

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Odpisování dlouhodobého majetku dle české účetní legislativy a požadavků
IFRS
Eliška Nováková

Bakalářská práce
2019

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Eliška Nováková**
Osobní číslo: **E16479**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**
Název tématu: **Odpisování dlouhodobého majetku dle české účetní legislativy a požadavků IFRS**
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

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

Cílem práce bude analýza úpravy odpisování v českých účetních předpisech a jejich konfrontace s IFRS včetně zhodnocení rozdílů.

Osnova:

- Dlouhodobý majetek dle české účetní legislativy a IFRS.
- Komparace metod odpisování dlouhodobého majetku dle české účetní legislativy a IFRS.
- Identifikace dopadů odpisování na významné položky účetních výkazů.
- Formulace závěrů a doporučení.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1. vydání Praha: ASPI, 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.


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

PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK M. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. 17. aktualizované vydání. ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-063-8.

VALOUCH, P. Účetní a daňové odpisy 2012. 7. vydání. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4114-7.

MARKOVÁ, H. Daňové zákony 2018: úplná znění platná k 1.1.2018. 28. vydání. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0766-7.


Vedoucí bakalářské práce:

Ing. František Sejkora, Ph.D. 

Ústav podnikové ekonomiky a managementu


Datum zadání bakalářské práce: **3. září 2018**

Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2019**


doc. Ing. Romana Provazníková, Ph.D.

děkanka

L.S.


doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.

vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 3. září 2018

Prohlašuji:

Tuto práci jsem vypracoval samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl jsem seznámen s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 9/2012, bude práce zveřejněna v Univerzitní knihovně a prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

Pardubice 23. 4. 2019

Nováková Eliška

PODĚKOVÁNÍ

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu této bakalářské práce Ing. Františku Sejkorovi, Ph.D., za jeho čas, cenné rady a materiály, které mi poskytl při zpracování této práce.

ANOTACE

Bakalářská práce je zaměřena na odpisy dlouhodobého majetku dle české účetní legislativy a požadavků IFRS. Práce se zabývá odpisy, které upravuje česká účetní legislativa, zákon o daních z příjmů a mezinárodní standardy. Zároveň je vymezen dlouhodobý majetek z pohledu českých účetních předpisů, daňových předpisů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Dále jsou uvedeny jednotlivé metody odpisování, které jednotlivé systémy nabízejí. Metody jsou v příkladech potom implementovány a na jejich výsledcích porovnávány a zhodnoceny.

KLÍČOVÁ SLOVA

Dlouhodobý majetek, účetní odpisy, daňové odpisy, odpisy IFRS, mezinárodní standardy.

TITLE

The depreciation of long-term property according to Czech accounting, adjustment and International Financial Reporting Standards.

ANNOTATION

The bachelor thesis is focused on depreciation of long-term property according to Czech accounting legislation and International Financial Reporting Standards requirements. The thesis deals with depreciation regulated by Czech accounting legislation, Income Tax Act and International Financial Reporting Standards. At the same time there is also long-term property defined according to Czech accounting legislation and International Financial Reporting Standards requirements. In this thesis there are also individual depreciation's methods described that can the accounting entity make use of. These methods are implemented by ways of examples and then results-compared and evaluated.

KEYWORDS

Long-terms property, accounting depreciation, tax depreciation, depreciation of IFRS, International Financial Reporting Standards.

Obsah

Seznam tabulek	9
Seznam obrázků	10
Seznam grafů	11
Úvod	12
1 DLOUHODOBÝ MAJETEK Z ÚČETNÍHO HLEDISKA	13
1.1 Vymezení dlouhodobého majetku z účetního hlediska	13
1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek	13
1.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek	14
1.1.3 Dlouhodobý finanční majetek	15
1.2 Odpisy dlouhodobého majetku z účetního hlediska	15
1.2.1 Časové odpisy	17
1.2.2 Výkonové odpisy	18
1.2.3 Komponentní odpisování	18
1.3 Výkazy české účetní legislativy	18
2 MAJETEK Z DAŇOVÉHO HLEDISKA	21
2.1 Vymezení majetku z hlediska daňového	21
2.1.1 Hmotný majetek	21
2.1.2 Nehmotný majetek	22
2.2 Odpisy majetku z daňového hlediska	22
2.2.1 Odpisy hmotného majetku	23
2.2.2 Odpisy nehmotného majetku	25
3 DLOUHODOBÝ MAJETEK PODLE MEZINÁRODNÍCH STANDARTŮ	27
3.1 Vymezení dlouhodobého majetku dle IFRS	27
3.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek	27
3.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek	29
3.2 Odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku dle IFRS	31
3.2.1 Časové metody	33
3.2.2 Výkonové metody	35
3.3 Výkazy mezinárodních standardů	36
4 PRAKTICKÁ ČÁST	37
4.1 Rozdíl účetních odpisů a odpisů podle mezinárodních standardů	37
4.1.1 Odpisy založené na časové metodě	37
4.1.2 Odpisy založené na výkonové metodě	44

4.1.3	Metoda komponentního odpisování	47
4.2	Daňové odpisy.....	50
4.2.1	Rozdíl účetních a daňových odpisů	53
4.3	Dopady odpisů na výkazy	54
4.3.1	Dopady účetních odpisů na výkazy	55
4.3.2	Dopady odpisů podle mezinárodních standardů na výkazy	57
4.4	Doporučení.....	59
	Závěr	61
	Seznam použitých zdrojů.....	63

Seznam tabulek

Tabulka 1: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	19
Tabulka 2: Doba odpisování dle odpisových skupin	23
Tabulka 3: Roční odpisová sazba pro hmotný majetek neodpisovaný podle písmen b) až d) .	24
Tabulka 4: Koeficienty pro zrychlené odpisování	25
Tabulka 5: Doba odpisování dlouhodobého nehmotného majetku	26
Tabulka 6: Hlavní rozdíly mezi odpisy české legislativy a odpisy IFRS	33
Tabulka 7: Výpočet účetních časových odpisů.....	38
Tabulka 8: Porovnání jednotlivých metod účetních časových odpisů.....	39
Tabulka 9: Výpočet časového lineárního odpisu podle mezinárodních standardů.....	41
Tabulka 10: Výpočet časového zrychleného odpisu metodou DBB podle mezinárodních standardů.....	41
Tabulka 11: Porovnání lineárních a zrychlených odpisů podle mezinárodních standardů.....	42
Tabulka 12: Porovnání účetní odpisů a IFRS odpisů	43
Tabulka 13: Výpočet výkonových účetních odpisů.....	44
Tabulka 14: Výpočet výkonových odpisů podle mezinárodních standardů	45
Tabulka 15: Rozdíl účetních odpisů a odpisů podle mezinárodních standardů dle výkonové metody	46
Tabulka 16: Výpočet komponentních účetních odpisů.....	48
Tabulka 17: Výpočet komponentních odpisů podle mezinárodních standardů	49
Tabulka 18: Porovnání komponentního odpisování u účetních a IFRS odpisů.....	50
Tabulka 19: Výpočet daňových rovnoměrných odpisů	51
Tabulka 20: Výpočet daňových zrychlených odpisů	51
Tabulka 21: Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů	52
Tabulka 22: Rozdíl rovnoměrných účetních a rovnoměrných daňových odpisů	53
Tabulka 23: Rozdíl rovnoměrných účetních a zrychlených daňových odpisů	54
Tabulka 24: Účtování o účetních odpisech.....	55

Seznam obrázků

Obrázek 1: Základní účtování odpisů	16
Obrázek 2: Výpočet disponibilního zisku.....	20
Obrázek 3: Přehled metod odpisů podle mezinárodních standardů.....	31
Obrázek 4: Část rozvahy podle zadaného příkladu	56
Obrázek 5: Část výkazu zisků a ztrát podle příkladu.....	57
Obrázek 6: Část rozvahy podle mezinárodních standardů.....	58
Obrázek 7: Část výkazu zisků a ztrát podle mezinárodních standardů.....	59

Seznam grafů

Graf 1: Rozdíl mezi zrychleními a zpomalenými účetními odpisy	40
Graf 2: Rozdíl lineárních a zrychlených odpisů podle IFRS	42
Graf 3: Rozdíl účetních odpisů a odpisů podle IFRS dle výkonové metody.....	46
Graf 4: Rozdíl rovnoměrných a zrychlených odpisů	52

Úvod

Dlouhodobý majetek představuje jednu velkou oblast a nedílnou součást podnikatelských činností. Většina podniků by nemohla začít vykonávat svoji podnikatelskou činnost, aniž by majetek nepořídila. Celkový majetek podniku se dělí na dlouhodobý a krátkodobý, hlavním rozdílem mezi nimi je především doba použitelnosti, kdy dlouhodobý majetek je v podniku delší dobu než jeden rok.

Tento dlouhodobý majetek, který je v podniku delší dobu se využívá k podnikatelské činnosti. Na základě jeho využívání se majetek každý rok opotřebovává. Právě toto opotřebení je zobrazeno v rámci odpisů dlouhodobého majetku.

Odpisy dlouhodobého majetku mají několik podob. Majetek se může odepisovat z několika různých hledisek, a to na základě české legislativy, kde se jedná o odpis účetní, který upravuje zákon o účetnictví, vyhláška a české účetní standardy nebo odpis daňový, který upravuje zákon o daních z příjmů.

Na základě globalizace a obchodovatelnosti na mezinárodních trzích vzniklo mezinárodní finanční účetnictví a výkaznictví. V tomto případě vzniklo třetí hledisko odpisů, a to podle mezinárodních standardů finančního výkaznictví neboli IFRS. Důležitost mezinárodních standardů je v dnešní době podstatná především kvůli nárůstu společností právě na těchto mezinárodních trzích.

Každý jednotlivý druh těchto odpisů nabízí několik různých metod, které může účetní jednotka použít. Právě tyto metody jsou v rámci praktické části porovnávány a zhodnoceny rozdíly mezi nimi.

Bakalářská práce je rozdělena do 4 hlavních kapitol. První tři kapitoly jsou věnovány různým druhům dlouhodobého majetku, a především odpisům podle legislativy, které je upravují. Přičemž jsou první tři kapitoly členěny stejně. Kapitoly jsou členěny podle vymezení majetku a různých metod odpisů dle výše zmíněných úprav. Poslední hlavní kapitola, je věnována praktické části, kde se jednotlivé druhy a metody odpisů mezi sebou porovnávají.

1 DLOUHODOBÝ MAJETEK Z ÚČETNÍHO HLEDISKA

Dlouhodobý majetek je pro většinu podnikatelů velmi důležitým článkem pro podnikání, a to i z hlediska odpisů, které by měly ukazovat skutečné opotřebení majetku. Tato kapitola se tedy věnuje jak vymezení dlouhodobému majetku z hlediska účetních zákonů, tak účetním odpisům, které jsou rozčleněny do tří metod. Tyto účetní odpisy by každá účetní jednotka měla vést ve svém účetnictví.

1.1 Vymezení dlouhodobého majetku z účetního hlediska

Dlouhodobý majetek využívají všichni podnikatelé ke své podnikatelské činnosti, který je z hlediska účetního zaznamenán v rozvaze společnosti. Hlavní definicí tohoto majetku je, že jeho doba použitelnosti je delší než 1 rok.

Zatímco krátkodobý majetek je specifický hlavně tím, že se celá jeho hodnota ihned spotřebovává, u dlouhodobého majetku to tak není. Dlouhodobý majetek se dostává do nákladů neboli spotřebovává postupně ve více obdobích. Prakticky se tak děje prostřednictvím tzv. odpisů dlouhodobého majetku. (Valouch, 2012, s. 9)

Dlouhodobý majetek je vymezen vyhláškou Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., v platném znění, a to přesněji v § 6-8. Dle těchto ustanovení se dlouhodobý majetek z účetního hlediska člení na tři skupiny:

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

1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

První skupinou dlouhodobého majetku je majetek dlouhodobý hmotný. Hlavní podmínkou zařazení majetku do této skupiny je doba použitelnosti delší než jeden rok. Další podmínkou je pořizovací cena majetku. Hranici pořizovací ceny pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku si účetní jednotka stanoví sama. (Vyhláška 500/2002 Sb.)

Dlouhodobý hmotný majetek rozdělujeme do několika položek, na základě § 7 vyhlášky 500/2002 Sb., která provádí zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů:

- Pozemky,
- Stavby,
- Hmotné movité věci a jejich soubory,
- Oceňovací rozdíl k nabytému majetku,
- Ostatní dlouhodobý hmotný majetek,
 - o Pěstitelské celky trvalých porostů,
 - o Dospělá zvířata a jejich skupiny,
 - o Jiný dlouhodobý hmotný majetek,
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek,
 - o Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek,
 - o Nedokončený dlouhodobý majetek.

1.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Další skupinou je majetek dlouhodobý nehmotný, je to majetek nemateriální povahy zařazen do podnikání. Pro zařazení majetku do dlouhodobého nehmotného majetku je doba použitelnosti delší než jeden rok. Stejně jako u dlouhodobého hmotného majetku nezáleží na výši vstupní ceny, účetní jednotka se rozhodne sama, zda majetek zařadí do svého dlouhodobého nehmotného majetku. (Vyhláška 500/2002 Sb.)

Dlouhodobý nehmotný majetek můžeme rozdělit, na základě vyhlášky 500/2002 Sb., do následujících položek:

- Ocenitelná práva,
 - o Software,
 - o Ostatní ocenitelná práva,
- Goodwill,
- Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek,
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek,
 - o Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek,
 - o Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek.

1.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Poslední skupinou dlouhodobého majetku je majetek dlouhodobý finanční. Jak u předchozích výše zmíněných skupin dlouhodobého majetku musí být splněna i u majetku finančního podmínka, že majetek bude v podniku po dobu delší než jeden rok. (Vyhláška 500/2002 Sb.)

Dlouhodobý finanční majetek rozlišujeme do jednotlivých položek na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb., těmito položkami jsou:

- Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba,
- Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba,
- Podíly – podstatný vliv,
- Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv,
- Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly,
- Zápůjčky a úvěry – ostatní,
- Ostatní dlouhodobý finanční majetek,
 - o Jiný dlouhodobý finanční majetek,
 - o Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek.

