liší účetní hodnota určitého aktiva od zpětně ziskatelné částky. V situaci, kde účetní hodnota bude vyšší, účetní jednotce vzniká povinnost zaznamenat v účetnictví snížení hodnoty daného

³⁸ List of IFRS Standards. IFRS [online]. London, UK: IFRS Foundation [cit. 2020-03-14]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>

³⁹ International Accounting Standard 36: Impairment of Assets. A1376, 12. Dostupné také z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS36.pdf>

aktiva a zároveň ztrátu z tohoto snížení. Následně k novému ocenění daného majetku bude využita zpětně ziskatelná částka⁴⁰.

Co se týče samotného pojmu „zpětně ziskatelná částka“, danou hodnotu jde spočítat 2 způsoby, Poté bude aplikovaná na porovnání a případně i na přecenění ta, která je vyšší. Prvnímu způsobu se říká „Fair value snížena o prodejní náklady“. To znamená, že se musí zjistit reálna hodnota majetku k určitému okamžiku. Potom od této hodnoty musí být odečteny odhadované náklady na prodej daného majetku. Výsledek bude představovat zpětně ziskatelnou částku⁴¹. Pro lepší přehled je vhodné uvést následující vzorec:

$$ZZČ = FV - ONP$$

ZZČ – zpětně ziskatelná částka

FV – fair value

ONP – odhadované náklady na prodej⁴²

Jinak řečeno touto metodou bude zjištěn čistý výnos z prodeje aktiva.

Druhá metoda výpočtu se nazývá „Hodnota z užívání“. Pod tímto pojmem se rozumí současná hodnota budoucích peněžních toků, které účetní jednotka od daného majetku očekává. Dále sem zahrnovány i případné budoucí výnosy z prodeje majetku⁴³.

Po zjištění fair value očištěné o prodejní náklady a hodnoty z užívání, částky se porovnají. Při logickém uvažování účetní jednotky, pokud výnos z prodeje aktiva bude větší než hodnota z užívání, daný majetek by měl být prodán. V opačném případě, pokud hodnota z užívání je větší, dojde k přecenění majetku z účetní hodnoty na hodnotu z užívání a pokračuje se v evidenci příslušného majetku.

⁴⁰ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. s. 53-54. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno, ČR: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

⁴¹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. s. 54. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno, ČR: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

⁴² Zdroj: vlastní zpracování na základě DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. s. 54. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno, ČR: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

⁴³ International Accounting Standard 36: Impairment of Assets. A1380, 30. Dostupné také z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS36.pdf>

2.3 Dlouhodobý hmotný majetek: Ocenění v průběhu vlastnění majetku a odepisování

V oblasti IFRS většina dlouhodobého hmotného majetku patří do IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Cílem tohoto standardu je, za prve, vymezit oblast dlouhodobého hmotného majetku, kterou upravuje. Dále IAS 16 se zabývá oceňováním v moment pořízení a v průběhu držení těchto aktiv a v neposlední řadě definuje a popisuje jejich zveřejnění a zúčtování.

Jelikož problematika této bakalářské práce se vztahuje k odpisům, v dané podkapitole bude především rozebrána určitá část standardu IAS 16. Jedná se o ocenění dlouhodobého hmotného majetku v průběhu jeho vlastnění a o odepisování těchto aktiv. Je patrné, že v předchozí kapitole, která se týká ČÚS, ani v následující kapitole, která se zabývá daňovou legislativou není popsáno ocenění majetku v průběhu držení. Důvodem je, že české oblasti daně ani účetnictví tolik neřeší přecenění majetku v průběhu držení a ve většině případů pouze nechává historickou cenu. V oblasti IFRS je ale nezbytné se věnovat pozornost nejen pořizovací ceně majetku, ale i následnému přecenění.

V oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví existují 2 způsoby ocenění majetku v průběhu držení.

Ten první způsob se nazývá **model historické ceny**. Jedná se o už docela známou metodu z českého účetnictví, která spočívá v prvním ocenění majetku při pořízení a následném snížení hodnoty pomocí kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát. V oblasti českého účetnictví kumulované ztráty se zachycují buď mimořádnými odpisy nebo tvorbou opravné položky⁴⁴.

Druhému způsobu ocenění se říká **model fair value**. Je založen na principu průběžného přecenění majetku po uplynutí určitého období (zpravidla to bývá kalendářní rok). Dané přecenění se dělá kvůli následnému porovnání s účetní hodnotou majetku a eventuálně upravení této hodnoty, aby skutečnost byla zachycena v účetnictví co nejpresněji. Postupy přecenění se mohou trochu lišit v závislosti na typu majetku. Pokud se jedná o budovy a pozemky, cena se obvykle zjišťuje

⁴⁴ International Accounting Standard 16: Property, Plant and Equipment. A1093, 30. Dostupné také z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS16.pdf>

průzkumem trhu a poté pro větší se jistotu potvrzuje znaleckým posudkem. V případě movitých věcí nebo souboru movitých věcí ocenění zpravidla probíhá prostřednictvím odhadu jejich tržní hodnoty. Občas se stává, že je velmi obtížné nebo dokonce nemožné zjistit cenu určitého majetku na trhu. V takové situaci se přecenění provádí na základě porovnání účetní hodnoty se současnou hodnotou, která je stanovena pomocí spočítaných reprodukčních nákladů snížených o adekvátní opotřebení⁴⁵.

Při přecenění hmotného majetku v průběhu držení je nezbytné mít na paměti již dříve rozebraný standard IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Aplikace daného standardu není závislá na metodě ocenění v průběhu držení aktiv a vztahuje se jak k modelu historické ceny, tak k modelu fair value.

V českém účetnictví se s přeceněním fair value setkáme jen zřídka, a to mimo jiné z toho důvodu, že české účetní standardy zakazují zaznamenávat v účetnictví zvýšení hodnoty aktiv v důsledku přecenění. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví umožňují provádět danou činnost⁴⁶. Naopak podle IFRS po přecenění může dojít jak ke snížení, tak zvýšení hodnoty aktiva a daná událost musí být zaznamenána v účetnictví.

Pokud při porovnání historické ceny a fair value dojde ke snížení hodnoty aktiva, musí se to objevit v účetnictví jako náklad a sníží se výsledek hospodaření. Po případném zvýšení tržní hodnoty účetní jednotka bude mít vynos a projeví se to jako zvýšení výsledku hospodaření. V opačném případě, pokud se nejdříve ukáže, že tržní hodnota je vyšší než účetní, zaúčtuje se daná událost do jiné části vlastního kapitálu, nikoliv do hospodářského výsledku. Následný pokles tržní hodnoty se také pouze zachycenou částku ve vlastním kapitálu rozpustí⁴⁷.

IFRS umožňuje účetním jednotkám si zvolit pro každou skupinu majetku (budovy, pozemky atd.) ten postup ocenění, který se jí bude hodit. Omezením ale je, že po zvolení daný způsob musí být aplikován na veškeré položky majetku v této skupině⁴⁸. To znamená, že není možné, aby účetní jednotka vlastnila 2 budovy s tím,

⁴⁵ International Accounting Standard 16: Property, Plant and Equipment. A1093, 31, 32, 33. Dostupné také z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS16.pdf>

⁴⁶ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. s. 114. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno, ČR: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

⁴⁷ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. s. 115. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno, ČR: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

⁴⁸ International Accounting Standard 16: Property, Plant and Equipment. A1093, 36. Dostupné také z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS16.pdf>

že by jedna byla oceněna pouze historickou hodnotou a ta druhá by se přeceňovala každé období.

Z předchozího textu vyplývá, že u modelu historické ceny se řeší pouze odpisy, případně i snížení hodnoty. Pokud si účetní jednotka zvolila model fair value, odepisování majetku se bude provádět po přecenění a odpisové částky se budou počítat z přeceněné hodnoty. Stejně jako podle ČÚS, v oblasti IFRS pozemky se většinou neodepisují. Dále je nutné zmínit, že IFRS nařizuje v konkrétních případech povinnost zavést komponentní odepisování, když se podle české legislativy jedná pouze o možnost. Komponentní odepisování znamená vyčlenění z aktiva jeho dílčí částí a provádění odepisování této částí podle samostatného odpisového planu⁴⁹. V oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, pokud účetní jednotka vlastní takový majetek, u kterého je zjevně vidět komponentu, která má odlišnou dobu životnosti, je povinna aplikovat komponentní odepisování. Dalším bodem, který není typický pro české účetnictví je odepisování významných kontrol. Pro některé typy majetku je potřeba pro jejich udržování provádět pravidelně generální opravy. Příkladem takového majetku může být letadlo. IFRS nařizuje, aby vlastníci tohoto majetku postupně přenášeli vynaložené náklady na dané kontroly do výsledku hospodaření pomocí komponentního odepisování a po dobu do naplánované příští kontroly⁵⁰.

Co se týče samotného odepisování, IAS 16 rozlišuje následující metody:

- Metoda lineárních odpisu
- Metoda zmenšujícího se základu
- Metoda výkonových odpisů⁵¹

Je vidět, že metody odepisování podle IFRS jsou docela shodné se způsoby odepisování podle ČÚS. Jenom metoda zpomalených odpisů se u IFRS téměř neuvádí. V oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví též platí, že metoda odepisování by měla odpovídat skutečnosti, jak se majetek bude v průběhu držení užívat. Metoda výkonových odpisů už byla podrobně rozebrána v předchozí kapitole

⁴⁹ JANHUBA, Miloslav, Marie MÍKOVÁ, Jaroslava ROUBÍČKOVÁ a Vladimír ZELENKA. Finanční účetnictví: obecné otázky. s. 78–79; Praha, ČR: Nakladatelství C. H. Beck, 2016. 273 s. ISBN 978-80-7400-614-2.

⁵⁰ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. s. 116–117. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno, ČR: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

⁵¹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. s. 120. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno, ČR: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

a tady by bylo rozumné pouze připomenout, že výkonové odpisy jsou nejvhodnější metodou pro majetek, jakým je např. výrobní stroj. Opotřebením daného majetku není závislé na čase, ale na jeho výkonu.

Metody lineárních odpisů a zmenšujícího se základu jsou rovněž totožné s metodami, které uznávají české účetní standardy. Pro lineární odpisy zase platí, že se každý měsíc odepíše do nákladů stejná částka. U metody zmenšujícího se základu IFRS rozeznává především opět již známé metody DDB a SYD. V případě metody DDB odpisová sazba zůstává konstantní, ale odepisovaná částka postupně klesá. Pokud se jedná o metodu SYD, tady je opačná situace. Odepisovaná částka je neměnná, ale odpisová sazba postupem času klesá.

