

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

Odepisování dlouhodobého majetku

Depreciation of fixed assets

Pavla Kadlecová

Plzeň 2016

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Pavla KADLECOVÁ**
Osobní číslo: **K12B0261P**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Odepisování dlouhodobého majetku**
Zadávající katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

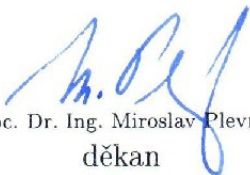
1. Charakterizujte dlouhodobý majetek se zaměřením na odepisování.
2. Zpracujte charakteristiku vybraného subjektu a jeho majetkovou strukturu.
3. Uveďte použití různých metod odepisování dlouhodobého majetku ve vybraném subjektu.
4. Popište zdroje financování a zhodnoťte vynaložené prostředky ve vybraném subjektu.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah pracovní zprávy: **40 - 60 stran**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**
Seznam odborné literatury:


- **MARKOVÁ, Hana.** *Daňové zákony 2014, úplná znění platná k 1.1.2014.* 23. vydání. Praha: Grada Publishing, 2014, 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9
- **PRUDKÝ, Pavel; LOŠŤÁK, Milan.** *Hmotný a nehmotný majetek v praxi.* 15. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2014, 327 s. ISBN 978-80-7263-866-6
- **VALOUCH, Petr.** *Účetní a daňové odpisy 2012.* 7. vydání. Praha: Grada Publishing, 2012, 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7
- *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Mgr. Radka Součková**
Fakulta ekonomická

Datum zadání bakalářské práce: **25. října 2014**
Termín odevzdání bakalářské práce: **24. dubna 2015**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 25. října 2014

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Odepisování dlouhodobého majetku“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 21. dubna 2016

.....

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí mé bakalářské práce paní Ing. Mgr. Radce Součkové za cenné připomínky a odbornou pomoc během zpracování. Dále bych chtěla poděkovat paní Bc. Pavle Balousové za poskytnutí potřebných materiálů, ochotu a čas, který mi věnovala.

Obsah

Úvod	7
1. Charakteristika odepisovaného a neodepisovaného dlouhodobého majetku	8
1.1 Dlouhodobý majetek z účetního pohledu	9
1.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek z účetního pohledu	9
1.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek z účetního pohledu.....	10
1.2 Dlouhodobý majetek z daňového pohledu	11
1.2.1 Nehmotný majetek z daňového pohledu.....	11
1.2.2 Hmotný majetek z daňového pohledu	12
2. Oceňování dlouhodobého majetku.....	15
2.1 Základní typy cen dle § 25 ZÚ	15
2.2 Okamžik ocenění dlouhodobého majetku	16
2.3 Oceňování dlouhodobého majetku dle ZDP.....	17
3. Způsoby odepisování.....	19
3.1 Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.....	19
3.1.1 Časové metody	21
3.1.2 Výkonová metoda.....	24
3.2 Daňové odpisy nehmotného a hmotného majetku.....	25
3.2.1 Daňové odpisy hmotného majetku	25
3.2.2 Daňové odpisy nehmotného majetku	32
3.2.3 Odepisování při změně zákona	33
4. Účetní odepisování v nepodnikatelském subjektu (veřejná vysoká škola)	34
4.1 FRIM	34
4.2 Majetek pořízen z dotace.....	34
5. Představení subjektu Západočeská univerzita v Plzni.....	36
5.1 Činnost ZČU	36
5.2 Historie ZČU	36
5.3 Současná struktura ZČU.....	37
5.4 Orgány ZČU	38
6. Majetková struktura ZČU	39
6.1 Celkový dlouhodobý majetek ZČU	39
6.2 Výše účetních odpisů	41
7. Odepisování vybraného majetku v ZČU	42

7.1 Odpisový plán majetku	42
7.2 Různé způsoby odepisování na konkrétních příkladech	43
7.2.1 Stolní elektronový mikroskop	43
7.2.2 Mycí stroj FIMAP MR 75B	47
7.2.3 Evropský patent č. PCT/CZ2010/000084	50
7.2.4 3D tiskárna	52
7.2.5 Notebook Dell latitude E6320.....	55
7.3 Zhodnocení použitých metod odepisování	57
7.3.1 Návrh degresivního účetního odepisování 3D tiskárny.....	57
8. FRIM	60
8.1 Tvorba FRIM a jeho čerpání	60
8.2 Zhodnocení využívání FRIM.....	61
Závěr	62
Seznam tabulek	64
Seznam obrázků	65
Seznam použitých zkratk	66
Seznam použité literatury	67
Abstrakt	70
Abstract.....	71

Úvod

Bakalářská práce je zaměřena na odepisování dlouhodobého majetku Západočeské univerzity v Plzni. Dlouhodobý majetek vlastní a užívá většina účetních jednotek ke své činnosti. Tato stálá aktiva (až na výjimky) se v průběhu používání postupně opotřebovávají. Proces opotřebení je vyjádřen formou odpisů.

Práce je rozdělena na dvě části. V teoretické části je čerpáno z odborné literatury, zejména zákonů, předpisů a vyhlášek souvisejících s danou problematikou.