1.2 Odpisy dlouhodobého majetku z účetního hlediska

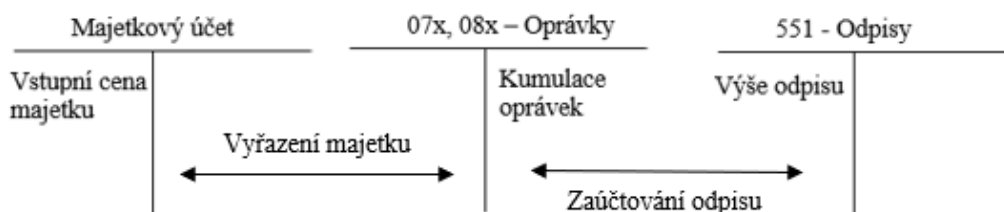
Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku ale i nehmotného majetku jsou upraveny účetními předpisy vztahující se na účetní jednotky definované v § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví. Podnikatelé, jakožto fyzické osoby, kteří vedou daňovou evidenci a nejsou tedy účetními jednotkami, účetní odpisy evidovat nemusí.

Tento typ odpisů má ukazovat skutečné opotřebení majetku, a to jak z hlediska morálního, tak i fyzického opotřebení. Z tohoto důvodu si účetní jednotka zvolí sama způsob výpočtu, podle toho, jak určitý majetek v podnikání využívá.

Jedna z definic dlouhodobého majetku říká, že se dlouhodobý majetek nespotřebovává, ale opotřebovává. Právě tohle opotřebení nám vyjadřují odpisy dlouhodobého majetku. Odpisováním se rozumí zahrnováním hodnoty majetku do nákladů. Souhrnná výše odpisů uplatněná v jednotlivých letech nesmí převýšit hodnotu majetku vyjádřenou ve vstupní ceně, popřípadě v technickém zhodnocení. (Prudký, Lošťák, 2017, s. 86)

V zásadě platí, že majetek odpisuje majitel majetku, ale za určitých podmínek tomu taky může být jinak. Odpisování lze zahájit po zařazení majetku do podnikání, tím se rozumí založení inventární karty a řádné zaevidování.

Účetní jednotka svůj dlouhodobý majetek, a to především odpisy dlouhodobého majetku zaznamenává do svého účetnictví. Odpisy se účtují pomocí oprávkových účtu, které slouží jako kumulativní účet odpisů. Již zmíněný oprávkový účet se využívá při zaúčtování vyřazení dlouhodobého majetku, z důvodu, že na konci odepisování by měl mít stejnou hodnotu jako byla vstupní cena majetku. Oprávkový účet je z hlediska účetního účet pasivní, ale v rozvaze se zaznamenává na stranu aktiv s mínusovým znaménkem. Základní účtování odpisů je zaznamenáno níže (viz. Obrázek č. 1), účtování probíhá na základě vnitřních účetních dokladů. (Kovanicová, 2012, s. 239 – 241)



Obrázek 1: Základní účtování odpisů

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Zákon o účetnictví nám také stanovuje, který majetek z hlediska účetního odpisování nelze odepisovat. Podle § 28 zákona o účetnictví, se neodpisuje majetek:

- a) pozemky,
- b) umělecká díla, která nejsou součástí stavby,
- c) nedokončení dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uveden do stavu způsobilému k užívání,
- d) finanční majetek,
- e) zásoby,
- f) najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem stanoveno jinak,
- g) pohledávky,
- h) preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise.

Účetní jednotka na základě vlastního rozhodnutí, vybere mezi třemi metodami účetních odpisů. Rozlišují se časové odpisy, výkonové odpisy a komponentní odpisování.

1.2.1 Časové odpisy

Časové odpisy neboli časová metoda odpisování se používá v případě, kdy je dlouhodobý majetek závislý na délce jeho používání. V tento moment je možné využít tři varianty odpisování, které jsou popsány níže.

a) Rovnoměrné účetní odpisy

Rovnoměrné účetní odpisy jsou vhodné používat u dlouhodobého majetku, kde se jeho opotřebení bude vyjadřovat rovnoměrně. Při zvolení této varianty je odpisovaná částka, která jde do účetních odpisů, v každém roce stejná. K výpočtu lze použít vzorec:

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

kde: VC = vstupní cena odpisovaného majetku,
t = doba odpisování. (Valouch, 2012, s. 44-46)

b) Zrychlené účetní odpisy

Zrychlené účetní odpisy se nejčastěji používají u majetku, který ztrácí v průběhu prvních let používání větší část své hodnoty oproti následujícím letům. Při uplatnění této varianty odpisů je vždy v následném roce nižší část hodnoty než v roce předchozím. Pro výpočet, se využívá následující vzorec:

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

kde: VC = vstupní cena odpisovaného majetku,
t = počet let co budeme odpisovat,
i = rok, který odpisujeme. (Valouch, 2012, s. 47)

c) Zpomalené účetní odpisy

Zpomalené účetní odpisy volí účetní jednotka v případě, kdy majetek ztrácí hodnotu především na konci své životnosti. Při zvolení této poslední varianty účetních časových odpisů platí, že v každém následujícím roce odpisování bude odepsaná částka vyšší. Pro výpočet odpisů, využijeme následující vzorec:

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

kde: VC = vstupná cena odpisovaného majetku,
t = počet let co budeme odpisovat,
i = rok, který odpisujeme. (Valouch, 2012, s. 49)

1.2.2 Výkonové odpisy

Výkonové odpisy se používají především u takového majetku, kde je majetek skutečně závislý na tom, jak se skutečně majetek využívá. U takových typů majetku není důležité, jak dlouho se majetek používal ale jak často. Typickým příkladem majetku jsou různé výrobní stroje. Výkonové odpisy se vypočítají pomocí odpisového koeficientu, který může mít takovouto podobu:

$$\frac{VC}{PKVDV}$$

kde: VC = vstupní cena odpisovaného majetku,
PKVDV = počet kusů výrobku deklarovaných výrobcem. (Valouch, 2012, s. 51)

1.2.3 Komponentní odpisování

Poslední metodou účetního odpisování je komponentní odpisování, tuto metodu lze použít pouze pro stavby, nebytové prostory, byty, samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Problematiku komponentního odpisování řídí § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb., podle které lze odpisovat část vyčleněného majetku, který se oproti celkovému majetku odpisuje rychleji, z důvodu výskytu závad nebo vyšší použitelnosti. Účetní jednotka si zvolí část majetku, tzv. „komponentu“, který se v průběhu roku odpisuje oddělené od zbylé části majetku. Z hlediska účtování se o majetku i oprávkách majetku účtuje stejně, pro přehlednost se doporučuje využít analytické účty.

1.3 Výkazy české účetní legislativy

Výkazy jsou důležitou součástí při sestavování účetní závěrky, kterou sestavuje účetní jednotka na konci účetního období. Před samotnou účetní závěrkou je nejdříve prováděna účetní uzávěrka. Než se začnou sestavovat účetní výkazy nejdříve je nutné uzavřít účty a

přípravné práce, to je například inventarizace, tvorba opravných položek, tvorba rezerv, kontrola časového rozlišení atd. Účetní závěrka je tvořena třemi výkazy rozvahou, výkazem zisku a ztrát a přílohou. Součástí může být přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Rozvaha, kterou účetní jednotka sestaví v účetní závěrce je rozvaha řádná. Základním prvkem rozvahy je především bilance, kdy strana aktiv se musí rovnat se stranou pasiv. Rozvaha může být sestavena v plném rozsahu, nebo v rozsahu zkráceném. Dlouhodobý majetek se zobrazuje v rozvaze na straně aktiv, kdy jeho celková hodnota, bez ponížení o odpisy se zobrazuje v prvním sloupci, který je označen brutto, ve druhém sloupci, který je označen jako korekce, se zobrazují právě zmíněné odpisy, které v poslední sloupci netto poníží hodnotu majetku. (Randáková a kol., 2015, s. 204 – 207)

Do výkazu zisku a ztrát neboli do výsledovky, se uvádějí náklady a výnosy, jejichž rozdíl nám dá výsledek hospodaření, který se zobrazí v sestavované rozvaze na straně pasiv. Dlouhodobý majetek jako takový ve výkazu zisku a ztrát vyobrazen není, jsou tam uváděny pouze odpisy majetku, které vyjadřují opotřebení, které spadají do nákladů společnosti.

Výsledek hospodaření, který je vyobrazen jak ve výkazu zisků a ztrát, tak v rozvaze je pro výpočet daně následně ještě upravován (viz. Obrázek č. 2). Jednou z těchto úprav, které jsou uvedeny na obrázku, je i ponížení, popřípadě navýšení základu daně na základě rozdílů mezi daňovými a účetními odpisy. Můžou tedy nastat tři situace při porovnávání účetních a daňových odpisů, které jsou vyobrazeny v tabulce č. 1.

Tabulka 1: Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

Možná situace	Úprava daňového základu
Daňové odpisy = účetní odpisy	Daňový základ se neupravuje. Avšak z účetního hlediska to není v pořádku.
Daňové odpisy > účetní odpisy	Daňový základ snížíme o rozdíl mezi odpisy.
Daňové odpisy < účetní odpisy	Daňový základ navýšíme o rozdíl mezi odpisy.

Zdroj: Kadlec, 2013

<u>Účetnictví</u>		<u>Daňové přiznání</u>
Výnosy (6. účtová třída)		
- Náklady (5. účtová třída)		
<hr/>		
Účetní výsledek hospodaření	→	Účetní výsledek hospodaření
		+ Náklady daňově neuznatelné
		- Výnosy nezahmované do ZD
		+/- Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy
		<hr/>
		Základ daně
		- Odčitatelné položky
		<hr/>
		Základ daně snížený o odčitatelné položky
		x Sazba daně (2010 = 19%)
		<hr/>
		Daň z příjmů splatná
		- Slevy na dani
		<hr/>
- Daň z příjmů splatná po slevách	←	Daň z příjmů splatná po slevách
+/- Daň z příjmů odložená		
<hr/>		
Disponibilní zisk (zisk po zdanění)		

Obrázek 2: Výpočet disponibilního zisku

Zdroj: Štohl, 2018, s. 194

2 MAJETEK Z DAŇOVÉHO HLEDISKA

Vymezení dlouhodobého majetku a daňové odpisy se oproti účetnímu hledisku značně liší. Majetek z daňového hlediska je definován jinak, pouze jako hmotný a nehmotný majetek, ale z definic vyplývá, že se jedná o majetek dlouhodobý.

2.1 Vymezení majetku z hlediska daňového

Dlouhodobý majetek z daňového hlediska je upraven v zákoně 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Tento majetek je rozdělen na hmotný a nehmotný majetek.

2.1.1 Hmotný majetek

V zákoně 586/1992 Sb. o daních z příjmů je v § 26 vymezen hmotný majetek, který můžeme podle zákona daňově odpisovat. Tímto hmotným majetkem se rozumí:

- a) samostatné movité věci, soubory movitých věcí, jejichž vstupní cena je vyšší, než 40 000 Kč,
- b) budovy, domy a jednotky,
- c) stavby,
- d) pěstitelské cely trvalých porostů s dobou plnosti delší než tři roky,
- e) dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž pořizovací cena je vyšší než 40 000 Kč,
- f) jiný majetek.

Dlouhodobý hmotný majetek, který můžeme daňově odpisovat je stanoven v zákoně 586/1992 Sb. o daních z příjmů §32a. Jedná se o takový majetek, který byl nabyt úplatně nebo vytvořen vlastní činností, jehož vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a v neposlední řadě, aby doba použitelnosti byla delší než jeden rok.

V praxi se setkáváme i s takovým majetkem, který je podle zákona vyloučený z odpisování. Hmotný majetek, který se neodepisuje, je uveden v § 27 zákona o daních z příjmů. Majetkem vyloučený z odpisování je:

- a) bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud náklady související s pořízením nepřevyší 40 000 Kč,
- b) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky,
- c) umělecké dílo, které není součástí stavby,
- d) movitá kulturní památka,

- e) hmotný majetek převzatých povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,
- f) inventarizační přebytky,
- g) hmotný majetek nabytý darování, jehož nabytí bylo od daně osvobozeno nebo nebylo předmětem daně.

2.1.2 Nehmotný majetek

Tak jako hmotný majetek najdeme v zákoně o daních z příjmů i nehmotný majetek, který tento zákon upravuje.

Odpisovaným nehmotným majetkem se rozumí výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek. Bude se jednat o odpisovaný majetek, pokud byl nabyt úplatně, vkladem nebo byl předmětem darování nebo zděděním nebo byl vytvořen vlastní činností, za účelem obchodování s ním. Další zásadní podmínkou je stanovena hranice vstupní ceny, která musí být vyšší než 60 000 Kč a zároveň musí být doba použitelnosti delší než jeden rok. (Zákon 586/1992 Sb. o daních z příjmů §32a)

2.2 Odpisy majetku z daňového hlediska

Daňové odpisy dlouhodobého majetku upravuje zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Rozlišujeme dvě metody daňových odpisů, a to rovnoměrné odepisování a zrychlené odepisování. Účetní jednotka se může rozhodnout dobrovolně, zda daňové odpisy bude uplatňovat a jakou metodu pro svoje účely využije. Rozlišujeme druhy odepisování podle druhu majetku, zda se jedná o majetek hmotný, nebo majetek nehmotný.

Nositelem odpisu může být i nájemce, kdy majitel postoupí právo na uplatnění odpisů. Dalším jiným nositelem odpisů, než je majitel majetku může být v případě technické rekultivace, odpisovat může pouze ten, kdo prostředky na rekultivaci vynaložil. Jedná se o to pouze v případě, že technická rekultivace je prováděna na pozemku osobou, která není majitelem. Posledním příkladem nositele odpisů je v případě dokončených staveb a pěstitelských celků trvalých porostů na cizím pozemku. V tomto případě může odpisy evidovat ten poplatník, který tento majetek eviduje. (Prudký, Lošťák, 2017, s. 102–110)

Na rozdíl od účetních odpisů, které se zaznamenávají v účetnictví neboli se o nich účtuje, tak o daňových odpisech se neúčtuje, ale pouze se evidují. Evidují se pro úpravu základu daně, kdy po porovnání odpisů účetních a daňových se základ daně buď sníží, nebo navýší.

2.2.1 Odpisy hmotného majetku

Než začne poplatník hmotný majetek odpisovat, musí ho nejdříve zařadit do odpisových skupin, kde má každá skupina stanoven počet let, po které bude majetek odepisován (viz tabulka č. 2). V příloze č. 1 zákona č. 586/1992 o daních z příjmů je roztržiděn majetek do jednotlivých odpisových skupin.