2.4 Dlouhodobý nehmotný majetek: Ocenění v průběhu vlastnění majetku a amortizace

V oblasti IFRS se problematikou nehmotného majetku zabývá několik standardů. Daná podkapitola bude věnována především jednomu z nich, a to je IAS 38 – Nehmotná aktiva.

IAS 38 má velice podobnou strukturu, jako již dříve rozebraný standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Na začátku vymezuje nehmotný majetek, který upravuje. Dále se zabývá oceněním daného majetku v průběhu pořízení a následně v průběhu držení. Také popisuje metody amortizace a způsoby zveřejnění a pozbytí nehmotných aktiv. V rámci této bakalářské práce bude opět důkladně popsána pouze část daného standardu. Jedná se o ocenění nehmotného majetku v průběhu držení a amortizace.

Standard IAS 38 uznává jak model historických cen, tak model fair value. Při použití metody historických cen dochází pouze k postupnému snížení hodnoty pomocí amortizace. V některých případech je ale zase navíc může dojít ke snížení hodnoty kvůli IAS 36⁵².

Při aplikaci modelu fair value je situace poněkud jiná než u standardu IAS 16 i když základní principy zůstávají stejné. Při zvolení metody fair value nehmotná aktiva se průběžně přeceňují podle jejich tržních cen. Dále platí totožné pravidlo, podle

⁵² DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. s. 102. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno, ČR: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

kterého si může účetní jednotka zvolit model ocenění pro určitou skupinu nehmotných aktiv, ale zvoleným způsobem musí být oceněny všechny položky, spadající do této skupiny⁵³.

Při přecenění nehmotného majetku metodou fair value je třeba počítat se 2 specifickými zásadami. Za prve nehmotná aktiva není možné přecenit fair value, pokud shodný produkt neexistuje na trhu. To znamená, že průběžné přecenění nehmotného majetku podle IAS 38 probíhá pouze na základě aktivního trhu, kde je reálné dohledat tržní cenu určitého produktu. Pokud se dojde k situaci, že aktivní trh konkrétního produktu existoval, ale postupem času zanikl, daný majetek bude oceněn poslední zjištěnou tržní cenou. Zánik trhu se ale může stát předpokladem pro aplikaci standardu IAS 36 – Snížení hodnoty majetku.

Za druhé, v případě nehmotných aktiv metodu fair value je možné použít pouze pro ten majetek, které už byl v minulosti zachycen v účetnictví. To znamená, že při prvotním vykázání nejde na majetek aplikovat fair value, musí být použito ocenění na bázi pořizovacích nákladů⁵⁴.

V oblasti IFRS odepisování nehmotného majetku se říká amortizace. Ta je použitelná pouze u aktiv, u kterých je možné odhadnout dobu životnosti. Jinak amortizaci aplikovat nelze. Co se týče samotných metod amortizaci, jsou zase totožné s metodami odpisů hmotného majetku a používají se na stejném principu. Zvolená metoda amortizace by měla odpovídat skutečnosti, jak daný majetek přispívá ke generování výnosů. Jelikož se u nehmotného majetku občas velmi obtížné odhaduje procento příspěvku, v těchto případech se doporučuje použít již známé lineární metody⁵⁵.

⁵³ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. s. 102. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno, ČR: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

⁵⁴ International Accounting Standard 38: Intangible Assets. A1456, 76. Dostupné také z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS38.pdf>

⁵⁵ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. s. 104-105. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno, ČR: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

3 Odpisy dlouhodobého majetku podle daňové legislativy ČR

Poslední kapitola teoretické části této práce se zabývá odpisy dlouhodobého majetku podle daňového zákoníku České republiky. V daňové oblasti se odpisy dlouhodobého hmotného majetku od způsobů odepisování dlouhodobého nehmotného majetku docela liší, proto každému typu majetku v této kapitole bude věnovaná samostatná část.

3.1 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku v daňové legislativě ČR jsou upraveny v § 26 až § 32 Zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle těchto ustanovení hmotným majetkem se rozumí především následující položky:

- samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok
- budovy, domy a jednotky
- stavby
- pěstelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč⁵⁶

Existují však výjimky, představující dlouhodobý hmotný majetek, který se nesmí odepisovat. Podle § 27 Zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů takovým majetkem zejména je:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevyší 40 000 Kč,
- pěstelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří
- umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory

⁵⁶ § 26 odst. 2 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy

- movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek
- inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů
- hmotný majetek nabytý darováním, jehož nabytí bylo od daně z příjmů osvobozeno nebo nebylo předmětem daně⁵⁷

Podle daňové legislativy, daňové odpisy se počítají od vstupní ceny nebo od zvýšené vstupní ceny majetku. Zvýšenou vstupní cenou se rozumí součet zůstatkové hodnoty majetku a technického zhodnocení, které bylo provedeno na daném majetku. Pokud k technickému zhodnocení došlo v roce zarážení majetku do užívání, považuje se za součást vstupní ceny, tzn. v daném případě se nejedná o zvýšenou vstupní cenu⁵⁸.

Dále daňový zákoník vymezuje subjekty nebo osob, které jsou oprávněny odepisovat dlouhodobý hmotný majetek. Odepisování může provádět hlavně vlastník daného majetku nebo subjekt, který má oprávnění hospodařit s majetkem státu. Pokud se jedná o nájemce, ten má právo odepisovat technické zhodnocení pronajatého dlouhodobého hmotného majetku⁵⁹. Tady je nezbytné zmínit, že daňové odpisy, na rozdíl od účetních, představují právo, nikoliv povinnost poplatníka uplatnit je⁶⁰.

Pokud odpisovatel se rozhodne pro uplatnění daňových odpisů, musí po zarážení dlouhodobého hmotného majetku do užívání, zařadit daný majetek do jedné z šesti odpisových skupin. Pro každou skupinu je charakteristicky určitý typ majetku a každá skupina stanovuje minimální dobu odepisování daného majetku⁶¹.

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

⁵⁸ § 29 odst. 1 a 3 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁵⁹ § 28 odst. 1 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁶⁰ MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. s. 83. Praha: GRADA Publishing, 2016, 208 s. ISBN 978-80-247-5806-0.

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

Tabulka 9 Odpisové skupiny

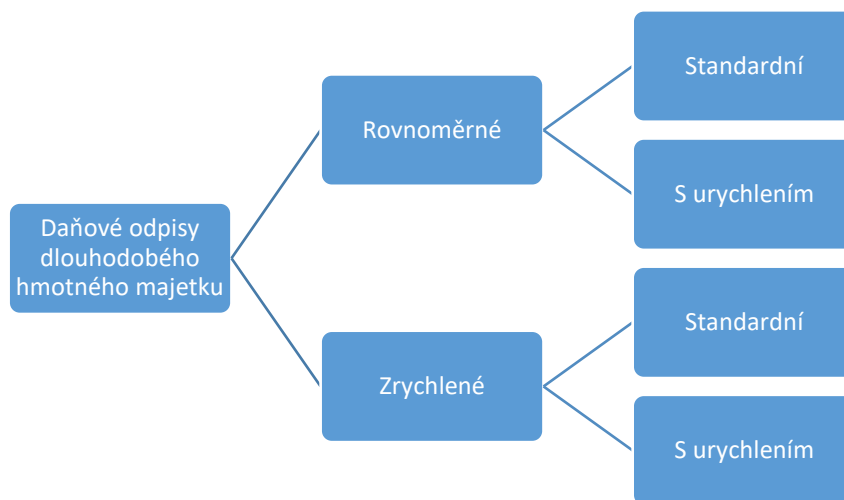
Odpisová skupina	Minimální doba odepisování	Příklad majetku, patřícího do skupiny
1	3 roky	Počítače, kancelářské nebo školní potřeby, měřicí, kontrolní, navigační a jiné přístroje
2	5 let	Pracovní stroje, nákladní a osobní auta, nábytek
3	10 let	Montované stavby z betonu, turbíny, klimatizační zařízení, lodě a plavidla, železniční lokomotivy
4	20 let	Budovy ze dřeva a plastů, vnější osvětlení budov a staveb
5	30 let	Dálnice, silnice, tunely, podjezdy a podchody, plochy letišť
6	50 let	Budovy administrativní, muzea a knihovny, budovy pro společenské a kulturní účely

Zdroj: vlastní zpracování na základě Přílohy č. 1 k zákonu 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Po zatřídění majetku do určité skupiny, odpisovatel si musí zvolit metodu odepisování. Ta se stanovuje pro každý nový dlouhodobý hmotný majetek zvlášť a daňový poplatník se ji nesmí měnit po celou dobu odepisování. Daňový zákoník ČR rozlišuje rovnoměrné a zrychlené odpisy s tím, že v každé metodě navíc existuje možnost uplatnit urychlené odpisy při splnění určitých podmínek⁶².

⁶² § 30 odst. 2 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2016. s. 109–116. 13. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2016, 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

Schéma 2 Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku



Zdroj: vlastní zpracování na základě VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2016. s. 109–116. 13. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2016, 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

Následující 2 podkapitoly se zabývají jak rovnoměrnými, tak zrychlenými daňovými odpisy. Ukazují způsoby vypočtení jednotlivých odpisů, jejich použití v modelových příkladech a popisují za jakých podmínek odepisovatel má právo aplikovat urychlení při odepisování.

3.1.1 Rovnoměrné odpisy

Rovnoměrné odpisy, jak už vyplývá z názvu, mají za účel lineárně přenášet vstupní cenu nebo zvýšenou vstupní cenu majetku do daňových nákladů. To znamená, že odepisovatelná částka každý rok bude stejná s výjimkou prvního a posledního roku odepisování. Rovnoměrné odpisy se počítají podle odpisových sazeb stanovených pro každou odpisovou skupinu zákonem o daních z příjmů⁶³.

Tabulka 10 Odpisové sazby standardní

Odpisová skupina	Odpisová sazba/první rok odepisování	Odpisová sazba/další leta odepisování	Odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20

⁶³ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2016. s. 115–117. 13. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2016, 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

Odpisová skupina	Odpisová sazba/první rok odepisování	Odpisová sazba/další leta odepisování	Odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu
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: vlastní zpracování na základě § 31 odst. 1 písm. a Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Z tabulky je vidět, že u každé odpisové skupiny je sazba odepisování v prvním roce nižší než v ostatních letech. Kvůli tomu se liší i odepisovatelná částka v roce zarážení majetku do užívání. Dále podle daňového zákoníku ČR, v roce, kdy dojde k vyřazení dlouhodobého hmotného majetku, odpisovatel má právo dat do daňových nákladů pouze polovinu roční odepisovatelné částky.

Pro výpočet rovnoměrných odpisů slouží následující vzorec:

$$RO = (VC \times OS) \div 100$$

RO – roční odpis

VC – vstupní cena

OS – odpisová sazba⁶⁴

Níže je uveden modelový příklad s aplikací daného vzorce.

Příklad 5 Daňové rovnoměrné odpisy

Dne 15.07.2020 společnost XYZ, s.r.o. zařadila do užívání osobní auto se vstupní cenou 500 000 Kč. K vyrážení majetku došlo za 3 roky, dne 20.09.2023. Určete výši rovnoměrných daňových odpisů za jednotlivá leta?

Osobní auto – 2. odpisová skupina, doba odepisování 5 let.

VC = 500 000 Kč

OS/první rok = 11

OS/další leta = 22,25

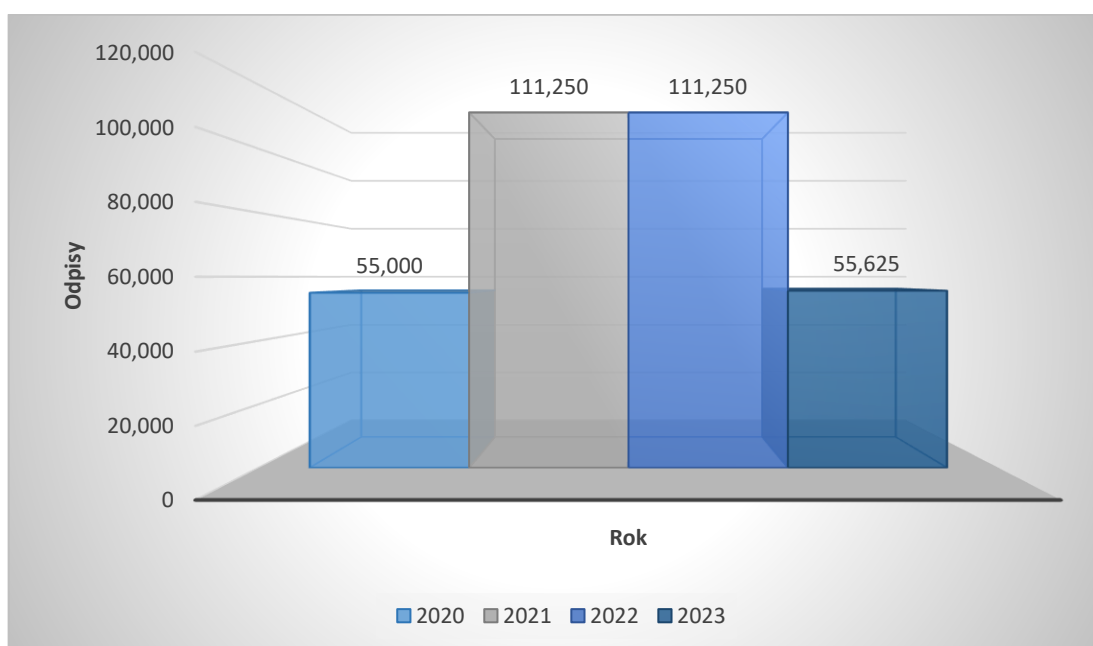
⁶⁴ Vlastní zpracování na základě VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2016. s. 115. 13. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2016, 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

Tabulka 11 Řešení příkladu č. 5

Rok	Výpočet	Odpisy	Zůstatková hodnota
2020	$(500\,000 \cdot 11) / 100 = 55\,000 \text{ Kč}$	55 000 Kč	445 000 Kč
2021	$(500\,000 \cdot 22,25) / 100 = 111\,250 \text{ Kč}$	111 250 Kč	333 750 Kč
2022	$(500\,000 \cdot 22,25) / 100 = 111\,250 \text{ Kč}$	111 250 Kč	222 500 Kč
2023	$((500\,000 \cdot 22,25) / 100) / 2 = 55\,625 \text{ Kč}$	55 625 Kč	166 875 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 5 Řešení příkladu č. 5



Zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedený příklad potvrzuje, že průběh rovnoměrných daňových odpisů je lineární s výjimkou prvního a posledního roku.

Ted' je na řadě zmínit metodu rovnoměrných odpisů s urychlením. Při použití urychlení odpisová sazba v prvním roce odepisování bude zvýšena o 10 %, 15 % nebo 20 %. Daná metoda je aplikovatelná pouze na majetek z 1. až 3. odpisové skupiny. Dále musí platit, že odpisovatel je prvním vlastníkem daného majetku⁶⁵.

Podle zákona o daních z příjmů 20 % urychlení může použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou⁶⁶.

⁶⁵ § 31 odst. 4 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁶⁶ § 31 odst. 2 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Tabulka 12 Odpisové sazby, urychlení 20 %

Odpisová skupina	Odpisová sazba/první rok odepisování	Odpisová sazba/další leta odepisování	Odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

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

Dále, 15 % urychlení má právo použít poplatník, který je prvním odpisovatelem zařízení pro čištění a úpravu vod⁶⁷.

Tabulka 13 Odpisové sazby, urychlení 15 %

Odpisová skupina	Odpisová sazba/první rok odepisování	Odpisová sazba/další leta odepisování	Odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

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

Poslední 10 % urychlení je oprávněn použít poplatník, který je prvním odpisovatelem hmotného majetku zaříděného v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou letadel, motocyklů a osobních aut, pokud se nejedná o koncesovanou živnost. Dále 10 % urychlení nelze použít u majetku, který už byl zmíněn dříve, tj. u hmotného majetku, který je odepisován se zvýšenou odpisovou sazbou v prvním roce o 15 % a 20 %⁶⁸.

Tabulka 14 Odpisové sazby, urychlení 10 %

Odpisová skupina	Odpisová sazba/první rok odepisování	Odpisová sazba/další leta odepisování	Odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20

⁶⁷ § 31 odst. 3 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁶⁸ § 31 odst. 4, 5 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Odpisová skupina	Odpisová sazba/první rok odepisování	Odpisová sazba/další leta odepisování	Odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu
3	15,4	9,4	10

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

3.1.2 Zrychlené odpisy

Další metodou, kterou rozeznává daňová legislativa ČR, jsou zrychlené odpisy. Právní úpravu této metody odepisování lze dohledat v § 32 Zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Zrychlené odpisy, na rozdíl od rovnoměrných, jsou nastaveny tak, že každý rok se odepisovaná částka liší a odpisovatel má největší odpis ve druhém roce odepisování⁶⁹. Druhá odlišnost zrychlených odpisů od rovnoměrných je tom, že při počítání zrychlených odpisů se používají koeficienty, když u rovnoměrných odpisů výpočet vychází z odpisových sazeb⁷⁰.

Tabulka 15 Odpisové koeficienty

Odpisová skupina	Koeficient/první rok odepisování	Koeficient/další leta odepisování	Koeficient pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: vlastní zpracování na základě § 32 odst. 1 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

V prvním roce se odepisovaná částka vypočte od vstupní ceny pomocí následujícího vzorce:

$$RO = VC \div K1$$

⁶⁹ Pokud se odepisovatelná částka nezmění kvůli technickému zhodnocení. VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2016. s. 117. 13. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2016, 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

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

RO – roční odpis

VC – vstupní cena

K1 – koeficient/první rok⁷¹

V dalších letech odepisovaná částka bude vycházet ze zůstatkové ceny a výpočet bude vypadat následujícím způsobem:

$$RO = (2 \times ZCPZO) \div (K - PLJO)$$

RO – roční odpis

ZCPZO – zůstatková cena předešlého zdaňovacího období (k poslednímu dni)

K – koeficient/další leta

PLJO – počet let, po která se již odepisovalo⁷²

Jako v předchozích kapitolách, tady je zase uveden příklad pro lepší porozumění dané problematiky.

Příklad 6 Daňové zrychlené odpisy

Dne 21.12.2020 společnost XYZ, s.r.o. si pořídila a zařadila do užívání počítač, který stal 50 000 Kč. Jaké byly odepisované částky za jednotlivá leta podle zrychlené metody odepisování?

Počítač – 1. odpisová skupina, doba odepisování 3 roky.

VC = 50 000 Kč

K1 = 3

K = 4

Tabulka 16 Řešení příkladu č. 6

Rok	Výpočet	Odpisy	Zůstatková hodnota
2020	50 000/3 = 16 667 Kč	16 667 Kč	33 333 Kč

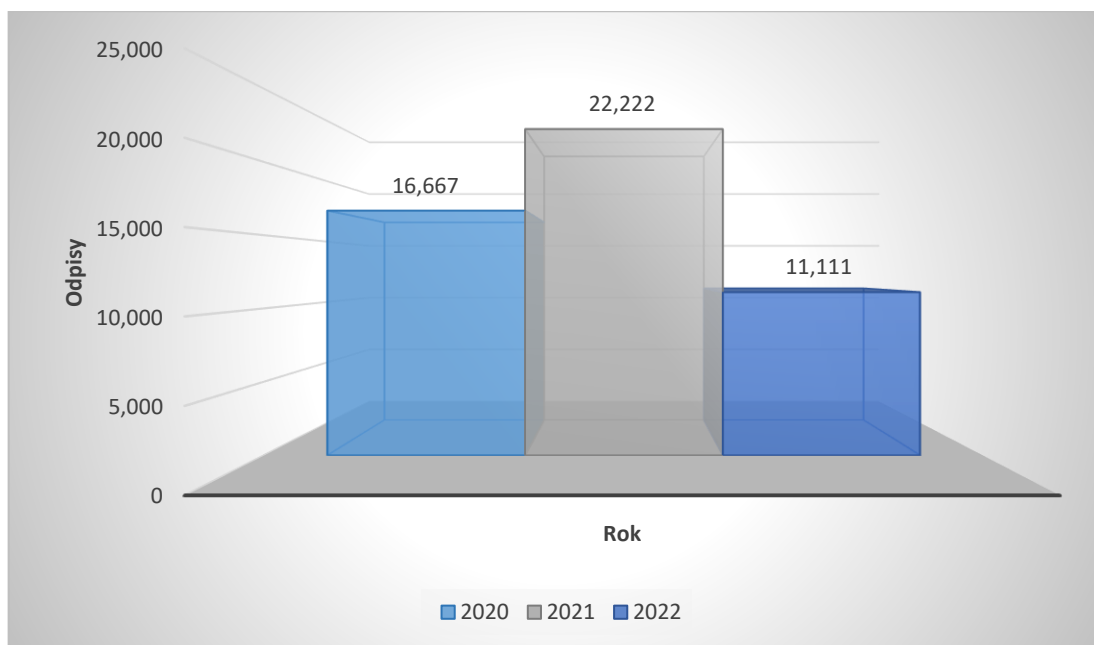
⁷¹ Vlastní zpracování, upraveno na základě VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2016. s. 118. 13. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2016, 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

⁷² Vlastní zpracování, upraveno na základě VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2016. s. 118. 13. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2016, 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

Rok	Výpočet	Odpisy	Zůstatková hodnota
2021	$ZCPZO = 33\,333 \text{ Kč}$ $PLJO = 1$ $(2 \cdot 33\,333) / (4 - 1) = 22\,222$	22 222 Kč	11 111 Kč
2022	$ZCPZO = 11\,111 \text{ Kč}$ $PLJO = 2$ $(2 \cdot 11\,111) / (4 - 2) = 11\,111 \text{ Kč}$	11 111 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 6 Řešení příkladu č. 6



Zdroj: vlastní zpracování

Daný příklad dokazuje, že při aplikaci zrychlených odpisů vychází nejvyšší odpisovaná částka ve druhém roce odepisování.