Tabulka 2: Doba odpisování dle odpisových skupin

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

Zdroj: Zákon a daních z příjmů § 30 odst. 1

Rozlišují se dva typy daňových odpisů, a to rovnoměrné odpisy a odpisy zrychlené. Před začátkem odpisování je nutné si zvolit jeden typ odpisování, podle kterých se majetek bude v průběhu let odpisovat, není možné jej během let změnit.

a) Rovnoměrné odpisy

Jednou z možností zákona o daních z příjmů, jak odpisovat hmotný majetek jsou rovnoměrné odpisy. Rovnoměrné odpisy se tvoří pomocí odpisových sazeb, které jsou uvedeny v tabulkách v § 31 ZDP. Odpisové sazby jsou maximální možnou roční sazbou, tudíž je možné jej v případě potřeby snížit pro optimalizaci základu daně. Zákon o daních z příjmů uvádí zároveň tabulky s odpisovými sazbami, kde je možné v prvním roce odpisování navýšit vstupní cenu o 20%, 15% nebo 10%. (Zákon o daních z příjmů § 31)

Rovnoměrné odpisy se počítají ze vstupní ceny majetku. V prvním roce je odpisová sazba, tudíž i samotný odpis majetku, výrazně nižší než odpisová sazba pro další roky odpisování. Důvodem nižší sazby je, že se počítá s tím, že se majetek pořídil v průběhu roku nikoliv hned na začátku. V dalších letech je zpravidla výše odpisu pro majetek stejná. Částka odpisu se může změnit v případě technického zhodnocení, kdy i samotná vstupní cena majetku zvýší.

Tabulka 3: Roční odpisová sazba pro hmotný majetek neodpisovaný podle písmen b) až d)

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,05	2

Zdroj: § 31 odst. 1 písm. a) zákona daních z příjmů

Vzorec, kterým se stanoví výši daňových rovnoměrných odpisů, vypadá takto:

$$RO = \frac{VC \cdot ROS}{100}$$

kde: VC = vstupní cena majetku,

ROS = roční odpisová sazba. (Valouch, 2012, s. 69)

b) Zrychlené odpisy

Další z možností daňového odpisování dlouhodobého hmotného majetku jsou zrychlené odpisy. Oproti rovnoměrným odpisům se zrychlené odpisy počítají ze zůstatkové ceny majetku, tudíž se nám každý rok jednotlivá výše odpisů mění. Zrychlené odpisy se počítají pomocí koeficientů, které jsou uvedeny v zákoně o daních z příjmů v § 32 odst. 1. Když se subjekt rozhodne pro možnost zrychlených odpisů, tak se v prvním roce odpisů odepíše vyšší částka oproti odpisům rovnoměrným. (Valouch, 2012, s. 82)

Tabulka 4: Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	Koeficient pro zrychlené odpisování		
	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Zákon a daních z příjmů § 32 odst. 1

V téhle druhé možnosti jsou dva vzorce pro výpočet zrychlených odpisů, první vzorec se používá pro první roky odpisování a vypadá takto:

$$ZO_1 = \frac{VC}{K_1}$$

kde: VC = vstupní cena odpisovaného majetku,
K₁ = koeficient pro zrychlené odpisování pro první rok odpisování.

Pro další roky odpisování se vzorec mění, a to z důvodu, že se výše odpisu vypočítá pomocí zůstatkové ceny. Vzorec pro další roky odpisování vypadá takto:

$$ZO_2 = \frac{2 \times ZC}{K_2 - n}$$

kde: ZC = zůstatková cena majetku (ponížená o odpis z minulých let),
K₂ = koeficient pro zrychlení odpisování pro další roky odpisování,
n = počet let, po které již byl majetek odpisován. (Valouch, 2012, s. 83-84)

2.2.2 Odpisy nehmotného majetku

Nehmotný majetek nemusí být odpisován pouze odpisovatel neboli vlastník majetku. Zákon uvádí, že dlouhodobý majetek může odpisovat i poplatník, který k němu nabyl právo užívání majetku za určenou úplatu.

Roční odpis nehmotného majetku se stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se majetek odpisuje rovnoměrně, tato doba odpisování je stanovena zákonem a jedná se o nejmenší dobu odpisování.

Tabulka 5: Doba odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Nehmotný majetek	Doba odpisování
Audiovizuální dílo	18 měsíců
Software	36 měsíců
Nehmotný výsledek výzkumu a vývoje	36 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců

Zdroj: Zákon č. č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů § 32a odst. 4

3 DLOUHODBÝ MAJETEK PODLE MEZINÁRODNÍCH STANDARTŮ

Předchozí kapitola byla zaměřena na českou účetní a daňovou úpravu odpisování majetku. Globalizace celosvětové ekonomiky je nejvýznamnějším důvodem sjednocování účetních informací, vzniku mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Pro ekonomické subjekty jsou výstupy z účetnictví důležité, a proto bylo potřeba údaje sjednotit.

V zákoně o účetnictví jsou uvedeny účetní jednotky, které musí v České republice sestavovat účetní závěrku dle mezinárodních účetních standardů. Jedná se především o účetní jednotky, které emitují investiční cenné papíry přijaté k obchodování na evropském regulovaném trhu. Pouze v takových obdobích, kdy došlo k přijetí cenných papírů jiný den než první den účetního období, nebo pokud přestaly být cenné papíry obchodovány jiný den než poslední den účetního období. Jedná se vlastně o společnosti, které obchodující s cennými papíry a jsou registrované na území Evropské unie. (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., §19a)

Pro české firmy, které sestavují účetní závěrku dle mezinárodních standardů finančního výkaznictví, to znamená, že musí vést účetnictví dvakrát, jak podle české legislativy, tak podle mezinárodních standardů. Účetní jednotka se může rozhodnout i dobrovolně k používání IFRS standardů. Zároveň jim to umožní vstoupit na mezinárodní kapitálový trh.

IFRS jsou vydávány Radou pro mezinárodní standardy (IASB), která sídlí v Londýně.

3.1 Vymezení dlouhodobého majetku dle IFRS

Dlouhodobý majetek je v koncepčním rámci účetního výkaznictví vymezen tzv. negativně. To znamená, že pokud dané aktivum nesplňuje požadavky vymezené ve standardu IAS 1 pro krátkodobé aktivum, bude se jednat o aktivum dlouhodobé. Nejdůležitější standardy v oblasti dlouhodobého majetku jsou IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 – Nehmotná aktiva. Právě tyto standardy budou popsány níže.

3.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobá hmotná aktiva jsou vymezena především v rámci IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, které jsou určeny pro běžné podnikové činnosti, to znamená, že tento standard neupravuje pozemky, budovy a zařízení, které jsou držena za účelem prodeje.

Bohušová (2008, s. 116) upozorňuje především na zvláštní problematiku standardu IAS 16, která se věnuje náhradním dílům. Většina náhradních dílů jsou uvedeny ve standardech IAS 2 – Zásoby, ale existují takové položky náhradních dílů, u kterých účetní jednotka předpokládá, že budou použity delší dobu než jeden rok.

Předmětem IAS 16 jsou hmotná aktiva, která:

- jsou využívány ve výrobě nebo zásobování, nebo k administrativním účelům,
- budou užívána déle než jedno účetní období. (Dvořáková, 2017, s. 107)

Základním předmětem IAS 16, která vyplývá z IRFS je takový majetek, který v budoucnu přinese účetní jednotce ekonomický užitek.

Zároveň standard vymezuje i majetek, který není předmětem standardu 16:

- budovy, pozemky a zařízení držené za účelem dalšího prodeje ty jsou upraveny IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji,
- aktiva, která jsou biologická a souvisí se zemědělskou činností, upravuje je IAS 41 – Zemědělství,
- aktiva průzkumu a hodnocení, práva k nerostům a zásoby nerostných surovin, tyto aktiva upravuje IFRS 6 – Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů. (Nařízení komise. (ES č. 2236/2004)

Oceňování

Oceňování pozemků, budov a zařízení se podle mezinárodních standardů rozlišuje na oceňování při pořízení a oceňování k rozvahovému dni.

Oceňování při pořízení se používá například při nákupu daného aktiva. Jedná se o takovou cenu dlouhodobého aktiva, která se skládá z pořizovacích nákladů. Pořizovací náklady obsahují cenu pořízení aktiva, která je navýšená o vedlejší pořizovací náklady, popřípadě snižena o poskytnuté slevy na aktivum. Mezi vedlejší náklady se řadí například náklady na přepravu, manipulaci, instalaci, popřípadě náklady spojené s profesními odborníky. Zároveň standardy definují i takové náklady, které nemohou být součástí ocenění aktiva. Mezi takové náklady, které nemůžou být součástí ocenění patří například počáteční ztráty, administrativní náklady, náklady na záběh, popřípadě nadměrná spotřeba materiálu nebo práce. (Bohušová, 2008, s. 118 - 123)

Oceňování k rozvahovému dni neboli oceňování po okamžiku uznání je další způsob ocenění majetku, které standardy nabízí. Existují dva modely, a to model pořizovací ceny a model přecenění, kdy se účetní jednotka sama rozhodne, kterou bude používat.

Model pořizovací ceny je využíván častěji oproti modelu druhému, a to především kvůli snadné aplikaci. Tento model spočívá ve snížení pořizovací ceny o oprávky a kumulované ztráty.

Aktiva, která jsou oceňována modelem přecenění jsou vykázána v reálné hodnotě k datu přecenění, snížené oprávky a kumulované ztráty. Reálná cena majetku u pozemků a budov je taková cena, kterou stanoví odhadce tedy cena tržní. U movitých věcí se reálnou cenou rozumí také tržní cena, v případě, že se nedá tržní cena určit, se hodnota stanoví ve výši odepsaných reprodukčních nákladů. (Bohušová, 2008, s. 124 - 128)

Zveřejnění

Pro každou skupinu majetku, které jsou zařazeny do IAS 16 musí podnik zveřejnit některé informace. Mezi tyto informace spadá vybraný způsob ocenění, kdy u modelu pořizovací ceny je nutné uvést výši pořizovací ceny a u druhé metody tedy u metody přecenění je důležité uvést datum přecenění, jaký odhadce cenu stanovil a při jakých podmínkách. Dalšími informacemi, které musí účetní jednotka uvést je použitá metoda odpisování a s tím související doba použitelnosti nebo odpisovou sazbu, oprávky, které se porovnávají s počátečním a konečným stavem. (Bohušová, 2008, s. 133)

3.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobá nehmotná aktiva jsou upravena standardem IAS 38 – Nehmotná aktiva. Nehmotným aktivem se rozumí například patenty, autorská práva, povolení k určité činnosti, podíly na trhu apod.

Nehmotné aktivum může být upraveno standardem IAS 38 pouze, když je drženo buď pro využití ve výrobě, dodávku zboží nebo služeb a pro administrativní účely. V neposlední řadě musí mít tento nehmotný majetek budoucí ekonomický prospěch.

Vzhledem k tomu, že je pojem nehmotných aktiv velmi rozsáhlý, jsou definovány ve standardu podmínky těchto aktiv podrobně. Zásadními podmínkami jsou identifikovatelnost a kontrola aktiva. Nehmotný majetek je identifikovaný, pokud je možné jej oddělit od účetní jednotky, za účelem například prodeje, nebo jeho existence vyplývá ze smlouvy či zákona.

Druhou podmínkou je kontrola aktiv kdy účetní jednotka musí mít majetek plně pod svojí kontrolou, musí ovládat dané aktivum. (Dvořáková, 2017, s. 97-98)

V určitých případech může být nehmotný majetek součástí majetku hmotného, např. operační systém, software. V tomto případě se musí zvážit, zda je významnější aktivum hmotné nebo nehmotné.

Oceňování

Nehmotný majetek se oceňuje buď v okamžiku pořízení, stejně jako u hmotných aktiv, nebo ocenění v průběhu držení aktiva.

Oceňování v okamžiku pořízení toto ocenění se neliší s oceněním v okamžiku pořízení u aktiv dlouhodobých hmotných. To znamená, že se aktivum ocení pořizovací cenou a všemi náklady, které se mohou přímo přiřadit k aktivu, jako jsou náklady, které souvisí se zavedením aktiva do užívání.

Dalším způsobem, kterým se dá nehmotná aktiva oceňovat je ocenění v průběhu držení aktiva, kde se rozlišují dvě metody, a to metoda historických cen a metoda přecenění na reálnou hodnotu. Nehmotné aktivum je u modelu historických cen v průběhu odepisováno, je vykázáno ve výši pořizovací ceny, která je ponížena o oprávky a ztráty ze snížené hodnoty.

Model přecenění reálnou hodnotu používá úroveň reálné hodnoty nehmotného aktiva k datu přecenění. V okamžiku přecenění je nehmotné aktivum vykázáno v reálné hodnotě, která závisí na vývoji tržních cen, s ohledem na výši kumulovaných odpisů. (Bohušová, 2008, s. 186)

Zveřejnění

Tak jako u standardu IAS 16, tak i u standardu IAS 36 musí účetní jednotka o tomto majetku zveřejnit určité informace. Zveřejňování o nehmotných aktivech musí být oddělené na skupiny (např. patenty, licence apod.). Následně je také nutné mít oddělený, v rámci těchto skupin, takový nehmotný majetek, který byl pořízen vlastní činností.

Informace, které standard požaduje zveřejnit, jsou délka použitelnost nebo odpisová sazba, metoda amortizace, oprávky a snížené hodnoty, vazba na položky výsledovky, přehled počátečních a konečných stavů hrubých aktiv. U aktiv, která jsou oceňována metodou přecenění na reálnou hodnotu skupinu nehmotného majetku, která se touto metodou oceňuje a metody použité pro určení reálné hodnoty. (Bohušová, 2008, s. 190 – 192)

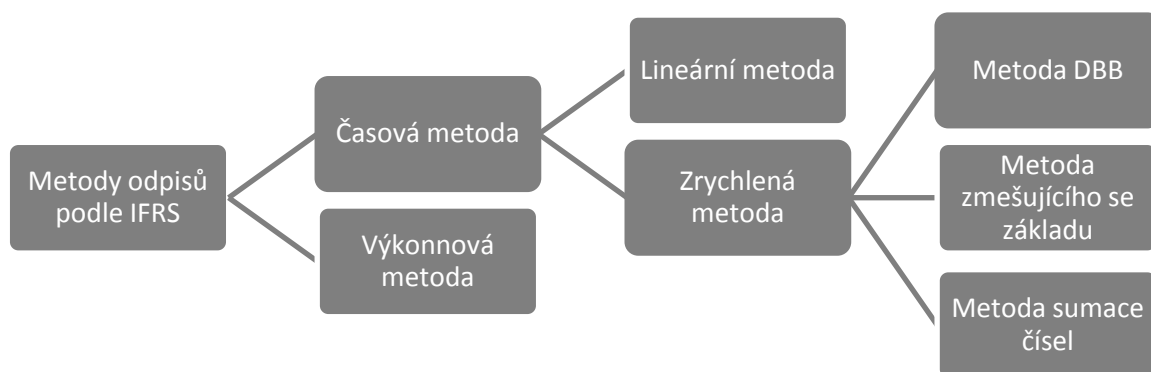
3.2 Odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku dle IRFS

Odpis představuje alokaci pořizovací ceny aktiva snížené o zbytkovou hodnotu do nákladů během doby použitelnosti aktiva.