Co se týče zrychleného odepisování s urychlením, to se provádí se stejnými možnostmi navýšení (tj. 20 %, 15 % a 10 %) a za stejných podmínek, jako rovnoměrné odpisy⁷³. Tyto možnosti navýšení a podmínky jsou již popsány v dané práci (viz 3.1.1 Rovnoměrné odpisy).

⁷³ § 32 odst. 2 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

3.2 Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku

Jak už bylo zmíněno dříve, v daňové oblasti odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku mají docela velké rozdíly. Proto je odpisům dlouhodobého nehmotného majetku věnovaná samostatná podkapitola.

Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku jsou vymezeny v § 32a Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle daného zákona pod pojmem „nehmotný majetek“ se rozumí především nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva. Dále, tento majetek musí splňovat následující podmínky:

- musí být získán úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování
- vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a
- doba použitelnosti je delší než jeden rok⁷⁴

Daňová legislativa ČR rozeznává rovnoměrné odepisování nehmotného majetku, které se počítá na měsíce. Do daňových nákladů lze zahrnout odpisy počínaje následujícím měsícem po měsíci v němž byl nehmotný majetek zaražen do užívání⁷⁵. Odepisování může provádět vlastník majetku nebo poplatník, který nabyl k danému nehmotnému majetku právo užívání za úplatu. Pokud se jedná o právo užívání na dobu určitou, poplatník má oprávnění odepisovat daný majetek po dobu stanovenou smlouvou, tj. po dobu, na kterou získal právo užívání⁷⁶. V případě vlastníka zákon stanovuje minimální dobu odepisování:

Tabulka 17 Minimální doba daňového odepisování nehmotného majetku

Typ majetku	Minimální doba odepisování
Audiovizuální dílo	18 měsíců
Software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců

Zdroj: vlastní zpracování na základě § 32a odst. 4 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁷⁴ § 32a odst. 1 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁷⁵ § 32a odst. 5 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁷⁶ § 32a odst. 4 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Pokud na nehmotném majetku v průběhu jeho užívání došlo k technickému zhodnocení, odpisovatel má právo pokračovat v odepisování bez přerušení, ale zase s podmínkou minimální doby odepisování. Tato podmínka se nevztahuje na nehmotný majetek, u něhož je smlouva na užívání na dobu určitou⁷⁷.

Tabulka 18 Minimální doba daňového odepisování nehmotného majetku po technickém zhodnocení

Typ majetku	Minimální doba odepisování po technickém zhodnocení
Audiovizuální dílo	9 měsíců
Software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	18 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	36 měsíců

Zdroj: vlastní zpracování na základě § 32a odst. 6 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Následující vzorec slouží pro výpočet měsíčního daňového odpisu nehmotného majetku. Pote následuje příklad, ve kterém bude tento vzorec aplikován.

$$MO = VC \div PMO$$

MO – měsíční odpis

VC – vstupní cena

PMO – počet měsíců odepisování⁷⁸

Příklad 7 Daňové odpisy nehmotného majetku

Dne 13.04.2020 společnost XYZ, s.r.o. zařadila do užívání software se vstupní cenou 30 000 Kč. Jaké jsou daňové odpisy daného majetku v jednotlivých letech?

$$VC = 30\,000 \text{ Kč}$$

$$PMO = 36$$

$$MO = 30\,000/36 = 833,33 \text{ Kč}$$

⁷⁷ § 32a odst. 6 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

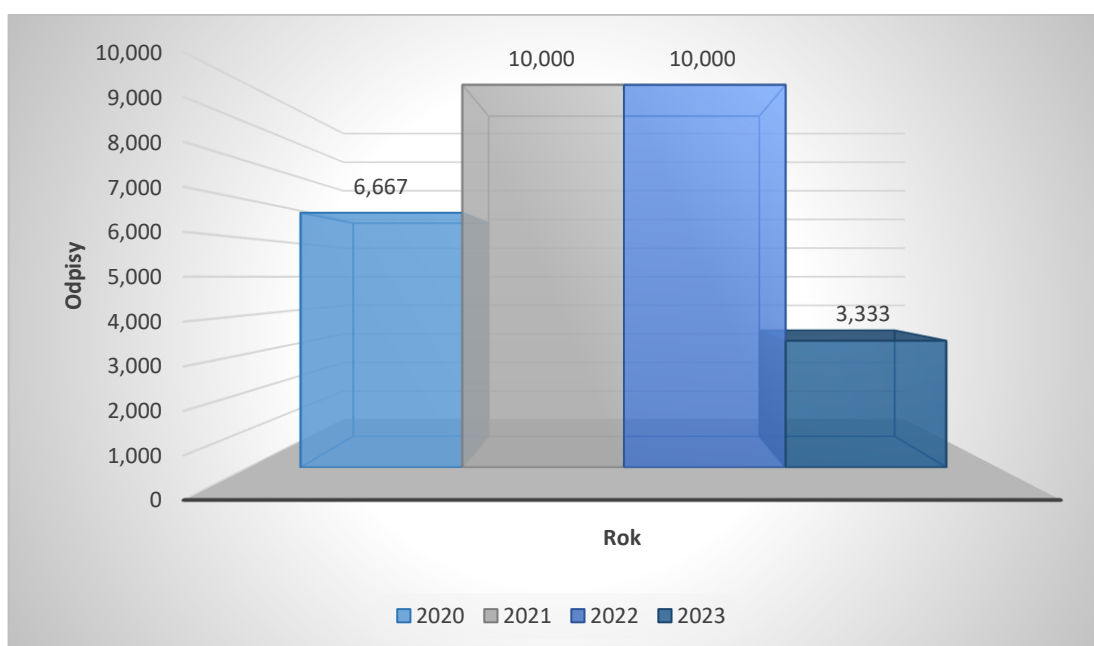
⁷⁸ Zdroj: vlastní zpracování na základě § 32a odst. 4 a 5 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Tabulka 19 Řešení příkladu č. 7

Rok	Výpočet	Odpisy	Zůstatková hodnota
2020	$833,33 \cdot 8 = 6\,667 \text{ Kč}$	6 667 Kč	23 333 Kč
2021	$833,33 \cdot 12 = 10\,000 \text{ Kč}$	10 000 Kč	13 333 Kč
2022	$833,33 \cdot 12 = 10\,000 \text{ Kč}$	10 000 Kč	3 333 Kč
2023	$833,33 \cdot 4 = 3\,333 \text{ Kč}$	3 333 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 7 Řešení příkladu č. 7



Zdroj: vlastní zpracování

Tento příklad potvrzuje výše zmíněná pravidla pro daňové odepisování dlouhodobého nehmotného majetku. Odpisové částky se počítají přesně na měsíce a poplatník má právo odepisovat majetek od měsíce následujícím po měsíci zařazení daného majetku do užívání⁷⁹.

⁷⁹ § 32a odst. 5 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

4 Komparace různých metod a legislativních možností odpisování na příkladu konkrétního podniku

Poslední kapitola této bakalářské práce bude věnována praktickému příkladu. Nejdřív bude krátce představen modelový podnik. Dále bude popsán nejen dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, který vlastní daný podnik, ale i metody odepisování, které byly aplikovány na zmíněný majetek. Poslední podkapitola uvede vhodné doporučení pro daný modelový podnik ohledně odpisů na základě již dříve získaných poznatků z teoretické části této bakalářské práce.

4.1 Představení modelového podniku

Společnost Pivo, s.r.o. je poměrně malý rodinný pivovar, který ale má mnoholetou historii a tradici. Firma byla založena panem Silným roku 1894 v Berouně. Už před vypuknutím druhé světové války rodinný pivovar měl dobré jméno a byl známou společností na území tehdejšího Československa. Po válce a během 2 poloviny 20. století podnik zažíval těžké časy. Rodinná firma musela propustit většinu svých zaměstnanců a prodej vyrobeného piva se uskutečňoval pouze v patřící pivovaru restauraci a do okolních maloobchodů. Až po zániku Československa se společnost zase začala rozvíjet a expandovat. Dnes Pivo, s.r.o. distribuuje své výrobky na území ČR, na Slovensko a do Německa. Odběratele pivovaru jsou především maloobchod a společnosti, poskytující gastronomické služby. V současnosti Pivo, s.r.o. zaměstnává 50 zaměstnanců a pozici jednatele zastupuje pan Jiří Nový.

4.2 Rozbor hmotného a nehmotného majetku podniku a dosavadních metod odepisování

Tato kapitola bude věnována majetku, který vlastní Pivo, s.r.o. Nejdřív bude uvedena vnitřní směrnice firmy z pohledu majetku. To znamená, že mimo jiné budou popsány způsoby, jakými společnost vymezuje a oceňuje svůj majetek. Dále budou uvedeny jednotlivé položky dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Po uvedení majetku přijde na řadu popis metod odepisování, které pivovar aplikuje.

Pivo, s.r.o. eviduje ve svém účetnictví jak hmotný, tak nehmotný majetek. Podle vnitřní směrnice firmy, pod hmotný majetek spadají položky, jejichž ocenění v jednotlivém případě dosahuje 40 000 Kč. Ocenění nehmotného majetku musí dosahovat 60 000 Kč. Při pořízení dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je oceněn cenou pořízení a vedlejšími pořizovacími náklady, jakými jsou doprava, montáž atd.

Hmotný majetek společnosti se skládá z následujících položek:

- Pozemky
- Stavby
- Stroje a zařízení
- Dopravní prostředky

Pivo, s.r.o. vlastní jeden pozemek, na kterém se nachází pivovar. U staveb pivovar eviduje 10 položek. Jedna se o 10 výrobních hal. Dále modelový podnik má 15 výrobních strojů a 9 nákladních aut pro distribuci hotových výrobků.

Pro naplnění účelů této práce v dalším vykladu budou použity následující položky: **jedna výrobní hala, jeden výrobní stroj a jeden nákladní automobil**. Zbylé budovy, výrobní stroje a nákladní auta mají totožné údaje (tzn. stejnou pořizovací cenou, metodu odepisování, potenciál využití nebo výrobní kapacitu a roční výkon nebo přibližný stejný počet najetých kilometrů) jako položky z vybraného vzorku, proto by se jednalo pouze o opakování již známých a prozkoumaných dat. Pozemek také není relevantní pro další vyklad, jelikož se tento typ majetku neodepisuje.

Na základě vnitřní směrnice společnosti pod nehmotný majetek spadá pouze jedna položka software. Daný majetek účetní jednotka pořídila před 2 lety za pořizovací cenu 80 000 Kč. Zbylé položky nehmotného majetku nedosáhly při vstupu hodnoty v 60 000 Kč a proto pro další analýzu nejsou relevantní. Ale **výše zmíněný software** bude použit v této praktické části pro účely zkoumání metod odepisování nehmotného majetku.

Následující tabulky mají za cíl podrobněji seznámit s každou vybranou položkou zvlášť. Pivo, s.r.o. nevede účetnictví podle IFRS, ale je známa skutečnost, že firma má v plánu odkoupit malý německý pivovar. V současnosti společnost aplikuje pouze české účetní a daňové odpisy. Odpisy se počítají od měsíce, který následuje po měsíci zařazení majetku do užívání. Uvedená data jsou k 31.12.2020.

Tabulka 20 Výrobní hala

Výrobní hala		
Pořizovací cena: 5 000 000 Kč		
Datum pořízení: 21.12.2014		
	Účetní odpisy	Daňové odpisy
Metoda odepisování	Lineární	Rovnoměrné
Předpokládaná doba odepisování	20 let	20 let – 4. odp. sk.
Předpokládaná zbytková hodnota	0 Kč	0 Kč
Oprávky	1 500 000 Kč	1 652 500 Kč
Zůstatková hodnota	3 500 000 Kč	3 347 500 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 21 Výrobní stroj

Výrobní stroj		
Pořizovací cena: 3 300 000 Kč		
Datum pořízení: 23.04.2018		
	Účetní odpisy	Daňové odpisy
Metoda odepisování	Lineární	Rovnoměrné
Předpokládaná doba odepisování	4 roky	5 let – 2. odp. sk.
Předpokládaná zbytková hodnota	0 Kč	0 Kč
Oprávky	2 200 000 Kč	1 831 500 Kč
Zůstatková hodnota	1 100 000 Kč	1 468 500 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Poznámka: Výrobní stroj má kapacitu 70 000 litrů piva. V letech 2018-2020 výroba piva probíhala v následujících objemech:

- 2018 – 12 000 l
- 2019 – 23 000 l
- 2020 – 17 000 l

Tabulka 22 Nákladní automobil

Nákladní automobil		
Pořizovací cena: 5 000 000 Kč		
Datum pořízení: 31.12.2017		

Nákladní automobil		
	Účetní odpisy	Daňové odpisy
Metoda odepisování	Výkonové	Rovnoměrné
Předpokládaná doba odepisování	5 let	5 let – 2. odp. sk.
Předpokládaná zbytková hodnota	0 Kč	0 Kč
Oprávky	3 000 000 Kč	2 775 000 Kč
Zůstatková hodnota	2 000 000 Kč	2 225 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Poznámka: Nákladní automobil má kapacitu 300 000 km. V letech 2018-2020 nákladní automobil ujel následující počet kilometrů:

- 2018 – 58 000 km
- 2019 – 60 000 km
- 2020 – 62 000 km

Tabulka 23 Software

Software		
Pořizovací cena: 80 000 Kč		
Datum pořízení: 15.06.2018		
	Účetní odpisy	Daňové odpisy
Metoda odepisování	Lineární	Odpisy nehm. maj.
Předpokládaná doba odepisování	4 roky	36 měsíců
Předpokládaná zbytková hodnota	0 Kč	0 Kč
Oprávky	50 000 Kč	66 666 Kč
Zůstatková hodnota	30 000 Kč	13 334 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

V předchozích tabulkách jsou vidět dosavadní metody odepisování vybraného majetku. Následující podkapitola bude věnována mým osobním doporučením na zlepšení a optimalizaci odpisů v již představeném pivovaru.

4.3 Doporučení

Hned na začátku této podkapitoly je potřebné připomenout, že se Pivo, s.r.o. chystá odkoupit malý pivovar v Německu. V souvislosti s danou skutečností, modelovému podniku vznikne povinnost vytvořit účetní závěrku podle Mezinárodních

standardů účetního výkaznictví. Proto následující doporučení mimo jiné budou obnášet vhodné přepočty odpisů podle IFRS.

První položkou z vybraného vzorku dlouhodobého majetku podniku je **výrobní hala**. Co se týče účetní oblasti, tady byla aplikována lineární metoda odepisování. Je pravdou, že podle teoretické části u budov také lze uplatnit metodu zpomalených odpisů, ale daná bakalářská práce zástava názor, že odpisy mají za cíl přenášet do účetnictví poměr, kterým určitý majetek přispívá ke generování výnosů. Tedy nikoliv jeho opotřebení. V takovém případě při aplikaci zpomalených odpisů dochází ke zkreslení skutečnosti. Nejde o nový podnik, ve kterém by majetek přispíval k výnosům až postupem času. Je pravděpodobnější tvrzení, že daná výrobní hala v průběhu držení bude přispívat ke generování výnosů rovnoměrně. Proto by bylo rozumné nechat uplatnění lineární metody odepisování. Ale pro ukázkou dále bude uveden přepočet odpisů podle zpomalené metody.

Tabulka 24 Výrobní hala. Zpomalené odpisy

Rok	Výpočet
2015	$(2 \cdot 5\,000\,000 \cdot 1) / (20 \cdot (20 + 1)) = 23\,810 \text{ Kč}$
2016	$(2 \cdot 5\,000\,000 \cdot 2) / (20 \cdot (20 + 1)) = 47\,619 \text{ Kč}$
2017	$(2 \cdot 5\,000\,000 \cdot 3) / (20 \cdot (20 + 1)) = 71\,429 \text{ Kč}$
2018	$(2 \cdot 5\,000\,000 \cdot 4) / (20 \cdot (20 + 1)) = 95\,238 \text{ Kč}$
2019	$(2 \cdot 5\,000\,000 \cdot 5) / (20 \cdot (20 + 1)) = 119\,048 \text{ Kč}$
2020	$(2 \cdot 5\,000\,000 \cdot 6) / (20 \cdot (20 + 1)) = 142\,857 \text{ Kč}$
Celkem	Oprávkový: 500 001 Kč Zůstatková hodnota: 4 499 999 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Jestli se podívat na tuto problematiku ze strany opotřebení, metoda zpomalených odpisů by mohla přijít v úvahu. Jedná se o budovu, ta se obvykle postupem času více ztrácí hodnotu a pomocí zpomalených odpisů se tato událost dostává do účetnictví. Ale na druhou stranu postupná ztráta hodnoty budovy také zaleží na řadě faktorů jakými jsou např. způsob využití, materiál stavby atd. Proto každá stavební jednotka může mít trochu jiný průběh opotřebení. Ale jelikož, už na začátku této práce bylo uvedeno, že odpisy mají přenášet do účetnictví využití majetku ke generování výnosů, trvám na aplikaci lineární metody odpisů.

Co se týče daňových odpisů, tady situace není jednoznačná. Na jednu stranu není potřeba nic měnit, jelikož lineární metoda je vhodnou metodou pro daný typ majetku a více odráží skutečnost, než zrychlené daňové odpisy. Na druhou stranu, v oblasti daňové legislativy nejde tolik o vystihnutí skutečnosti, jako o minimalizaci daňových nákladů. Proto je pouze na společnosti jak pro ni bude výhodné minimalizovat daňovou zátěž.

Nyní je řadě se podívat na odpisy podle IFRS. Společnost se rozhodla pro ocenění majetku v průběhu držení modelem fair value a proto následující výpočty budou vycházet z této skutečnosti. Ale v průběhu vlastnění výrobní haly pivovarem byla zachycena pouze jedna výraznější odchylka reálné hodnoty od účetní. V důsledku ekonomické krizi v roce 2017 tržní cena výrobní haly značně klesla. Takový typ majetku ke konci roku bylo možné pořídit za 4 000 000 Kč.

Co se týče samotné metody odepisování, je několik důvodů proč dále bude uvedena pouze varianta lineárních odpisů. Za prve, jedna se o stejnou situaci jako u odpisů podle ČÚS. To znamená, že práce vychází z myšlenky, že odpisy ukazují jak majetek přispívá k výnosům. Za druhé, jak už bylo zmíněno v teoretické části, metoda zpomalených odpisů se v oblasti IFRS téměř neuvádí.

Tabulka 25 Výrobní hala. IFRS1

Rok	Výpočet
2015	$5\,000\,000/20 = 250\,000\text{ Kč}$
2016	$5\,000\,000/20 = 250\,000\text{ Kč}$
2017	$5\,000\,000/20 = 250\,000\text{ Kč}$
Celkem	Oprávký: 750 000 Kč Zůstatková hodnota: 4 250 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Na konci roku 2017 pivovaru vzniká povinnost přecenit majetek kvůli rozdílu mezi reálnou a účetní hodnotou. Postup je následující:

- Na konci roku 2017, podle účetnictví, zbývá odepsat 4 250 000 Kč, ale reálna hodnota takového typu majetku činí pouhých 4 000 000 Kč
- Pivovar musí snížit odepisovatelnou částku o 250 000 Kč
- Od roku 2018 odpisy se počítají od nové částky – nyní zbývá odepsat pouze 4 000 000 Kč po dobu 17 let

Tabulka 26 Výrobní hala. IFRS2

Rok	Výpočet
2018	4 000 000/17 = 235 294 Kč
2019	4 000 000/17 = 235 294 Kč
2020	4 000 000/17 = 235 294 Kč
Celkem	Oprávký: 705 882 Kč Zůstatková hodnota: 3 294 118 Kč
Celkem 2015–2020	Oprávký: 1 455 882 Kč Zůstatková hodnota: 3 294 118 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Následující tabulka má za účel shrnout výsledky doporučení tykající se výrobní haly a ukázat rozdíly mezi jednotlivými odpisy.