Odpisovaná částka je pojem, který je vymezen standardy, jedná se o pořizovací cenu nebo reálnou hodnotu, která je ponížena o zbytkovou hodnotu. Zbytková hodnota je stanovena na základě racionálního odhadu. Přičemž zbytková hodnota i hodnota majetku by měla být přezkoumána na konci účetních období podle reálného stavu.

Ve standartu IAS 16 jsou uvedeny i pozemky, které se ale neodepisují. V tomto případě při pořízení pozemku jejíž součástí je budova se v tomto případě odpisuje pouze budova.

Odpisy jsou zachyceny do nákladů a mají dopad na výsledek hospodaření. Účetní jednotka začne svůj majetek odpisovat v okamžiku kdy je majetek zařazen do užívání. Podle mezinárodních standardů se odpisy rozdělují do základních dvou skupin, a to na časovou metodu odpisování a výkonovou metodu odpisování. Časová metoda definuje hned několik možných typů metod, které může účetní jednotka využít (viz. Obrázek č. 3). Tyto metody se neliší pro dlouhodobý hmotný a dlouhodobý nehmotný majetek. (Bohušová, 2008, s. 115; Dvořáková, 2017, s. 116)



Obrázek 3: Přehled metod odpisů podle mezinárodních standardů

Zdroj: Vlastní zpracování

Výše odpisů závisí především na pořizovací ceně a délce použitelnosti majetku, ale dalším vlivem na výši odpisů je zvolená metoda, kterou si účetní jednotka vybere. Tato metoda by měla odrážet skutečnost opotřebení majetku, podle toho, jakým způsobem je majetek účetní jednotkou používán.

Standardy umožňují zároveň tzv. desagregaci neboli komponentní přístup odpisování. Jedná se o aktivum, kde jednotlivé části daného aktiva jsou významné a mají odlišnou dobu použitelnosti, v takovém případě je nutnost komponentního odpisování. Kdy u jednotlivých komponentů můžeme použít různé metody odpisování. Hlavním důvodem rozdělení těchto položek pro komponentní odpisování je především přehlednost. Typickým příkladem desagregace neboli rozdělení položek, může být budova, kde se rozdělí celky na okna, výtah, střechu a samotnou budovu. (Bohušová 2008, s. 116; Dvořáková, 2017 s. 117)

Tyto standardy neumožňují jenom desagregaci ale zároveň agregaci neboli spojení. Spojí se takové položky, které mají stejnou dobu použitelnosti a zároveň mají stejné technickoekonomické určení.

U nehmotného majetku je obtížné určit správnou metodu amortizace (odpisů), v důsledku obtížného odhadu budoucího vývoje užitků, proto je nejvhodnější užít lineárních odpisů. (Dvořáková, 2017, s. 104)

Vybraná metoda se proto prověřuje alespoň jednou ročně během roční závěrky. Pokud nastanou významné změny, s vlivem na budoucí ekonomický užitek u určitého majetku musí dojít i ke změně vybrané metody tak, aby odrážela změnu užitku. Tato změna se zaúčtuje v souladu s IAS 8.

Existuje několik rozdílů mezi odpisy, které upravuje česká legislativa a odpisy, které upravuje IRFS. Některé z rozdílů jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 6: Hlavní rozdíly mezi odpisy české legislativy a odpisy IFRS

Rozdíl	Česká legislativa	IFRS
Zbytková hodnota	Může být pouze kladná. Dobrovolná hodnota.	Může být i záporná. Povinná hodnota.
Účel odpisování	Opatrnost.	Přiřazování nákladů výnosům.
Metoda odpisování	Účetní jednotka si zvolí libovolnou metodu.	Na základě věrného zobrazení spotřeby aktiva.
Sloučení komponent	Nelze.	Lze, pokud mají stejnou životnost a stejnou metodu.
Komponentní odpisování	Jedná se o povolenou alternativu, dobrovolné.	Povinné, jediná možná alternativa.

Zdroj: Procházka, 2010, s. 5

Metody odpisů podle mezinárodních standardů se rozdělují do základních dvou skupin, a to na časovou metodu odpisování a výkonovou metodu odpisování, které budou v následujících kapitolách popsány podrobněji.

3.2.1 Časové metody

Časovou metodu odpisování můžeme rozlišit na dvě další metody, a to na metodu lineárních a zrychlených odpisů.

a) Lineární metodu

V tomto případě časové odpisy rozlišujeme na lineární metodu, kterou používáme, kdy předpokládáme rovnoměrné rozložení odpisů, jedná se o konstantní odpis po celou dobu používání. Máme tedy jeden vzorec pro určení tohoto odpisu, který bude po všechny roky neměnný. Vzorec pro lineární metodu se může zapsat následovně:

$$O = (PC - ZbC) / D\check{Z}$$

kde: PC = pořizovací cena,
ZbC = zbytková hodnota majetku,
DŽ = očekávaná doba životnosti. (Bohušová, 2008, s. 130)

b) Zrychlená metoda

Další metodou časových odpisů jsou **zrychlené odpisy**, tato metoda umožňuje odpisovat větší část v počátečních letech. Rozlišujeme dvě metody, metodu zmenšujícího základu a metodu DBB (Double-declining Balance Method).

Metoda DBB

Metoda DDB je často označována za zjednodušený způsob metody zmenšujícího se základu. V této metodě je odpisové procento stanoveno jako násobek lineární sazby, kdy se nejčastěji používá dvojnásobek lineární sazby. Nevýhodou je, že v posledním roce není možné odepsat majetek „do nuly“, bude vždy určitá část neodepsána. Nejdříve se pro výpočet daného odpisu, musí určit koeficient, kde postup výpočtu může vypadat následovně:

$$PDDB = 2 \times (1/n)$$

kde: n = počet let životnosti majetku.

Následně vzorec pro výpočet odpisu metodou DBB, kde se využije vypočtený koeficient pomocí vzorce výše, vypadá takto:

$$O = PDDB \times ZC$$

kde: ZC = zůstatková cena majetku. (Bohušová, 2008 s. 130–131; Dvořáková, 2017, s. 120)

Metoda zmenšujícího se základu

Tato metoda se považuje za náročnější a z toho důvodu se doporučuje spíše metoda, která je uvedena výše neboli metoda DBB. Hlavní nevýhodou je, že zbytková cena nesmí být nulová a pokles odpisů je příliš prudký. Pro výpočet odpisů touto metodou je potřeba nejdříve vypočítat roční odpisovou sazbu. Roční odpisovaná sazba se vypočte následovně:

$$s = 1 - \sqrt[n]{\frac{ZbC}{PC}}$$

kde: ZbC = zbytková cena,
 PC = počáteční cena majetku.

Pomocí vypočtené odpisové sazby, se vypočte následně odpis, který se počítá ze zůstatkové ceny majetku a vzorec vypadá takto:

$$O = ZC * s$$

kde: ZC = zůstatková cena. (Dvořáková, 2017, s. 120 - 121)

Metoda sumace čísel

Metoda sumace čísel (SYD) je poslední metodou časových metod. Tato metoda je stanovena na proměnlivém procentu odpisu z pevné vstupní ceny majetku pro odpisování.

$$O = (PC - ZbC) * \frac{n + 1 - i}{\frac{n*(n+1)}{2}}$$

kde: PC = pořizovací cena majetku,
 ZbC = zbytková cena majetku,
 n = doba použitelnosti,
 i = i-tý rok odpisování. (Dvořáková, 2017, s. 121)

3.2.2 Výkonové metody

Tato metoda závisí na provedených výkonech, proto se využívá zpravidla pro stroje, kde se určí životnost stroje podle množství vyrobených výrobků. Pro výpočet tohoto odpisu je nutné si nejdříve stanovit odpisovou sazbu, vzorec pro stanovení sazby vypadá takto:

$$OS = (PC - ZH) / n$$

kde: PC = pořizovací cena majetku,
 ZH = zůstatková hodnota majetku,
 n = odhadované množství produkce za životnost.

Pomocí vypočtené odpisové sazby, kde je vzorec uveden výše, se může vypočítat výši odpisu, která se vyjádří jako:

$$O = OS * n$$

kde: n = množství produkce neboli množství vyrobených výrobků. (Bohušová, 2008, s. 130–131)

3.3 Výkazy mezinárodních standardů

Výkazy se sestavují především při účetní závěrce, která je upravena IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky. Výkazy, které účetní uzávěrka podle IFRS obsahuje jsou: rozvaha, výkaz o úplném výsledku hospodaření, popřípadě výsledovka a přílohy.

Pro rozvahu existuje nové označení, a to výkaz o finanční situaci, ale termín rozvaha je i nadále povolen používat. Rozvaha podle IFRS rozdělena na aktiva, závazky a vlastní kapitál. Aktiva a pasiva jsou v rozvaze děleny na dlouhodobá a krátkodobá. Dlouhodobý majetek společně s odpisy spadá do dlouhodobých aktiv. Forma rozvahy není přesně standardy vymezena, záleží na volbě účetní jednotky, buď formu horizontální nebo vertikální. Členské státy tedy mohou zvolit rozvahu v rámci své národní účetní legislativy, na základě zmíněných forem. (Dvořáková, 2017, s. 87 – 89)

Účetní jednotka si může vybrat způsob prezentování informací o výsledku hospodaření, buď v rámci jednoho nebo dvou výkazů. V rámci jednoho výkazu o úplném výsledku hospodaření, který musí obsahovat veškeré výnosy a náklady s vlivem na výsledek hospodaření a změny u kapitálu. V rámci dvou výkazů, kde se jedná o výsledovku a výkaz o úplném výsledku hospodaření. Ve výsledovce jsou pouze transakce, které ovlivňují výsledek hospodaření. Následně se výsledek hospodaření zobrazí ve výkazu o úplném výsledku hospodaření, v tomto případě na sebe oba výkazy navazují. (Svobodová, Jílek, 2013, s. 79)

Následně je důležité, aby účetní jednotka ve své účetní závěrce zveřejnila aktiva, která byla dána do zástavy, výše výdajů, které jsou zahrnuty do hodnoty aktiv a závazky, které plynou na základě pořízení majetku.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Poslední kapitola této bakalářské práce je zaměřena na praktickou část. V této kapitole jsou použity na příkladech různé metody odpisů, a to jak podle české legislativy, tak i podle mezinárodních standardů. Jsou zde uvedeny rozdíly mezi jednotlivými typy odpisů a v neposlední řadě jaké mají dopady na výkazy.

4.1 Rozdíl účetních odpisů a odpisů podle mezinárodních standardů

Tato kapitola se věnuje účetním odpisům, které jsou upraveny českou legislativou a odpisům, které jsou upraveny mezinárodními standardy. Jak účetní odpisy, tak i odpisy podle mezinárodních standardů mají stejné rozdělení metod, a to metodu časovou, metodu výkonovou a možnost komponentního odpisování, tyto metody jsou porovnávány. V předchozí části jsou uvedeny různé metody, které v této podkapitole budou uvedeny na příkladech v praxi.

4.1.1 Odpisy založené na časové metodě

Odpisy podle českých účetních standardů a odpisy podle mezinárodních standardů mají metodu časovou i výkonovou. Kdy časová metoda u účetních odpisů upravuje lineární, zpomalené a zrychlené odpisy a odpisy podle IFRS pouze lineární a zrychlené odpisy.

Nejdříve jsou v kapitole uvedeny příklady na účetní odpisy potom odpisy podle IFRS a v neposlední řadě srovnání mezi nimi.

Účetní odpisy

První metodou účetních odpisů je **metoda časová**. Kde si účetní jednotka stanoví sama kolik měsíců bude dlouhodobý majetek odepisovat.

*Př. Účetní jednotka jsi 23. května 2017 koupil přístroj v hodnotě 45 000 Kč, který zařadil do svého majetku. Využije se **metoda časová rovnoměrná**. Majetek se bude odpisovat po dobu 5 let neboli 60 měsíců.*

Výpočet odpisu: $45\,000 / 60 = 750$ Kč

Tabulka 7: Výpočet účetních časových odpisů

Období	Výše odpisu	Oprávký	Zůstatková cena	Výpočet výše odpisu
2017 (červen–prosinec)	5 250 Kč	5 250 Kč	39 750 Kč	750 * 7
2018	9 000 Kč	14 250 Kč	30 750 Kč	750 * 12
2019	9 000 Kč	23 250 Kč	21 750 Kč	750* 12
2020	9 000 Kč	32 250 Kč	12 750 Kč	750 * 12
2021	9 000 Kč	41 250 Kč	3 750 Kč	750 * 12
2022 (leden-květen)	3 750 Kč	45 000 Kč	0 Kč	750 * 5
Celkem	45 000 Kč	-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

Výše jednotlivých odpisů se liší pouze na základě počtu měsíců, po které v daném roce byl majetek odpisován. Na základě české účetní legislativy se odpisy zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

V prvním roce zařazení majetku jsou tedy odpisy pouze 7 měsíců z důvodu nákupu majetku 23. května, kdy odpisování začíná začátkem dalšího měsíce. Součet všech odpisů dává celkovou částku majetku neboli vstupní cenu a zůstatková cena v poslední roce odpisování se rovná nule, tudíž je majetek zcela odepsán.

Účetní jednotka si může stanovit i takový odpisový plán, který bude v souladu s užíváním. V případě, kdy podnikatel ví, že se majetek bude ze začátku využívat méně, může tomu přizpůsobit odpisový plán, kdy v prvních měsících se bude odpisovat menší částka.

Zároveň je možné využití v časové metodě buď rovnoměrné odpisy, které jsou popsány výše, ale i zrychlené a zpomalené odpisy. Výpočet zrychlených a zpomalených odpisů by vypadal následovně:

Př. Účetní jednotka pořídila 1.1.2017 přístroj v hodnotě 45 000 Kč, který zařadila do svého majetku. Dobu odpisování si stanovila na 5 roky neboli 60 měsíců. Pro výpočet se využijí všechny tři typy časových odpisů (metoda rovnoměrných, zrychlených a zpomalených odpisů). pro posouzení rozdílů mezi nimi.