Tabulka 27 Výrobní hala. Závěr

	ČÚS. Lineární metoda	ČÚS. Zpomalené odpisy	Daňová legislativa. Rovnoměrné odpisy	IFRS. Lineární metoda
Oprávký k 31.12.2020	1 500 000 Kč	500 001 Kč	1 652 500 Kč	1 455 882 Kč
Zůstatková hodnota k 31.12.2020	3 500 000 Kč	4 499 999 Kč	3 347 500 Kč	3 294 118 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Pivovar bude muset počítat odpisy třemi způsoby: podle ČÚS, IFRS a daňové legislativy. Je vidět, že oprávký a zůstatkové hodnoty ke konci roku 2020 podle lineárních metod účetních a daňových uprav se nijak výrazně neliší. Jediný značný rozdíl je možné pozorovat u metody zpomalených odpisů. Co se týče lineárních a zpomalených odpisů podle ČÚS, jak už bylo zmíněno výš, pivovar by měl preferovat lineární metodu odepisování.

Druhým majetkem z vybraného vzorku je **výrobní stroj**. U daného majetku zase byla aplikovaná lineární metoda účetních odpisů. Ale na rozdíl od výrobní haly v případě výrobního stroje je uveden i průběh výkonů daného majetku. Každý rok

výrobní stroj měl odlišnou výrobní kapacitu a proto metoda rovnoměrných odpisů ani nepřipadá v úvahu, protože by se jednalo o velké zkreslení skutečnosti. Tady modelový podnik musí uplatnit výkonové odpisy.

Tabulka 28 Výrobní stroj. Výkonové odpisy

Rok	Výpočet
2018	$(3\,300\,000/70\,000)*12\,000 = 565\,714\text{ Kč}$
2019	$(3\,300\,000/70\,000)*23\,000 = 1\,084\,286\text{ Kč}$
2020	$(3\,300\,000/70\,000)*17\,000 = 801\,429\text{ Kč}$
Celkem	Oprávký: 2 451 429 Kč Zůstatková hodnota: 848 571 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Výkonové odpisy přesně zachycují v účetnictví podíl, ve kterém výrobní stroj přispěl ke generování výnosů pivovaru během určitého období.

V oblasti daňové legislativy odpisy zase záleží na potřebách podniku minimalizovat daňovou zátěž. Je ale vidět, že výrobní stroj měl největší výkon právě ve druhém roce držení. Proto by v tomto případě neuškodilo vykázat přepočet daňových odpisů zrychlenou metodou.

Tabulka 29 Výrobní stroj. Daňové zrychlené odpisy

Rok	Výpočet
2018	$3\,300\,000/5 = 660\,000\text{ Kč}$
2019	$(2\,640\,000*2)/(6-1) = 1\,056\,000\text{ Kč}$
2020	$(1\,584\,000*2)/(6-2) = 792\,000\text{ Kč}$
Celkem	Oprávký: 2 508 000 Kč Zůstatková hodnota: 792 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky vyplývá, že podle zrychlené metody daňové odpisy se více přibližují účetním výkonovým odpisům. To ale neznamená, že bych trvala na aplikaci právě této metody.

Pro odpisy podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví by podnik měl zase uplatnit výkonovou metodu. Tržní ceny výrobního stroje na konci jednotlivých let byly následující:

2018 – 2 900 000 Kč

2019 – 1 600 000 Kč

2020 – 815 000 Kč

Na základě uvedených cen je proveden výpočet:

Tabulka 30 Výrobní stroj. IFRS1

Rok	Výpočet
2018	$(3\,300\,000/70\,000) \cdot 12\,000 = 565\,714\text{ Kč}$

Zdroj: vlastní zpracování

Ke konci roku 2018 účetní hodnota výrobního stroje činila 2 734 286 Kč. Avšak reálna hodnota takového typu majetku dosahovala 2 900 000 Kč. Proto pivovaru vznikla potřeba daný majetek přecenit. Nyní pivovar musí odepsat částku v hodnotě 2 900 000 Kč se zbývajícím výrobní kapacitou 58 000 litrů piva.

Tabulka 31 Výrobní stroj. IFRS2

Rok	Výpočet
2019	$(2\,900\,000/58\,000) \cdot 23\,000 = 1\,150\,000\text{ Kč}$

Zdroj: vlastní zpracování

Ke konci roku 2019 účetní hodnota výrobního stroje činila 1 750 000 Kč. Ale tentokrát tržní hodnota dosahovala pouze 1 600 000 Kč. Pivo, s.r.o. opět má povinnost daný majetek přecenit. Nyní odepisovatelná částka činí 1 600 000 Kč. Zbývajícím výrobní kapacita je 35 000 litrů piva.

Tabulka 32 Výrobní stroj. IFRS3

Rok	Výpočet
2020	$(1\,600\,000/35\,000) \cdot 17\,000 = 777\,143\text{ Kč}$

Zdroj: vlastní zpracování

Ke konci roku 2020 modelovému podniku zbývá odepsat 822 857 Kč. V tento okamžik tržní cena se rovnala přibližně 815 000 Kč. Při porovnání bylo vidět, že v roce 2020 se reálna a účetní hodnota majetku tolik nelišily a pivovar měl možnost nadále odepisovat původní částku (822 857 Kč).

Tabulka 33 Výrobní stroj. IFRS4

Celkem	Oprávky: 2 492 857 Kč Zůstatková hodnota: 822 857 Kč
---------------	---

Zdroj: vlastní zpracování

Nyní je řadě zase porovnat veškeré výsledky analýzy různých metod odepisování výrobního stroje.

Tabulka 34 Výrobní stroj. Závěr

	ČÚS. Lineární metoda	ČÚS. Výkonové odpisy	Daňová legislativa. Rovnoměrné odpisy	Daňová legislativa. Zrychlené odpisy	IFRS. Výkonové odpisy
Oprávky k 31.12.2020	2 200 000 Kč	2 451 429 Kč	1 831 500 Kč	2 508 000 Kč	2 492 857 Kč
Zůstatková hodnota k 31.12.2020	1 100 000 Kč	848 571 Kč	1 468 500 Kč	792 000 Kč	822 857 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Po shrnutí se da říct, že výsledky se rozdělily na 2 skupiny. Oprávky a zůstatkové hodnoty podle rovnoměrných účetních a daňových odpisů se o mnohem liší oproti zbytku (tzn. výkonové účetní odpisy a zrychlené daňové odpisy). Je nutné připomenout, že když u daňových odpisů nepreferuji žádnou z metod a nechávám to na daňovém poradci pivovaru, u účetních odpisů je jasné, že podnik by měl použít výkonovou metodu.

Třetím majetkem, který tady bude rozebrán je **nákladní auto**. V případě daného majetku situace bude částečně shodná s výrobním strojem. Zase zde byla uvedena předpokládaná celková kapacita majetku, ale na rozdíl od předchozího příkladu pivovar aplikoval na automobil výkonové odpisy. Na jednu stranu tomu není co vytknout, jelikož podnik pomocí dané metody přenáší do účetnictví přesnou skutečnost jak nákladní automobil přispěl k výnosům pivovaru. Ale na druhou stranu, v případě auta je možné vypořádat, že v průběhu 3 let docházelo k téměř stejným ročním výkonům, to znamená, že majetek přispíval rovnoměrně. Proto lze tvrdit, že v této situaci pro jednodušší výpočet modelový podnik má možnost použít lineární metodu odepisování.

Tabulka 35 Nákladní auto, Lineární odpisy

Rok	Výpočet
2018	$(5\,000\,000/(5*12))*12 = 1\,000\,000\text{ Kč}$
2019	$(5\,000\,000/(5*12))*12 = 1\,000\,000\text{ Kč}$
2020	$(5\,000\,000/(5*12))*12 = 1\,000\,000\text{ Kč}$
Celkem	Oprávky: 3 000 000 Kč Zůstatková hodnota: 2 000 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Oprávky a zůstatkové hodnoty vyšly totožné, jako u výkonových odpisů. Pro lepší přehled tato skutečnost bude shrnuta a popsána po analýze daňových a IFRS metod odepisování.

V oblasti daňové legislativy pivovar zase uplatnil rovnoměrné odpisy, což lze považovat za jeden z možných postupů. Dále měl také možnost použít zrychlené odpisy, které budou uvedeny níže pro srovnání. Jinak v případě daňových odpisů opět neexistuje jednoznačné řešení a uplatnění určité metody záleží pouze na daňových potřebách podniku.

Tabulka 36 Nákladní auto, Daňové zrychlené odpisy

Rok	Výpočet
2018	$5\,000\,000/5 = 1\,000\,000\text{ Kč}$
2019	$(4\,000\,000*2)/(6-1) = 1\,600\,000\text{ Kč}$
2020	$(2\,400\,000*2)/(6-2) = 1\,200\,000\text{ Kč}$
Celkem	Oprávky: 3 800 000 Kč Zůstatková hodnota: 1 200 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Dále je potřeba spočítat odpisy nákladního auta podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Zase existují 2 realizovatelné varianty v podobě lineárních a výkonových odpisů. Tady budou spočítány obě možnosti. Co se týče tržní ceny, ta se každoročně snižovala o 800 000 Kč. To znamená, že v průběhu let 2018 až 2020 ceny na trhu srovnatelného majetku byly následující:

2018 – 4 200 000 Kč

2019 – 3 400 000 Kč

2020 – 2 600 000 Kč

Lineární metoda IFRS:

Tabulka 37 Nákladní auto. Lineární metoda. IFRS1

Rok	Výpočet
2018	$(5\,000\,000/(5*12))*12 = 1\,000\,000\text{ Kč}$

Zdroj: vlastní zpracování

Na konci roku 2018 tržní cena se rovnala 4 200 000 Kč. Od roku 2019 tato částka zároveň představuje novou odepisovatelnou částku.

Tabulka 38 Nákladní auto. Lineární metoda. IFRS2

Rok	Výpočet
2019	$(4\,200\,000/(4*12))*12 = 1\,050\,000\text{ Kč}$

Zdroj: vlastní zpracování

Ke 31.12.2019 shodné auto šlo pořídit za 3 400 000 Kč, čemuž se rovna odepisovatelná částka 2020.

Tabulka 39 Nákladní auto. Lineární metoda. IFRS3

Rok	Výpočet
2020	$(3\,400\,000/(3*12))*12 = 1\,133\,333\text{ Kč}$

Zdroj: vlastní zpracování

V roce 2021 podnik by měl počítat odpisy od částky 2 600 000 Kč. Jedná se o cenu na trhu srovnatelného majetku k 31.12.2020.

Tabulka 40 Nákladní auto. Lineární metoda. IFRS4

Celkem	Oprávky: 3 183 333 Kč Zůstatková hodnota: 2 600 000 Kč
--------	---

Zdroj: vlastní zpracování

Nyní bude následovat výpočet výkonových odpisů podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Tržní ceny v jednotlivých letech zůstávají stejné.

Výkonové odpisy IFRS:

Tabulka 41 Nákladní auto. Výkonové odpisy. IFRS1

Rok	Výpočet
2018	$(5\,000\,000/300\,000)*58\,000 = 966\,667\text{ Kč}$

Zdroj: vlastní zpracování

Jedná se o totožnou situaci. Tržní částka ke konci roku 2018 se rovná odepisovatelné částce 2019 (4 200 000 Kč). Zbývající kapacita majetku se rovná 242 000 kilometrů.

Tabulka 42 Nákladní auto. Výkonové odpisy. IFRS2

Rok	Výpočet
2019	$(4\,200\,000/242\,000)*60\,000 = 1\,041\,322\text{ Kč}$

Zdroj: vlastní zpracování

Ke 31.12.2019 účetní hodnota nákladního auta byla 3 158 678 Kč, když reálna hodnota se rovnala 3 400 000 Kč. Podniku vznikla potřeba majetek přecenit a nastavit novou odepisovatelnou částku. Celková kapacita se rovnala 182 000 kilometrů.

Tabulka 43 Nákladní auto. Výkonové odpisy. IFRS3

Rok	Výpočet
2020	$(3\,400\,000/182\,000)*62\,000 = 1\,158\,242\text{ Kč}$

Zdroj: vlastní zpracování

V roce 2021 opět by mělo dojít k přecenění a odepisovatelná částka by činila 2 600 000 Kč. Za tuto cenu bylo možné totiž pořídit srovnatelný majetek k 31.12.2020.

Tabulka 44 Nákladní auto. Výkonové odpisy. IFRS4

Celkem	Oprávky: 3 166 231 Kč Zůstatková hodnota: 2 600 000 Kč
--------	---

Zdroj: vlastní zpracování

Následující tabulka má za cíl shrnout výsledky provedené analýzy týkající se metod odepisování nákladního auta.

Tabulka 45 Nákladní auto. Závěr

	ČÚS. VO.	ČÚS. LO.	DL. RO.	DL. ZO.	IFRS. LO.	IFRS. VO.
Oprávky k 31.12.2020	3 000 000 Kč	3 000 000 Kč	2 775 000 Kč	3 800 000 Kč	3 183 333 Kč	3 166 231 Kč
Zůstatková hodnota k 31.12.2020	2 000 000 Kč	2 000 000 Kč	2 225 000 Kč	1 200 000 Kč	2 600 000 Kč	2 600 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Po sestavení tabulky je hned patrné, že jak podle českých účetních standardů, tak podle IFRS oprávky a zůstatkové hodnoty u lineárních a výkonových metod se skoro neliší. Podle ČÚS tyto údaje jsou dokonce identické. Tato situace je daná tím, že, jak už bylo zmíněno dříve, každoroční výkony daného nákladního auta jsou téměř shodné. Přispění tohoto typu majetku ke generování výnosů je rovnoměrné, proto lze v tomto případě jde uplatnit lineární metodu odepisování. Ale na druhou stranu, u tohoto majetku je možné stanovit celkovou výrobní kapacitu a aplikovat výkonové odpisy. V tomto případě, podle mě, nejde dát podniku jednoznačné doporučení týkající se aplikace určité metody. Ta sama odpověď se týká i daňových odpisů. Jako v předchozích příkladech, podnik může uplatnit jak rovnoměrné, tak zrychlené odpisy podle vlastní potřeby minimalizovat daňovou zátěž.

Posledním majetkem z vybraného vzorku je **software**. V případě tohoto majetku není potřeba rozebírat účetní a daňové odpisy zvlášť. Pro potřeby analýzy stačí pouze situaci stručně okomentovat. Co se týče odpisů podle ČÚS, pivovar aplikoval na software lineární metodu. Jedná se o optimální variantu. Za prvé, u nehmotného majetku se jen těžko dá stanovit jejich výrobní kapacitu, což znamená, že výkonové odpisy nemohou být uplatněny. Za druhé, nehmotný majetek se nejčastěji rovnoměrně podílí na generování výnosů, a proto jediným doporučením by bylo, aby podnik nechal dosavadní metodu odepisování. V případě daňových odpisů také není potřeba nic měnit, protože se jedná o jedinou možnou variantu. Jak už bylo popsáno v teoretické části, daňová legislativa ČR rozeznává lineární odepisování nehmotného majetku, které se počítá na měsíce. Podnik nastavil celkovou dobu odepisování 36 měsíců, což také odpovídá daňovému zákoníku.

Ani v případě nehmotného majetku podniku nezaniká potřeba přepočítat odpisy podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Tady zase bude uplatněna lineární metoda s tím, že tržní cena srovnatelného software výrazně vzrostla v roce 2019 na 60 000 Kč.

Tabulka 46 Software. IFRS1

Rok	Výpočet
2018	$(80\,000/48)*6 = \mathbf{10\,000\,Kč}$
2019	$(80\,000/48)*12 = \mathbf{20\,000\,Kč}$

Zdroj: vlastní zpracování

K 31.12.2019 účetní hodnota majetku činila 50 000 Kč, když na trhu podobný majetek šlo pořídit za 60 000 Kč. Proto podniku vznikla povinnost majetek přecenit a nastavit novou odepisovatelnou částku v hodnotě 60 000 Kč. Odepisování bude probíhat po dobu 30 měsíců.

Tabulka 47 Software. IFRS2

Rok	Výpočet
2020	$(60\,000/30)*12 = 24\,000\text{ Kč}$
Celkem	Oprávky: 54 000 Kč Zůstatková hodnota: 36 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Pro lepší přehled je zase potřeba shrnout veškeré dopočítané odpisy software.

Tabulka 48 Software. Závěr

	ČÚS. Lineární metoda	Daňová legislativa. Odpisy nehmotného majetku	IFRS. Lineární metoda
Oprávky k 31.12.2020	50 000 Kč	66 666 Kč	54 000 Kč
Zůstatková hodnota k 31.12.2020	30 000 Kč	13 334 Kč	36 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Je vidět, že způsoby odepisování nehmotného majetku nejsou tak rozmanité, jak u hmotného majetku. To je dáno tím, že průběh použití nehmotného majetku nejčastěji vypadá lineárně.

Na závěr praktické části by bylo vhodné uvést tabulku, ve které budou shrnuty veškeré doporučení týkající se metod odepisování dlouhodobého majetku patřícího pivovaru.

Tabulka 49 Shrnutí praktické části

Majetek	Doporučené způsoby odepisování
Výrobní hala	Odpisy podle ČÚS: rovnoměrné odpisy Daňové odpisy: rovnoměrné nebo zrychlené odpisy

Majetek	Doporučené způsoby odepisování
	Odpisy podle IFRS: rovnoměrné odpisy
Výrobní stroj	Odpisy podle ČÚS: výkonové odpisy Daňové odpisy: rovnoměrné nebo zrychlené odpisy Odpisy podle IFRS: výkonové odpisy
Nákladní auto	Odpisy podle ČÚS: rovnoměrné nebo výkonové odpisy Daňové odpisy: rovnoměrné nebo zrychlené odpisy Odpisy podle IFRS: rovnoměrné nebo výkonové odpisy
Software	Odpisy podle ČÚS: rovnoměrné odpisy Daňové odpisy: rovnoměrné odpisy nehmotného majetku Odpisy podle IFRS: rovnoměrné odpisy

Zdroj: vlastní zpracování

Je třeba zmínit, že každá položka dlouhodobého majetku má odlišný průběh využití a proto každé položce je třeba věnovat pozornost, aby bylo možné nastavit vhodnou metodu odepisování. Na tomto příkladu je možné pozorovat, že bývá poměrně obtížné stanovit správnou metodu odepisování, jelikož na některý majetek lze uplatnit několik metod. V tomto případě účetní jednotka si může vybrat. Rozhodně se nejedná o situaci kdy podnik uplatní na veškerý svůj majetek lineární odpisy a více se touto problematikou nezabývá. Bohužel, občas se to stává. Sice to není zakázané, ale v tomto případě dochází k obrovskému zkreslení skutečnosti a odpisy ztrácí svůj skutečný význam. Daný význam, jak už bylo řečeno několikrát, spočívá v přenášení do účetnictví podílu v jakém konkrétní majetek v jednotlivých obdobích přispívá ke generování výnosů.

Na druhou stranu také bylo vidět, že daňové odpisy, na rozdíl od účetních mají trochu jiný cíl. Jedná se především o minimalizaci daňových nákladů. K volbě optimální metody daňového odepisování je třeba mít celkový daňový přehled o společnosti.

Závěr

Cíl dané bakalářské práce byl stanoven a zformulován následujícím způsobem:

„Pokusit se najít nejvhodnější metodu odepisování dlouhodobého majetku, která respektuje zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví a vede k nejmenšímu zkreslení zobrazení skutečnosti.“

První tři kapitoly měly seznámit čtenáře s teoretickými poznatky z různých finančních oblastí, ve kterých existují možnosti uplatnění odpisů dlouhodobého majetku. V první kapitole byly podrobně rozebrány a aplikovány v modelových příkladech metody odepisování, které uznává české účetnictví. Druhá kapitola se zabývala způsoby odepisování podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Poslední teoretická kapitola byla zaměřena na způsoby odepisování podle české daňové legislativy. Struktura této kapitoly byla podobná českým účetním odpisům. Opět byly uvedeny a aplikovány na stručných příkladech metody daňového odepisování. Bylo patrné, že jsou docela odlišné oproti účetním způsobům počítání odpisů. Navíc daňová legislativa ČR rozlišuje metody odepisování hmotného a nehmotného majetku.

Celá praktická část byla věnovaná rozboru metod odepisování majetku, který patří modelovému podniku. U každé položky majetku z vybraného vzorku byly odpisy spočítány jak podle českých účetních standardů, tak podle IFRS a daňové legislativy.

Po analýze výsledků teoretické a praktické části jsem dospěla k následujícím závěrům. Za prvé, daňové metody odepisování se jen těžko dají porovnat s účetními odpisy. Účetní odpisy by měly odrážet skutečné přispívání majetku ke generování výnosů. Daňové odpisy mají totiž odlišný cíl a tím je minimalizace daňových nákladů. Proto daňové metody odepisování dále nebudou použity k naplnění účelů této bakalářské práce, tj. hledání nejvhodnější metody odepisování, která nejvíc odráží skutečnost.