Výpočet zrychleného odpisu: 2017: $\frac{2 \cdot 45\,000 \cdot (5+1-1)}{5 \cdot (5+1)} = 15\,000 \text{ Kč}$

$$2018: \frac{2 \cdot 45\,000 \cdot (5+1-2)}{5 \cdot (5+1)} = 12\,000 \text{ Kč}$$

$$2019: \frac{2 \cdot 45\,000 \cdot (5+1-3)}{5 \cdot (5+1)} = 9\,000 \text{ Kč}$$

$$2020: \frac{2 \cdot 45\,000 \cdot (5+1-4)}{5 \cdot (5+1)} = 6\,000 \text{ Kč}$$

$$2021: \frac{2 \cdot 45\,000 \cdot (5+1-5)}{5 \cdot (5+1)} = 3\,000 \text{ Kč}$$

Výpočet zpomaleného odpisu: $2017: \frac{2 \cdot 45\,000 \cdot 1}{5 \cdot (5+1)} = 3\,000 \text{ Kč}$

$$2018: \frac{2 \cdot 45\,000 \cdot 2}{5 \cdot (5+1)} = 6\,000 \text{ Kč}$$

$$2019: \frac{2 \cdot 45\,000 \cdot 3}{5 \cdot (5+1)} = 9\,000 \text{ Kč}$$

$$2020: \frac{2 \cdot 45\,000 \cdot 4}{5 \cdot (5+1)} = 12\,000 \text{ Kč}$$

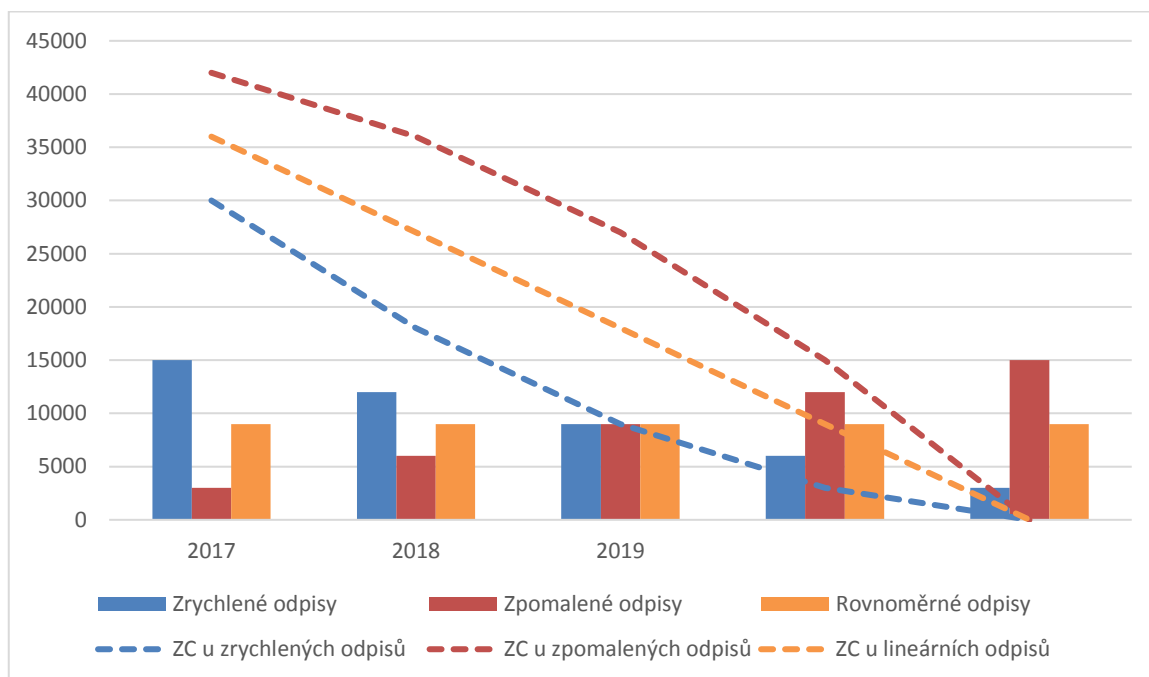
$$2021: \frac{2 \cdot 45\,000 \cdot 5}{5 \cdot (5+1)} = 15\,000 \text{ Kč}$$

Tabulka 8: Porovnání jednotlivých metod účetních časových odpisů

Období	Zrychlené odpisy		Zpomalené odpisy		Rovnoměrné odpisy	
	Odpis	Zůstatková cena	Odpis	Zůstatková cena	Odpis	Zůstatková cena
2017	15 000 Kč	30 000 Kč	3 000 Kč	42 000 Kč	9 000 Kč	36 000 Kč
2018	12 000 Kč	18 000 Kč	6 000 Kč	36 000 Kč	9 000 Kč	27 000 Kč
2019	9 000 Kč	9 000 Kč	9 000 Kč	27 000 Kč	9 000 Kč	18 000 Kč
2020	6 000 Kč	3 000 Kč	12 000 Kč	15 000 Kč	9 000 Kč	9 000 Kč
2021	3 000 Kč	0 Kč	15 000 Kč	0 Kč	9 000 Kč	0 Kč
Celkem	45 000 Kč	-	45 000 Kč	-	45 000 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 1: Rozdíl mezi zrychlenými a zpomalenými účetními odpisy



Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce i na grafu je vidět zásadní rozdíl mezi jednotlivými typy. Zatímco rovnoměrné typy odpisů jsou každý rok konstantní a zůstatková cena je v lineárním trendu. Zpomalené a zrychlené odpisy se zásadně liší, z grafu je můžeme označit i jako zrcadlové. Zatímco zrychlené odpisy jsou první rok vysoké a postupně klesají, zpomalené odpisy jsou přesně opačně.

Odpisy podle IFRS

Odpisy podle mezinárodních standardů rozlišujeme na časovou metodu a metodu výkonovou. Pro porovnání časové metody se využije metoda lineárních odpisů a zrychlených. Z důvodu menší komplikovanosti výpočtu, a především kvůli doporučení se pro zrychlené odpisy využije DBB, která je oproti metodě zmenšujícího se základu jednodušší.

Př. Účetní jednotka zakoupila přístroj, který jim přinese ekonomický užitek. Přístroj je v pořizovací ceně 45 000 Kč. Jeho předpokládaná doba použitelnosti je 5 let. Předpokládá se i zůstatková cena majetku, která bude 3 500. Jsou použity časové lineární odpisy.

Výpočet odpisu: $(45\ 000 - 3\ 500) / 5 = 8\ 300$ Kč

Tabulka 9: Výpočet časového lineárního odpisu podle mezinárodních standardů

Období	Odpisy	Zůstatková cena
2017	8 300 Kč	36 700 Kč
2018	8 300 Kč	28 400 Kč
2019	8 300 Kč	20 100 Kč
2020	8 300 Kč	11 800 Kč
2021	8 300 Kč	3 500Kč
Celkem	45 000 Kč	-

Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož se jedná o lineární odpisy jsou celých pět let konstantní. Zbytková cena, která byla předpokládána na 3 500 Kč je viditelná v tabulce na ve sloupci zůstatková cena.

Pro jednodušší porovnání je použit stejný typ příkladu jako u odpisů časových lineárních. V následující tabulce je využit také časový odpis ale na základě zrychlené metody, a to **metodu DBB**. Pro samotný výpočet odpisu je nutné určit nejdříve odpisovou sazbu.

Výpočet odpisové sazby: $2 * (1 / 5) = 0,4$

Tabulka 10: Výpočet časového zrychleného odpisu metodou DBB podle mezinárodních standardů

Období	Odpis	Zůstatková cena	Výpočet odpisu
2017	18 000 Kč	27 000 Kč	45 000 * 0,4
2018	10 800 Kč	16 200 Kč	27 000 * 0,4
2019	6 480 Kč	9 720 Kč	16 200 * 0,4
2020	3 888 Kč	5 832 Kč	9 720 * 0,4
2021	2 332,8 Kč	3 499,2 Kč	5 832 * 0,4
Celkem	41 500,8 Kč	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

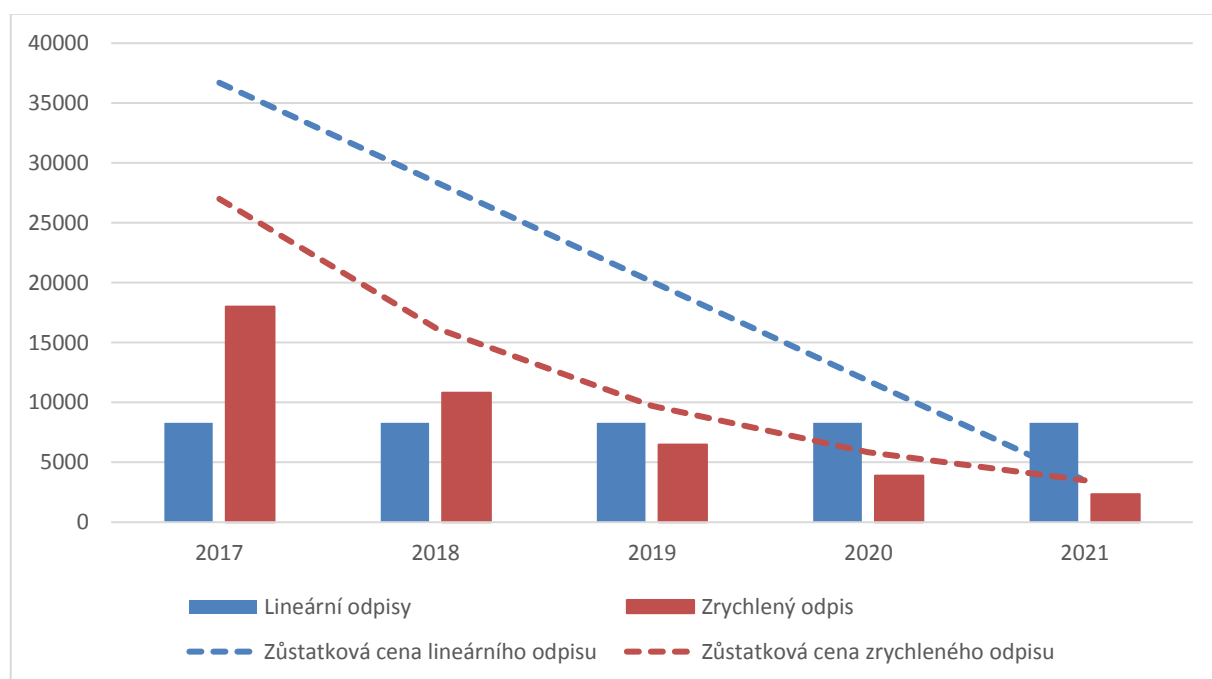
Na konci odpisování je ve sloupečku zůstatkové ceny, zůstatková hodnota po zaokrouhlení je 3 500 Kč, která je zadaná v zadání příkladu výše. Jednotlivé výše odpisů se určí podle zůstatkové ceny majetku.

Tabulka 11: Porovnání lineárních a zrychlených odpisů podle mezinárodních standardů

Období	Lineární odpisy		Zrychlené odpisy metoda DBB	
	Odpisy	Zůstatková cena	Odpisy	Zůstatková cena
2017	8 300 Kč	36 700 Kč	18 000 Kč	27 000 Kč
2018	8 300 Kč	28 400 Kč	10 800 Kč	16 200 Kč
2019	8 300 Kč	20 100 Kč	6 480 Kč	9 720 Kč
2020	8 300 Kč	11 800 Kč	3 888 Kč	5 832 Kč
2021	8 300 Kč	3 500Kč	2 332,8 Kč	3 499,2 Kč
Celkem	45 000 Kč	-	41 500,8 Kč	-

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 2: Rozdíl lineárních a zrychlených odpisů podle IFRS



Zdroj: vlastní zpracování

Vzhledem ke konstantnosti lineárních odpisů zůstatková cena majetku je lineární a zůstatková cena je na grafu zřetelná. Zrychlené odpisy jsou naopak v prvním roce vyšší než v ostatních letech a má tendenci klesající.

Rozdíl účetních odpisů a odpisů podle mezinárodních standardů u časové metody

V této kapitole jsou porovnány odpisy podle české účetní legislativy, tj. odpisy účetní a odpisy podle mezinárodních standardů. Jak odpisy účetní, tak odpisy podle IFRS mají metodu časovou a výkonovou. Zároveň jsou i shodné u časové metody odpisování lineárně a zrychlené. Jedinou specifickou metodou je metoda zpomalených odpisů u účetních odpisů, která u odpisů podle IFRS neexistuje a z toho důvodu se nebude v této kapitole porovnávat.

Př. Účetní jednotka zakoupila přístroj 23. května 2017, který jim přinese ekonomický užitek. Přístroj je v pořizovací ceně 45 000 Kč. Jeho předpokládaná doba použitelnosti je 5 let. Předpokládá se i zůstatková cena majetku, která bude 3 500 Kč. Jsou použity časové lineární odpisy.

Výpočet lineárního měsíčního účetního odpisu: $45\,000 / 60 = 750$ Kč

Výpočet lineárního ročního odpisu podle IFRS: $(45\,000 - 3\,500) / 5 = 8\,300$ Kč

Tabulka 12: Porovnání účetní odpisů a IFRS odpisů

Odpisy	Odpisy podle českých standardů		Odpisy podle mezinárodních standardů	
	Odpis	Zůstatková cena	Odpis	Zůstatková cena
2017	5 250 Kč	39 750 Kč	8 300 Kč	36 700 Kč
2018	9 000 Kč	30 750 Kč	8 300 Kč	28 400 Kč
2019	9 000 Kč	21 750 Kč	8 300 Kč	20 100 Kč
2020	9 000 Kč	12 750 Kč	8 300 Kč	11 800 Kč
2021	9 000 Kč	3 750 Kč	8 300 Kč	3 500 Kč
2022	3 750 Kč	0 Kč	-	-
Celkem	45 000 Kč	-	41 500 Kč	-

Zdroj: vlastní zpracování

Hlavním zásadním rozdílem mezi účetními a IFRS odpisy je především to, že mezinárodní standardy počítají se zbytkovou hodnotou, která je rovněž součástí vzorce pro výpočet. Proto po sečtení odpisů u jednotlivých metod částka nesouvisí právě o zbytkovou hodnotu, která je zároveň vidět ve sloupečku zůstatkové ceny u odpisů podle mezinárodních standardů.

Dalším rozdílem je, že účetní odpisy se počítají s přesností na měsíce, proto v tomto případě, kdy se majetek pořídil v květnu proto se první rok odepisují pouze 7 měsíců,

a zároveň poslední rok, tj. 2022 se odpisuje měsíců 5. Z toho důvodu je výše odpisu jiná v dalších letech.

V tomto případě se účetní a odpisy podle IFRS příliš neliší, hlavním rozdílem je pouze to, že mezinárodní standardy počítají se zbytkovou hodnotou oproti účetním standardům.

Další metodou, kterou mají účetní odpisy a odpisy podle mezinárodních standardů společně je metoda výkonová.

4.1.2 Odpisy založené na výkonové metody

Další společnou metodou pro odpisy, které upravují české účetní standardy a pro odpisy, které odpisují mezinárodní standardy je metoda výkonových odpisů. U této metody si účetní jednotka stanoví sama výkon pro daný odpisovaný majetek.

Účetní odpisy

Př. Podnikatel si pořídil automobil v hodnotě 325 600 Kč. Stanovený výkon je na počet ujetých kilometrů. Kdy předpokládaný počet ujetých kilometrů za celkové období je 200 000 km.

Výpočet koeficientu na 1 kilometr: $325\,600 / 200\,000 = 1,628 \text{ Kč} / \text{Km}$

Tabulka 13: Výpočet výkonových účetních odpisů

Období	Výše odpisu	Oprávký	Zůstatková cena	Počet ujetých km/rok	Výpočet výše odpisu
2017	48 840 Kč	48 840 Kč	276 760 Kč	30 000 km	30 000 * 1,628
2018	105 820 Kč	154 660 Kč	170 940 Kč	65 000 km	65 000 * 1,628
2019	89 540 Kč	244 200 Kč	81 400 Kč	55 000 km	55 000 * 1,628
2020	81 400 Kč	325 600 Kč	0 Kč	50 000 km	do vstupní ceny
Celkem	325 600 Kč	-	-	200 000 km	-

Zdroj: vlastní zpracování

Ve posledním sloupci je výpočet výši odpisů, účetní jednotka si stanoví výši ujetých kilometrů za daný rok, který násobí stanoveným odpisem na 1 kilometr. To je hlavní důvod proč se v jednotlivých letech liší. V poslední roce odpisování se stanoví maximálně takový odpis, aby oprávký nepřevýšily vstupní cenu majetku, v tomto případě vstupní cena majetku

je 325 600 Kč a nesmí být převyšena. Proto je stanoven odpis 81 400 Kč, což je zároveň zůstatková cena v předposledním roce odepisování.

Odpisy podle IFRS

Př. Podnikatel si pořídil automobil v hodnotě 325 600 Kč. Stanovený výkon je na počet ujetých kilometrů. Kdy předpokládáný počet ujetých kilometrů za celkové období je 200 000 km a pravděpodobná zůstatková hodnota je 5 000 Kč

Výpočet koeficientu na 1 kilometr: $(325\,600 - 5\,000) / 200\,000 = 1,603$

Tabulka 14: Výpočet výkonových odpisů podle mezinárodních standardů

Období	Výše odpisu	Oprávký	Zůstatková cena	Počet ujetých km/rok	Výpočet výše odpisu
2017	48 090 Kč	48 090 Kč	277 510 Kč	30 000 km	30 000 * 1,603
2018	104 195 Kč	152 285 Kč	173 315 Kč	65 000 km	65 000 * 1,603
2019	88 165Kč	240 450 Kč	85 150 Kč	55 000 km	55 000 * 1,603
2020	80 150 Kč	320 600 Kč	5 000Kč	50 000 km	50 000 * 1,603
Celkem	320 600 Kč	-	-	200 000 km	-

Zdroj: vlastní zpracování

U mezinárodních standardů se určí pravděpodobná výše zbytkové hodnoty, která je prokazatelná ve sloupci zůstatkové ceny a zároveň o tu částku je menší jak celková výše odpisů, tak i kumulace odpisů, které jsou ve sloupci oprávký. Nejprve je nutné si stanovit pomocí vzorce koeficient neboli odpis na 1 km, kterým se potom násobí výše ujetých kilometrů za daný rok. Tedy každý rok se může výše kilometrů samozřejmě lišit, proto je uveden v tabulce pokaždé jiný počet ujetých kilometrů za určitý rok.

Porovnání účetních odpisů a odpisů podle mezinárodních standardů u výkonové metody

Př. Podnikatel si pořídil automobil v hodnotě 325 600 Kč. Stanovený výkon je na počet ujetých kilometrů. Kdy předpokládáný počet ujetých kilometrů za celkové období je 200 000 km a pravděpodobná zůstatková hodnota je 5 000 Kč

Výpočet koeficientu u účetních odpisů na 1 kilometr: $325\,600 / 200\,000 = 1,628$

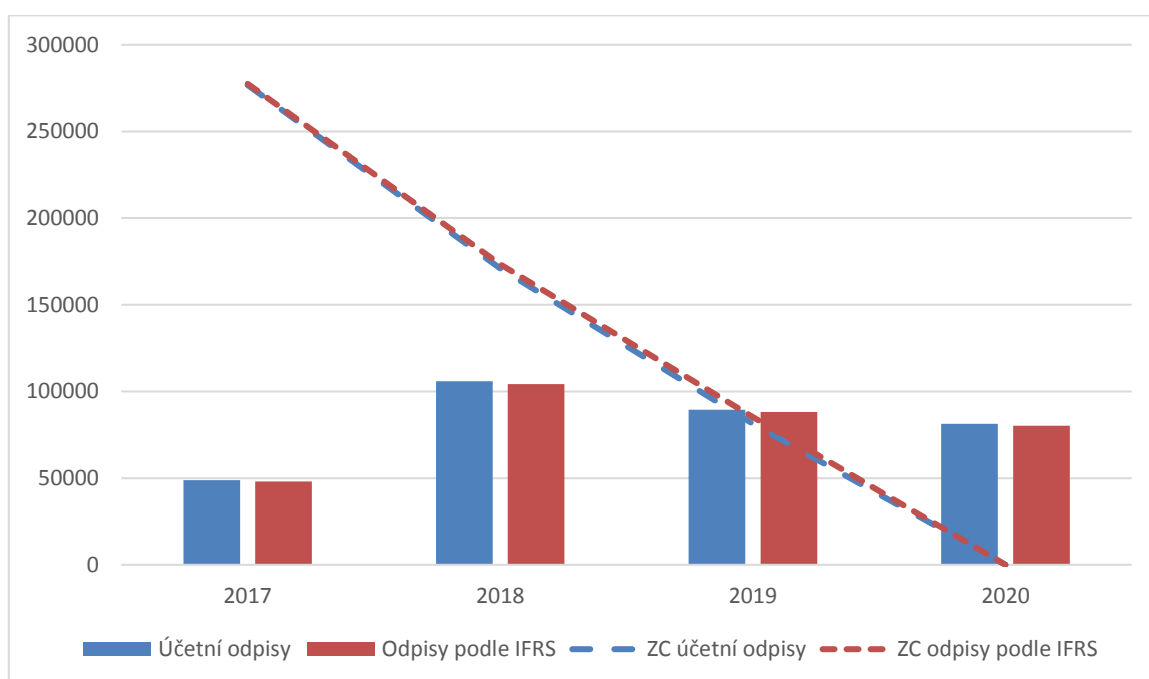
Výpočet koeficientu u IFRS odpisů na 1 kilometr: $(325\,600 - 5\,000) / 200\,000 = 1,603$

Tabulka 15: Rozdíl účetních odpisů a odpisů podle mezinárodních standardů dle výkonové metody

Odpisy	Odpisy podle českých standardů		Odpisy podle mezinárodních standardů	
	Odpis	Zůstatková cena	Odpis	Zůstatková cena
2017	48 840 Kč	276 760 Kč	48 090 Kč	277 510 Kč
2018	105 820 Kč	170 940 Kč	104 195 Kč	173 315 Kč
2019	89 540 Kč	81 400 Kč	88 165 Kč	85 150 Kč
2020	81 400 Kč	0 Kč	80 150 Kč	5 000Kč
Celkem	325 600 Kč	-	320 600 Kč	-

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 3: Rozdíl účetních odpisů a odpisů podle IFRS dle výkonové metody



Zdroj: vlastní zpracování

Při porovnávání výkonových odpisů u IFRS a u účetních standardů je na prvním pohled znát, že je rozdíl velmi nepatrný. Z tabulky je ovšem rozdíl zřetelnější oproti grafu, kde jediným zásadním rozdílem je zůstatková cena, se kterou odpisy podle mezinárodních standardů počítají. Oba typy odpisů, tj. odpisy účetní a odpisy IFRS, při výpočtu stanovují vždy odpis na jeden výkon, proto se princip výpočtu od sebe příliš neliší.

4.1.3 Metoda komponentního odpisování

Poslední metodou je metoda komponentního odpisování kdy i v tomto případě jak odpisy účetní, tak odpisy podle IFRS tuto metodu umožňují.

Účetní odpisy

Poslední metodou účetních odpisů je **metoda komponentního odpisování**. Příkladem pro využití komponentního odpisování je například budova a výtah. Budova o hodnotě 8 mil. Kč a výtah za 2 mil. Kč. V případě, kdy se účetní jednotka rozhodne odpisovat budovu jako celek tj. 8 mil. Kč, bude potřeba například každých 5 let výtah vyměnit, které se bude považovat za technické zhodnocení majetku a bude se každých 5 let odpis navyšovat. Z toho důvodu účetní jednotka může využít komponentní odpisování, kdy budovu a výtah bude odpisovat samostatně.

Pro porovnání metod účetních odpisů je použit stejný typ příkladů s rozdílem vyjmutí součástky jako jednotlivé komponenty.

Př. Účetní jednotka pořídila 26. května 2017 stroj v hodnotě 345 600 Kč, který se odpisuje 48 měsíců. Ve stroji je součástka v hodnotě 120 000 Kč, která se opotřebovává rychleji a musí se každých 24 měsíců vyměnit. Stroj i součástka se bude odpisovat účetním rovnoměrným odpisem.

Výpočet odpisů u stroje: $225\,600 / 48 = 4\,700$ Kč

Výpočet odpisů u součástky: $120\,000 / 24 = 5\,000$ Kč

Tabulka 16: Výpočet komponentních účetních odpisů

Období	Výše odpisu stroje	Výše odpisu první součástky	Výše odpisu druhé součástky	Oprávký	Zůstatková cena
2017 (červen–prosinec)	32900 Kč	35 000 Kč	-	67 900 Kč	277 700 Kč
2018	56 400 Kč	60 000 Kč	-	184 300 Kč	161 300 Kč
2019	56 400 Kč	25 000 Kč	35 000 Kč	300 700 Kč	164 900 Kč
2020	23 500 Kč	-	60 000 Kč	417 100Kč	48 500 Kč
2021 (leden – květen)	23 500 Kč	-	25 000 Kč	465 600 Kč	0 Kč
Celkem	225 600 Kč	120 000 Kč	120 000 Kč	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

Odpisy stroje, který je ponížený o částku součástky odpisujeme klasickým účetním rovnoměrným způsobem. Z důvod, že celková částka je 345 600 Kč se rozdělí na dvě a to na 120 000 Kč což je hodnota součástky a na 225 600 Kč což je samotná hodnota stroje bez součástky. Výše odpisu se tedy eviduje zvlášť. Ve sloupečku oprávký je poslední částka 465 600 Kč což je původní částka v zadání tj. 345 600 Kč, která je navýšená o vyměněnou součástku a tj. 120 000 Kč. První původní součástka byla úplně odepsaná v květnu 2019 a hned v červnu 2019 odepisujeme novou vyměněnou součástku, která se jako na první původní součástka odepisuje stejně po dobu 24 měsíců. V roce 2019, ve kterém došlo k výměně součástky se postupně navyšují jak oprávký, tak i zůstatková cena majetku.

Odpisy podle IFRS

Př. Účetní jednotka pořídila v roce 2017 stroj v hodnotě 345 600 Kč, který se odpisuje 48 měsíců. Ve stroji je součástka v hodnotě 120 000 Kč, která se opotřebovává rychleji a musí se každých 24 měsíců vyměnit. Pravděpodobná výše zbytkové hodnoty u součástky je 5 000 Kč a u hlavního stroje 8 000 Kč. Stroj i součástka se bude odpisovat časovým rovnoměrným odpisem.

Výpočet odpisu stroj: $(225\,600 - 8\,000) / 4 = 79\,400$ Kč

Výpočet odpisu součástky: $(120\,000 - 5\,000) / 2 = 57\,500$ Kč

Tabulka 17: Výpočet komponentních odpisů podle mezinárodních standardů

Období	Výše odpisu stroje	Výše odpisu první součástky	Výše odpisu druhé součástky	Oprávký	Zůstatková cena
2017	54 400 Kč	57 500 Kč	-	111 900 Kč	333 700 Kč
2018	54 400 Kč	57 500 Kč	-	223 800 Kč	221 800 Kč
2019	54 400 Kč	-	57 500 Kč	335 700 Kč	229 900 Kč
2020	54 400 Kč	-	57 500 Kč	447 600Kč	118 000 Kč
Celkem	217 600 Kč	115 000 Kč	115 000 Kč	-	18 000 Kč
Zbytková hodnota	8 000 Kč	5 000 Kč	5 000 Kč	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

V řádku celkem by měla být ukázána původní částka odpisů, ale z důvodu toho, že mezinárodní standardy počítají se zbytkovou hodnotou je pro lepší přehlednost přidán řádek zbytková hodnota. Po sečtení zbytkovou hodnot (tj. 8 000 Kč, 5 000 Kč a 5 000 Kč) se hodnota rovná ve sloupci zůstatková cena.

Porovnání účetních odpisů a odpisů podle IFRS u výkonové metody

Př. Účetní jednotka pořídila v roce 2017 stroj v hodnotě 345 600 Kč, který se odpisuje 48 měsíců. Ve stroji je součástka v hodnotě 120 000 Kč, která se opotřebovává rychleji a musí se každých 24 měsíců vyměnit. Pravděpodobná výše zbytkové hodnoty u součástky je 5 000 Kč a u hlavního stroje 8 000 Kč. Stroj i součástka se bude odpisovat časovým rovnoměrným odpisem.

Výpočet účetního odpisu u stroje: $225\,600 / 48 = 4\,700$ Kč

Výpočet účetního odpisu u součástky: $120\,000 / 24 = 5\,000$ Kč

Výpočet IFRS odpisu stroj: $(225\,600 - 8\,000) / 4 = 79\,400$ Kč

Výpočet odpisu součástky: $(120\,000 - 5\,000) / 2 = 57\,500$ Kč

Pro lepší přehlednost rozdílů, je nákup a zařazení stroje 1.1.2017. A to z důvodu, že účetní odpis se počítají s přesností na měsíce. Mezinárodní standardy neberou zřetel na přesnost v měsících.