Za druhé, po porovnání odpisů podle ČÚS a IFRS bylo vidět, že samotné způsoby odepisování se skoro neliší. Hlavní rozdíl spočívá v přecenění majetku v průběhu jeho držení. V oblasti českého účetnictví se většinou setkáváme pouze s oceněním historickými cenami a následným snížením hodnoty, a to z důvodu odepisování. Tržní cena majetku během jeho držení se prakticky neřeší. Zatím co v oblasti IFRS je

sledování a porovnání účetních a tržních hodnot majetku, a jeho následné přecenění, téměř nezbytnou součástí průběhu odepisování. Podle mého názoru, takový postup více odráží skutečnost, než pouhé snížení hodnoty v důsledku odepisování, jak je tomu v oblasti českého účetnictví. Cena majetku se totiž, vlivem různých událostí, může v čase zásadně měnit.

Co se týče samotných metod odepisování, jakými jsou výkonové, lineární, zrychlené nebo zpomalené odpisy, nejde jednoznačně říct, jaká z těchto metod je nejvhodnější. Pro nastavení správné metody je potřeba znát typ majetku, předpokládanou dobu jeho životnosti, styl, jakým majetek bude používán a výrobní kapacitu, pokud ji lze předpovědět. Až po zjištění a zkoumání těchto údajů má podnik právo aplikovat určitou metodu odepisování.

Jsem přesvědčena, že byl stanovený cíl dané bakalářské práce naplněn. Čtenář byl seznámen nejenom s různými metodami odepisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku z pohledu různých finančních oblastí, ale mohl také vniknout do postupů vedoucích k aplikaci vhodné metody na konkrétních příkladech. V závěru jsem dospěla k přesvědčení, že odepisování podle IFRS nejvíc odráží skutečnost kvůli potřebě průběžného sledování tržních cen a případně následnému přecenění. Dále už zaleží jen na majiteli podniku, zda se mu podaří nastavit správnou metodu odepisování, aby odrážela skutečné přispívání majetku ke generování výnosů.

Seznam použité literatury a pramenů

Tištěná literatura

1. DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno, ČR: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.
2. JANHUBA, Miloslav, Marie MÍKOVÁ, Jaroslava ROUBÍČKOVÁ a Vladimír ZELENKA. Finanční účetnictví: obecné otázky. Praha, ČR: Nakladatelství C. H. Beck, 2016. 273 s. ISBN 978-80-7400-614-2.
3. MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. Praha: GRADA Publishing, 2016, 208 s. ISBN 978-80-247-5806-0.
4. VALOUCH, Petr. Účetní a daňové odpisy 2012. Sedmé vydání. Praha, ČR: GRADA Publishing, 2012, 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.
5. VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2016. 13. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2016, 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

Elektronické zdroje

1. GOLA, Petr. Kdo sestavuje účetní výkazy dle IFRS nebo US GAAP? Firmy.FINANCE.cz [online]. Praha, ČR: Mladá fronta, 18.12.2009. Dostupné z: <https://firmy.finance.cz/zpravy/finance/245538-kdo-sestavuje-ucetni-vykazy-dle-ifrs-nebo-us-gaap/>
2. KANDLEROVÁ, Kateřina. Odpisy majetku v praxi. Portál.POHODA [online]. Jihlava, ČR: STORMWARE, 2012, 30. 3. 2015. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/odpisy-majetku-v-praxi/>
3. List of IFRS Standards. IFRS [online]. London, UK: IFRS Foundation. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
4. Metody odpisování. Účetnictví a mzdy [online]. ČR, 2020, 2020. Dostupné z: <https://ucetnictvi-mzdy.studentske.cz/2008/06/metody-odpisovni.html>
5. Odpis, odpisování. In: Účetní průvodce MáDáti [online]. Ostrava-Hrabůvka: Nakladatelství Sagit, 2020, 01. 01. 2020. Dostupné z:

<http://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r&levelid=ODPIS>
[.HTM](#)

6. Účet 012 - Nehmotné výsledky vývoje. In: Účetní průvodce MáDáti [online]. Ostrava-Hrabůvka: Nakladatelství Sagit, 2020, 01. 01. 2020. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_012.
[HTM](#)
7. Účet 063 - Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly. In: Účetní průvodce MáDáti [online]. Ostrava-Hrabůvka: Nakladatelství Sagit, 2020, 01. 01. 2020. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_063.
[HTM](#)

Právní předpisy

1. ČÚS č. 013
2. ČÚS č. 014
3. International Accounting Standard 16: Property, Plant and Equipment.
4. International Accounting Standard 36: Impairment of Assets.
5. International Accounting Standard 38: Intangible Assets.
6. Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele
7. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích
8. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
9. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Seznam zkratek

atd. – a tak dále

CPMK – celková předpokládaná maximální kapacita

ČR – Česká republika

ČÚS – České účetní standardy

ČÚS.LO. – České účetní standardy. Lineární odpisy

ČÚS.VO. – České účetní standardy. Výkonové odpisy

DL.RO. – Daňová legislativa. Rovnoměrné odpisy.

DL.ZO. – Daňová legislativa. Zrychlené odpisy

IFRS – International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)

IFRS.LO. – International Financial Reporting Standards. Lineární odpisy

IFRS.VO. – International Financial Reporting Standards. Výkonové odpisy

FV – fair value

K – koeficient/další leta

K1 – koeficient/první rok

Kč – koruna česká

l – litry

MO – měsíční odpis

např. – například

nehm. maj. – nehmotný majetek

OČ – odepisovatelná částka

odp.sk. – odpisová skupina

ONP – odhadované náklady na prodej

OS – odpisová sazba

PC – pořizovací cena

PLO – počet let odepisování

PLJO – počet let, po která se již odepisovalo

PMO – počet měsíců odepisování

RO – roční odpis

SLO – součet let odepisování

SVKO – skutečné využití kapacity za období

t – rok odepisování

tj. – to je

tzn. – to znamená

VC – vstupní cena

ZCPZO – zůstatková cena předešlého zdaňovacího období (k poslednímu dni)

ZH – zbytková hodnota

ZPLO – zbývajících počet let odepisování

ZůstH – zůstatková hodnota

ZZČ – zpětně získatelná částka

Seznam tabulek

Tabulka 1 Vzor rozvahy, část Aktiva, dlouhodobý hmotný majetek	9
Tabulka 2 Vzor rozvahy, část Aktiva, dlouhodobý nehmotný majetek	11
Tabulka 3 Vzor rozvahy, část Aktiva, dlouhodobý finanční majetek	12
Tabulka 4 Řešení příkladu č. 1	16
Tabulka 5 Řešení příkladu č. 2	18
Tabulka 6 Řešení příkladu č. 3 Metoda SYD	21
Tabulka 7 Řešení příkladu č. 3 Metoda DDB	21
Tabulka 8 Řešení příkladu č. 4	23
Tabulka 9 Odpisové skupiny	35
Tabulka 10 Odpisové sazby standardní	36
Tabulka 11 Řešení příkladu č. 5	38
Tabulka 12 Odpisové sazby, urychlení 20 %	39
Tabulka 13 Odpisové sazby, urychlení 15 %	39
Tabulka 14 Odpisové sazby, urychlení 10 %	39
Tabulka 15 Odpisové koeficienty	40
Tabulka 16 Řešení příkladu č. 6	41
Tabulka 17 Minimální doba daňového odepisování nehmotného majetku	43
Tabulka 18 Minimální doba daňového odepisování nehmotného majetku po technickém zhodnocení	44
Tabulka 19 Řešení příkladu č. 7	45
Tabulka 20 Výrobní hala	48
Tabulka 21 Výrobní stroj	48
Tabulka 22 Nákladní automobil	48
Tabulka 23 Software	49
Tabulka 24 Výrobní hala. Zpomalené odpisy	50
Tabulka 25 Výrobní hala. IFRS1	51
Tabulka 26 Výrobní hala. IFRS2	52
Tabulka 27 Výrobní hala. Závěr	52
Tabulka 28 Výrobní stroj. Výkonové odpisy	53
Tabulka 29 Výrobní stroj. Daňové zrychlené odpisy	53

Tabulka 30 Výrobní stroj. IFRS1	54
Tabulka 31 Výrobní stroj. IFRS2	54
Tabulka 32 Výrobní stroj. IFRS3	54
Tabulka 33 Výrobní stroj. IFRS4	54
Tabulka 34 Výrobní stroj. Závěr	55
Tabulka 35 Nákladní auto. Lineární odpisy	56
Tabulka 36 Nákladní auto. Daňové zrychlené odpisy	56
Tabulka 37 Nákladní auto. Lineární metoda. IFRS1	57
Tabulka 38 Nákladní auto. Lineární metoda. IFRS2	57
Tabulka 39 Nákladní auto. Lineární metoda. IFRS3	57
Tabulka 40 Nákladní auto. Lineární metoda. IFRS4	57
Tabulka 41 Nákladní auto. Výkonové odpisy. IFRS1	57
Tabulka 42 Nákladní auto. Výkonové odpisy. IFRS2	58
Tabulka 43 Nákladní auto. Výkonové odpisy. IFRS3	58
Tabulka 44 Nákladní auto. Výkonové odpisy. IFRS4	58
Tabulka 45 Nákladní auto. Závěr	58
Tabulka 46 Software. IFRS1	59
Tabulka 47 Software. IFRS2	60
Tabulka 48 Software. Závěr	60
Tabulka 49 Shrnutí praktické části	60

Seznam grafů

Graf 1 Řešení příkladu č. 1	16
Graf 2 Řešení příkladu č. 2	18
Graf 3 Řešení příkladu č. 3	22
Graf 4 Řešení příkladu č. 4	24
Graf 5 Řešení příkladu č. 5	38
Graf 6 Řešení příkladu č. 6	42
Graf 7 Řešení příkladu č. 7	45

Seznam schémat

Schéma 1 Přehled metod odepisování podle ČÚS	14
Schéma 2 Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku	36

Seznam příkladů

Příklad 1 Výkonové odpisy	15
Příklad 2 Lineární odpisy	18
Příklad 3 Zrychlené odpisy	20
Příklad 4 Zpomalené odpisy	23
Příklad 5 Daňové rovnoměrné odpisy	37
Příklad 6 Daňové zrychlené odpisy	41
Příklad 7 Daňové odpisy nehmotného majetku	44