Tabulka 18: Porovnání komponentního odpisování u účetních a IFRS odpisů

r.	Účetní odpisy				Odpisy podle IFRS			
	Výše odpisu stroje	Výše odpisu první součást.	Výše odpisu druhé součást.	ZC	Výše odpisu stroje	Výše odpisu první součást,	Výše odpisu druhé součást.	ZC
1	56 400	60 000	-	229 200	54 400	57 500	-	333 700
2	56 400	60 000	-	112 800	54 400	57 500	-	221 800
3	56 400	-	60 000	116 400	54 400	-	57 500	229 900
4	56 400	-	60 000	0	54 400	-	57 500	118 000
Σ	225 600	120 000	120 000	-	217 600	115 000	115 000	18 000

Zdroj: vlastní zpracování

Údaje v tabulce jsou uvedeny v Kč. Rozdíl v tomto případě je pouze ve zbytkové hodnotě u časových odpisů, tato problematika je popsána již výše. Při porovnání pouze komponentního odpisování se metody vůbec neliší. Obě metody umožňují princip komponentního odpisování, který je postaven na stejném principu.

4.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy majetku se rozlišují na odpisy rovnoměrné a odpisy zrychlené. Celková problematika daňových odpisů je mnohem rozsáhlejší, ale z důvodu nejčastěji používaných metod jsou v této práci uvedeny pouze odpisy daňové rovnoměrné a zrychlené.

Výběr metod je čistě na účetní jednotce. Tato kapitola bude věnována především hlavním rozdílem mezi nimi. Zároveň možnost využití jiných odpisových sazeb než těch základních.

Oproti účetním odpisům, kdy byl výpočet stanoven především na účetní jednotce, která si sama může určit, jak dlouho majetek bude odpisovat podle způsobu využití. U daňových odpisů se musí nejdříve majetek zařadit do daňové skupiny, podle zákona o daních příjmů. Účetní jednotka se následně může rozhodnout jakou metodu využije.

Př. Účetní jednotka si pořídila tepelné čerpadlo za 1 620 000 Kč a následně zařadila do svého majetku. Podle zákona o daních z příjmů je stroj zařazen do odpisové skupiny 2.

Po zařazení majetku do odpisové skupiny je nutno znát výši odpisových sazeb, které jsou uvedeny v zákoně o daních z příjmů. U **rovnoměrných odpisů** je odpisová sazba v prvním roce 11 a v dalších letech 22,25.

Tabulka 19: Výpočet daňových rovnoměrných odpisů

Období	Výše odpisu	Oprávký	Zůstatková cena	Výpočet odpisu
2017	178 200 Kč	178 200 Kč	1 441 800 Kč	$1\,620\,000 * 11 / 100$
2018	360 450 Kč	538 650 Kč	1 081 350 Kč	$1\,620\,000 * 22,25 / 100$
2019	360 450 Kč	899 100 Kč	720 900 Kč	$1\,620\,000 * 22,25 / 100$
2020	360 450 Kč	1 259 550 Kč	360 450 Kč	$1\,620\,000 * 22,25 / 100$
2021	360 450 Kč	1 620 000 Kč	0 Kč	$1\,620\,000 * 22,25 / 100$
Celkem	1 620 000 Kč	-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

Rovnoměrné odpisy se liší výpočtem pouze v prvním roce. Vypočtený odpis je o polovinu menší než ve zbylých letech. Je to způsobené hlavně kvůli tomu, že se předpokládá, že majetek nebyl pořízen hned na začátku roku.

Druhým způsobem jsou **odpisy zrychlené**. Pro výpočet se využije stejný příklad jako u rovnoměrných odpisů (viz. výše). U zrychlených odpisů platí stejná odpisová skupina tj. 2, v zákonech o daních z příjmů ale nemáme zadanou odpisovou sazbu ale koeficient, se kterým vypočteme výši odpisu. Koeficient pro první rok je 5, pro následující roky 6.

Tabulka 20: Výpočet daňových zrychlených odpisů

Období	Výše odpisu	Oprávký	Zůstatková cena	Výpočet odpisu
2017	324 000 Kč	324 000 Kč	1 296 000 Kč	$1\,620\,000 / 5$
2018	518 400 Kč	842 400 Kč	777 600 Kč	$2 * 1\,296\,000 / (6 - 1)$
2019	388 800 Kč	1 231 200 Kč	388 800 Kč	$2 * 777\,600 / (6 - 2)$
2020	259 200 Kč	1 490 400 Kč	129 600 Kč	$2 * 388\,800 / (6 - 3)$
2021	129 600 Kč	1 620 000 Kč	0 Kč	$2 * 129\,600 / (6 - 4)$
Celkem	1 620 000 Kč	-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

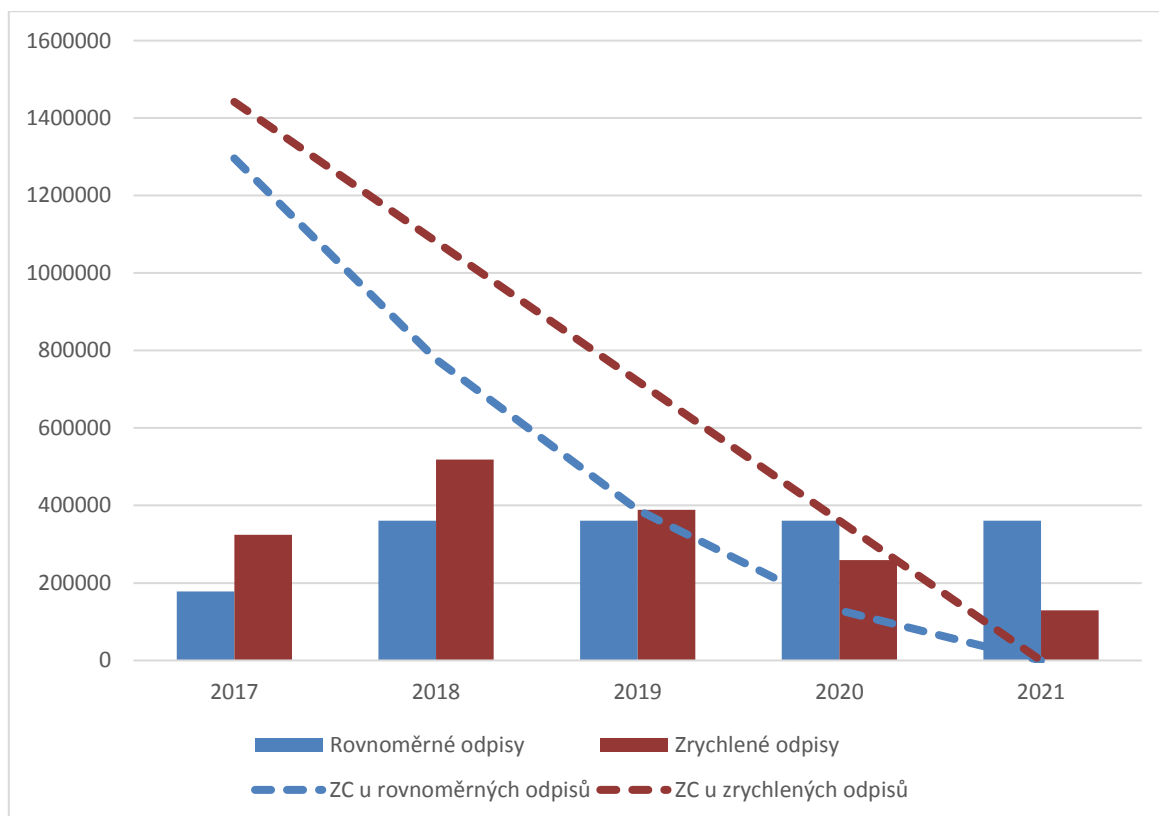
Zrychlené odpisy jsou v každém roce odlišné a kvůli počítání ze zůstatkové ceny odpisy postupně klesají.

Tabulka 21: Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů

Období	Rovnoměrné odpisy		Zrychlené odpisy	
	Výše odpisu	Zůstatková cena	Výše odpisu	Zůstatková cena
2017	178 200 Kč	1 441 800 Kč	324 000 Kč	1 296 000 Kč
2018	360 450 Kč	1 081 350 Kč	518 400 Kč	777 600 Kč
2019	360 450 Kč	720 900 Kč	388 800 Kč	388 800 Kč
2020	360 450 Kč	360 450 Kč	259 200 Kč	129 600 Kč
2021	360 450 Kč	0 Kč	129 600 Kč	0 Kč
Celkem	1 620 000 Kč	-	1 620 000 Kč	-

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 4: Rozdíl rovnoměrných a zrychlených odpisů



Zdroj: vlastní zpracování

Na grafu je vidět hlavní rozdíl těchto odpisů. Zatímco rovnoměrné odpisy jsou ze začátku velmi malé, zbytek let jsou konstantní, zrychlené odpisy naopak začínají s vyšší částkou a po zbytek odpisového období značně klesají. Zůstatková cena u zrychlených odpisů je mnohem lineárnější než u odpisů rovnoměrných.

4.2.1 Rozdíl účetních a daňových odpisů

Hlavním rozdílem mezi účetními a daňovými odpisy je především to, že se účetní odpisy musí zaznamenávat v účetnictví, tedy musí se o nich účtovat a o daňových ne. Zjišťování výši rozdílu jednotlivých odpisů má především důvod pro upravování základu daně, z toho důvodu jsou v této kapitole porovnávány. V případě, kdy výše daňových odpisů bude menší, než výše účetních odpisů účetní jednotka tak může ponížít základ daně o rozdíl mezi odpisy

Př. Automobil v hodnotě 550 000 Kč, pro výpočet účetních odpisů se použije metoda časová rovnoměrná a pro daňové odpisy rovnoměrné odpisy. Přičemž auto podle zákona o daních z příjmů spadá do odpisové skupiny 2, tedy doba odpisování je 5 let. Zákon o daních z příjmů zároveň stanovuje odpisovou sazbu v prvním roce 11 a v dalších letech 22,25.

Účetní odpis: $550\,000 / 5 = 110\,000\text{ Kč}$

Daňový rovnoměrný odpis 1. rok: $550\,000 * 11 / 100 = 60\,500\text{ Kč}$

Daňový rovnoměrný odpis v dalších letech: $550\,000 * 22,25 / 100 = 122\,375\text{ Kč}$

Tabulka 22: Rozdíl rovnoměrných účetních a rovnoměrných daňových odpisů

Období	Účetní rovnoměrné odpisy		Daňové rovnoměrné odpisy		Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy
	Odpisy	Zůstatková cena	Odpisy	Zůstatková cena	
2017	110 000 Kč	440 000 Kč	60 500 Kč	489 500 Kč	-49 500 Kč
2018	110 000 Kč	330 000 Kč	122 375 Kč	367 125 Kč	+ 12 375 Kč
2019	110 000 Kč	220 000 Kč	122 375 Kč	244 750 Kč	+ 12 375 Kč
2020	110 000 Kč	110 000 Kč	122 375 Kč	122 375 Kč	+ 12 375 Kč
2021	110 000 Kč	0 Kč	122 375 Kč	0 Kč	+ 12 375 Kč
Celkem	550 000 Kč	-	550 000 Kč	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

Kvůli použití rovnoměrných odpisů se od prvního roku odpisy od sebe neliší. V prvním roce odpisování, při použití těchto stejných metod by si účetní jednotka mohla od základu daně odečíst částku 49 500 Kč, ale v dalších letech by to znamenalo navýšení základu daně.

U stejného typu příkladu se účetní jednotka rozhodla využít místo daňových odpisů rovnoměrných daňové odpisy zrychlené. Zákon o daních z příjmů uvádí koeficient pro odpisovou skupinu č. 2 (automobil), v prvním roce je koeficient 5 a pro další roky 6.

Daňový zrychlený odpis 1. rok: $550\,000 / 5 = 110\,000\text{ Kč}$

Daňový zrychlená odpis v roce 2018: $2 * 440\,000 / (6 - 1) = 176\,000\text{ Kč}$

Daňový zrychlený odpis v roce 2019: $2 * 264\,000 / (6-2) = 132\,000\text{ Kč}$

Daňový zrychlený odpis v roce 2020: $2 * 132\,000 / (6-3) = 88\,000\text{ Kč}$

Daňový zrychlený odpis v roce 2021: $2 * 44\,000 / (6-4) = 44\,000\text{ Kč}$

Tabulka 23: Rozdíl rovnoměrných účetních a zrychlených daňových odpisů

Období	Účetní rovnoměrné odpisy		Daňové zrychlené odpisy		Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy
	Odpisy	Zůstatková cena	Odpisy	Zůstatková cena	
2017	110 000 Kč	440 000 Kč	110 000 Kč	440 000 Kč	0 Kč
2018	110 000 Kč	330 000 Kč	176 000 Kč	264 000 Kč	+ 66 000 Kč
2019	110 000 Kč	220 000 Kč	132 000 Kč	132 000 Kč	+ 22 000 Kč
2020	110 000 Kč	110 000 Kč	88 000 Kč	44 000 Kč	-22 000 Kč
2021	110 000 Kč	0 Kč	44 000 Kč	0 Kč	-66 000 Kč
Celkem	550 000 Kč	-	550 000 Kč	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

V prvním roce vyšel rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy byl nulový v tomto případě není nutné základ daně upravovat. V porovnání mezi daňovými rovnoměrnými a daňovými zrychlenými odpisy pouze ten, že pokud se jedná o zrychlené odpisy jedná se o vyšší částky, o které by se základ daně upravoval. Když se porovná částka, za celkové roky, o kterou by se základ daně snížil je částka stejná s částkou, o kterou by se základ daně zvýšil, a to platí jak u daňových zrychlených, tak u daňových rovnoměrných odpisů.

4.3 Dopady odpisů na výkazy

V této kapitola jsou uvedeny dopady odpisů na výkazy při závěrce. Účetní odpisy mají dopady na účetní výkazy, a to na rozvahu a výkaz zisků a ztrát, která má přesně danou strukturu. Naopak mezinárodní standardy nevyžadují žádné závazné vzory výkazů

s unifikovanou strukturou. Účetní jednotka v České republice, které musí tvořit účetní závěrku jak z účetního hlediska, tak i z hlediska mezinárodních standardů tvoří výkazy podle IFRS obdobně s těmi českými.

Daňové odpisy samy o sobě dopad na výkazy v účetní závěrce žádný nemají, a to především kvůli tomu, že o nich účetní jednotka neodepisuje ale pouze je eviduje. To znamená, že daňové odpisy samotné ve výkazech jako je rozvaha nebo výkaz zisku a ztrát nejsou. Z daňového hlediska mají daňové odpisy účel pro úpravu základu daně. Účetní a daňové odpisy se porovnají, pokud účetní odpisy budou vyšší než daňové a daný rozdíl si účetní jednotka může snížit základ daně v opačném případě se základ daně zvýší.

4.3.1 Dopady účetních odpisů na výkazy

Účetní odpisy se zaznamenávají do účetních výkazů při uzávěrkových operacích. Výši odpisů můžeme vidět ve výkazu zisku a ztrát, tak v rozvaze, a to na základě účtování.

Př. Účetní jednotka si pořídila stroj, který dala do svého používání 1.1.2018. Automobil má hodnotu 185 000 Kč, a bude se odepisovat 5 let. Automobil bude odepisován časovým lineárním účetním odpisem.

Tabulka 24: Účtování o účetních odpisech

Datum	Účetní případ	Cena	Účtování
1.1.2018	Nákup automobilu	185 000 Kč	042 / 321,221.211
1.1.2018	Zařazení automobilu do užívání	185 000 Kč	022 / 042
31.12.2018	Zaúčtování ročního odpisu	37 000 Kč	551 / 082

Zdroj: vlastní zpracování

V rozvaze se celkové zaúčtování stoje projeví na řádku č. 3 označení B – Dlouhodobý majetek. V prvním sloupci, který se nazývá brutto objeví částka 185 000 Kč, ve druhém sloupečku s názvem korekce je částka odpisů v tomto případě 37 000 Kč v neposlední řadě se objevuje zůstatková cena majetku ve sloupci číslo tři, což je netto hodnota (viz. obrázek níže).

ROZVAHA
v plném rozsahu

Účetní jednotka doručí
účetní závěrku současně
s doručením daňového přiznání
za daň z příjmů

ke dni 31.12.2018
(v haléřích)

1 x příslušnému finančnímu
úřadu

Rok	Měsíc	IČ
2018		

Označení a	AKTIVA b	čís. řad. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM Součet A. až D.	1	185 000,00	-37 000,00	148 000,00	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2				
B.	Dlouhodobý majetek Součet B.I. až B.III.	3	185 000,00	-37 000,00	148 000,00	
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek Součet I.1. až I.5.	4				

Obrázek 4: Část rozvahy podle zadaného příkladu

Zdroj: vlastní zpracování

Naopak ve výkazu zisků a zrát se zobrazují pouze nákladové a výnosové účtu. V tomto případě se jedná o účet 551, kam se účtuje výše odpisů. Proto se výsledovce v oddílu E objeví pouze výše odpisů.

Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle Přílohy č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu

ke dni 31.12.2018
(v haléřích)

Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu úřadu

Rok	Měsíc	IČ
2018		

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1		
II.	Tržby za prodej zboží	2		
A.	Výkonová spotřeba Součet A.1. až A.3.	3		
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4		
A. 2.	Spotřeba materiálu a energie	5		
A. 3.	Služby	6		
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	7		
C.	Aktivace (-)	8		
D.	Osobní náklady Součet D.1. až D.2.	9		
D. 1.	Mzdové náklady	10		
D. 2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11		
D. 2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12		
D. 2.2.	Ostatní náklady	13		
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti Součet E.1. až E.3.	14	37 000,00	
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	37 000,00	
E. 1.1.	- Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	37 000,00	
E. 1.2.	- Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17		
E. 2.	Úpravy hodnot zásob	18		
E. 3.	Úprav hodnot pohledávek	19		

Obrázek 5: Část výkazu zisků a ztrát podle příkladu

Zdroj: vlastní zpracování

Každý rok potom bude výše odpisů stejná, z důvodu časového lineárního odpisu. To znamená, že výkaz zisků a ztrát bude každý rok stejný (za předpokladu, že společnost bude mít jenom tento majetek). Naopak v rozvaze se každý rok bude měnit sloupec netto, kde bude vyobrazena zůstatková cena majetku.

4.3.2 Dopady odpisů podle mezinárodních standardů na výkazy

Odpisy podle mezinárodních standardů se při závěrečné na konci účetního období vyobrazí v rozvaze a ve výkazu o úplném výsledku hospodaření. Mezinárodní standardy neuvádí přímou strukturou těchto výkazů. České společnosti, které vedou účetnictví jak podle české legislativy, tak i podle mezinárodních standardů tvoří výkazy obdobné výkazům účetním.

Př. Účetní jednotka si pořídila stroj, který dala do svého používání 1.1.2018. Automobil má hodnotu 185 000 Kč, a bude se odepisovat 5 let. Automobil bude odepisován časovým lineárním odpisem. Předpokládaná zbytková hodnota je 5 000 Kč.

Výpočet odpisu: $(185\,000 - 5\,000) / 5 = 36\,000$ Kč

Období	Odpis	Zůstatková cena
2018	36 000 Kč	149 000 Kč

Dlouhodobý majetek, v tomto případě stroj, je v roce 2018 zařazen do užívání. Z důvodu použití časových lineárních odpisů se výše odpisů po dobu celkové doby odpisování měnit nebude. Stroj je používán při výrobě a zároveň bude v podniku delší, než jeden rok stává se tento majetek předmětem standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

<i>Aktiva</i>	2018	2017
Dlouhodobý hmotný majetek, brutto	185 000 Kč	
Oprávky a opravné položky	36 000 Kč	
Dlouhodobý hmotný majetek netto	149 000 Kč	
Dlouhodobá nehmotná aktiva, brutto		
Oprávky a opravné položky		
Dlouhodobý nehmotný majetek, netto		

Obrázek 6: Část rozvahy podle mezinárodních standardů

Zdroj: vlastní zpracování

Záleží především na účetní jednotce, jakým způsobem si výkaz přizpůsobí. Tak jako v rozvaze podle české legislativy je i tady strana aktiv tak pasiv. Z důvodu toho, že se samotný dlouhodobý majetek nikde jinde v rozvaze nezobrazí je zde uvedena pouze část rozvahy a v tomto případě strana aktiv.

	<i>2018</i>	<i>2017</i>
<i>Tržby z prodeje služeb</i>		
<i>Tržby z prodeje výrobků</i>		
<i>Provozní výnosy celkem</i>		
<i>Služby</i>		
<i>Materiál</i>		
<i>Odpisy</i>	36 000 Kč	
<i>Opravné položky k dlouhodobému majetku</i>		

Obrázek 7: Část výkazu zisků a ztrát podle mezinárodních standardů

Zdroj: vlastní zpracování

Do výkazu zisků a ztrát se vyobrazí pouze částka odpisů. Čelková částka majetku jak v brutto hodnotě, tak ani v netto hodnotě se ve výkazu nezobrazí.

4.4 Doporučení

V případě, kdy se účetní jednotka bude rozhodovat, kterou metodu, u odpisování dlouhodobého majetku, využít při účetních odpisech záleží především na způsobu využití majetku. Důležitost využití majetku je z důvodu, kdy účetní jednotka by měla zachycovat věrný obraz opotřebení. Příkladem využití metody časové u účetních odpisů může být například odpis auta. Podnikatel, který má auto zařazené v majetku za účelem častého používání například kvůli dojíždění na zakázky si v takovém případě využije odpis časový. Výpočet odpisu časovou metodou je pro něj i z hlediska výpočtu méně náročný. Výkonová metoda je při zobrazení věrného obrazu odpisování využívána například podnikatelem, který pracuje z domova. Auto, který má zařazené v majetku plně nevyužije a je pro něj lepší použít metodu výkonovou kde si stanoví výši odpisu podle počtu ujetých kilometrů na rok, nebo na měsíc.

Porovnání rozdílu účetních odpisů a odpisů podle mezinárodních standardů se může hned z mnoha hledisek. Mezinárodní standardy upozorňují na neustálou kontrolu odpisů, zda odpovídají skutečnému opotřebení odpisovaného majetku, popřípadě je nutná změna odpisování. Účetní odpisy sice umožňují změnu metod v průběhu odpisování, ale už příliš

neupozorňují na nutné kontroly metod odpisování. V případě porovnání i metod daňových ty neumožňují žádné změny, týkajících se změny metod odpisování.

Z hlediska metody komponentního odpisování, který umožňuje jak česká účetní legislativa, tak mezinárodní standardy. U mezinárodních standardů je tato metoda povinná u aktiva, který jde rozdělit na tzv. komponenty (např. budova ve které je výtah). V tomto případě by bylo doporučující, aby u české účetní legislativy, kde je tato možnost pouze povolena, byla tato metoda taky povinná. Z důvodu, že v případě výměny rychleji se opotřebovávajícího se aktiva, v roce výměny dojde k podhodnocení daného aktiva. Nejedná se pouze o kontrolu již zmíněných metod, ale také zkoumání hodnoty, kterou majetek skutečně má, a o přezkoumání životnosti majetku.

Další povinností, kterou mezinárodní standardy oproti české účetní legislativě mají, je zbytková hodnota, se kterou se výše odpisů počítá. Česká účetní legislativa sice tuhle možnost umožňuje, ale není brána za povinnost. V tomto případě je zbytková hodnota považována za hodnotu, kterou by účetní jednotka mohla získat při vyřazení stroje, který prodá. I přesto, že je majetek odepsán má i tak nějakou hodnotu, která by měla být součástí výpočtu odpisu.

Česká účetní legislativa na rozdíl od mezinárodních standardů má přesně danou formu výkazů. Vzhledem k tomu že mezinárodní standardy vnikly především kvůli globalizaci, vstupem na mezinárodní trh by bylo na zvážení, zda přesně nedefinovat tyto výkazy i u téhle úpravě. Bylo by to pro lepší přehlednost a snadnější orientaci v těchto výkazech, a to především pro firmy, které se na těchto trzích pohybují.

Závěr

Bakalářská práce se věnuje problematice odpisů dlouhodobého majetku jak podle české účetní legislativy, tak podle mezinárodních standardů. První tři kapitoly jsou věnovány teoretické části. Tyto kapitoly jsou rozděleny na odpisy podle účetního hlediska, podle daňového hlediska a podle mezinárodních standardů. Už na prvním pohled je znát zásadní rozdíl mezi těmito úpravami.

Odpisy z účetního hlediska jsou upraveny především zákonem o účetnictví a českými účetními standardy a vyhláškou. Účetní odpisy jako takové účetní jednotka vést musí a měly by zobrazovat skutečné a věrné vyobrazení odpisu majetku, zároveň o nich musí účetní jednotka účtovat ve svém účetnictví. U jednotlivých metod odpisování má účetní jednotka značnou volnost. Může si zvolit jakoukoliv metodu odpisování, kde počítá se zvolenou životností majetku. Dalším rozdílem mezi mezinárodními standardy je výpočet odpisů, kdy účetní jednotka počítá odpisy s předností na měsíce, přičemž mezinárodní standardy se touto přesností nezabývají.

Daňové odpisy jsou zařazeny v této práci především proto, aby se upozornilo na velkou odlišnost i přesto, že s odpisy podle mezinárodních standardů nemají nic společného. Na rozdíl od účetních odpisů, kdy si účetní jednotka zvolí sama, jak dlouho bude majetek odpisovat u daňových odpisů je to přesně určeno. Jednotlivý majetek se musí před začátkem odpisování zařadit do odpisové skupiny na základě které je určen počet let odpisování a odpisová sazba nebo koeficient podle kterého je odpis počítán. O daňových odpisech se neúčtuje, ale účetní jednotka je pouze eviduje. V praktické části je pouze nastíněna problematika daňových odpisů z hlediska možnosti úpravy základu daně pomocí daňových odpisů.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vnikly kvůli globalizaci a počtem nárůstu společností na mezinárodních trzích. Z tohoto důvodu se museli jednotlivé informace sjednotit. I přesto, že je snaha o jednotlivé úpravy účetnictví sjednotit existuje mnoho odlišností. Odpisy podle IFRS se musí počítat se zbytkovou hodnotou majetku u účetních odpisech je tato možnost pouze povolena, není to povinností. Právě z tohoto důvodu se v praktické části výsledky lišily hlavně kvůli zbytkové hodnotě, kdy hodnota účetních odpisů byla v tomto případě vyšší.

Metodu komponentního odpisování umožňují jak mezinárodní standardy, kde je tato metoda dokonce povinná, tak česká účetní legislativa, kdy je pouze doporučena. Komponentní odpisování je postaveno na vyčlenění na tzv. komponenty. Příkladem pro komponentní odpisování je například budova, která má v sobě výtah, okna apod. V tomto případě je komponentou výtah a další komponentou okna. Výtah a okna se odepisují rychleji oproti celé budově, a bude potřeba je častěji měnit. Proto se na základě komponentního odpisování každé aktivum odpisuje zvlášť. V tomto případě by stálo za zvážení, aby tato metoda byla povinná i v české účetní legislativě, aby nedocházelo k podhodnocování aktiva.

Účetní jednotky, které mají povinnost v ČR vést účetnictví i podle mezinárodních standardů, musí tak vést dvojí účetnictví. Z důvodu odlišnosti mezi jednotlivými úpravami účetnictví je vedení tohoto dvojího účetnictví velmi administrativně náročné.

Cílem práce byla analýza úpravy odpisování v českých účetních předpisech a jejich konfrontace s IFRS včetně zhodnocení rozdílů. V praktické části byly porovnány jednotlivé metody odpisování z hlediska české účetní legislativy a mezinárodních standardů. Rozdíly mezi jednotlivými metodami byly porovnány na základě tabulek a grafů.

Seznam použitých zdrojů

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.

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

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada, 2013. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4710-1.

KADLEC, Michal. Účetní a daňové odpisy majetku. In: portál.POHODA [online]. Jihlava: STOMWARE s.r.o., © 2012, 7. srpna 2018 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-danove-odpisy-majetku/>

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20., aktualiz. vyd. Praha: Bova Polygon, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5.

MARKOVÁ, Hana. Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, v platném znění. *Daňové zákony: úplná znění platná k 1.1.2018* 28. vydání. Praha: GradaPublishing, 2018. ISBN:978-80-271-0766-7.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. Olomouc: ANAG, 1997. Daně.

RANDÁKOVÁ, Monika, Jiřina BOKŠOVÁ a Jiří STROUHAL. *Finanční účetnictví v České republice*. Praha: Oeconomica, 2015. ISBN 978-80-245-2076-6.

ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2018: pro střední školy a pro veřejnost*. Devatenácté, upravené vydání. Znojmo: Ing. Pavel Štohl, 2018. ISBN 978-80-88221-14-2

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: GradaPublishing, 2012. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4114-7.

České účetní standardy pro podnikatele.

Vyhláška č.500/2002 Sb., v platném znění.

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

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.