V první řadě je charakterizován dlouhodobý majetek se zaměřením na odepisování a jeho způsoby oceňování. Fixní majetek je členěn z hlediska účetního a daňového na odepisovaný a neodepisovaný. Práce se převážně věnuje jednotlivým způsobům odepisování. U účetních a daňových odpisů jsou uvedeny konkrétní metody a postupy. V závěru teoretické části je popsán způsob pořízení stálých aktiv a proces účetního odepisování ve veřejné vysoké škole.

V praktické části je představena Západočeská univerzita v Plzni. Na základě odpisového plánu a inventárních karet jsou provedeny výpočty odpisů na daném majetku, které jsou posléze zhodnoceny (případně jsou doporučeny návrhy jiných metod). V poslední kapitole je definován fond reprodukce investičního majetku a vazba účetních odpisů na tento fond.

Cílem bakalářské práce je aplikovat teoretické poznatky na data konkrétního subjektu, vyhodnotit účetní odepisování dlouhodobého majetku a čerpání fondu reprodukce investičního majetku. Eventuálně uvést návrhy a doporučení vedoucí ke zlepšení situace.

1. CHARAKTERISTIKA ODEPISOVANÉHO A NEODEPISOVANÉHO DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Za dlouhodobý majetek považujeme majetek, který účetní jednotce slouží déle než jeden rok, během používání neztrácí svou původní formu, ale postupně se opotřebovává. Dlouhodobý majetek se tedy nepořizuje s úmyslem dalšího prodeje. Dlouhodobý majetek můžeme nazývat také fixní, nebo stálý. (Štohl 2009), (Taušl Procházková a kol. 2015), (Hyršlová a Klečka 2010)

Do dlouhodobého majetku zahrnujeme majetek **nehmotný, hmotný a finanční**. Až na výjimky se dlouhodobý majetek v průběhu užívání fyzicky nebo morálně opotřebovává. Tuto míru opotřebení majetku vyjadřují odpisy. Odpisy rozlišujeme na dvě skupiny, a to odpisy účetní a odpisy daňové. (Taušl Procházková a kol. 2015), (Synek, Kislingerová a kol. 2010), (Hinke a Bárková 2012)

Naopak dlouhodobý finanční majetek, do kterého můžeme řadit například majetkové účasti společnosti v jiných společnostech nebo cenné papíry, které účetní jednotka nakoupila jako dlouhodobou investici, **se neodepisuje**. (Synek, Kislingerová a kol. 2010), (Valouch 2012), (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění)

Při odepisování dlouhodobého majetku je nutné rozlišovat dva druhy odpisů (účetní a daňové). Účetní odpisy jsou upravovány účetními předpisy. Zejména zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen ZÚ), vyhláškou Ministerstva financí č. 504/2002 Sb. pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (dále jen vyhláška) a dále Českými účetními standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (dále jen ČÚS). Daňové odpisy se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen ZDP). Pro problematiku odpisů je klíčové správně definovat dlouhodobý majetek, který bude subjekt odepisovat. Dlouhodobý majetek je odlišně vymezen v účetních předpisech a daňových předpisech. (Valouch 2012), (Rozhodnutí rektora č. 38R/2012)

1.1 Dlouhodobý majetek z účetního pohledu

1.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek z účetního pohledu

„Základní charakteristikou dlouhodobého nehmotného majetku je jeho nemateriální povaha, tzn. jedná se o majetek, který v podstatě nelze uchopit.“ (Štohl 2010, s. 48)

Za dlouhodobý nehmotný majetek z účetního pohledu považujeme majetek nemateriální povahy, který bude subjekt využívat déle než jeden rok a výše ocenění majetku překročí částku ocenění určenou účetní jednotkou. (Valouch 2012), (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění)

Do dlouhodobého nehmotného majetku řadíme dle § 7 vyhlášky.:

A) nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

Do nehmotných výsledků výzkumu a vývoje patří výsledky úspěšně provedených prací, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv. Mohou být vytvořeny vlastní činností, popřípadě nabyty od jiných osob. (Prudký a Lošťák 2015), (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění)

B) software

Do softwaru řadíme programové vybavení. Stejně jako u předchozí skupiny může být vytvořeno vlastní činností nebo nabyto od jiných osob. (Prudký a Lošťák 2015), (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění)

C) ocenitelná práva

Mezi ocenitelná práva zahrnujeme předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti, know-how nebo licence. (Prudký a Lošťák 2015), (Štohl 2010), (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění)

D) ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Za ostatní dlouhodobý nehmotný majetek považujeme především povolenky na emise a preferenční limity. Povolenky na emise a preferenční limity jsou dlouhodobým nehmotným majetkem bez ohledu na výši ocenění. **Na rozdíl od předchozích kategorií dlouhodobého nehmotného majetku se povolenky na emise a preferenční limity neodepisují.** (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění)

1.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek z účetního pohledu

Dlouhodobý hmotný majetek je charakteristický hmotnou povahou a dobou použitelnosti delší než jeden rok. Jedná se o majetek, který můžeme „uchopit“. (Štohl 2010)

Do dlouhodobého hmotného majetku řadíme dle § 8 vyhlášky:

Dlouhodobý hmotný majetek odepisovaný:

A) stavby

Stavby považujeme za dlouhodobý hmotný majetek bez ohledu na dobu použitelnosti a vstupní cenu stavby. (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění)

B) hmotné movité věci a jejich soubory

Do této skupiny řadíme bez ohledu na výši ocenění předměty z drahých kovů. Dále do této kategorie spadají hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením (například přístroje, různé stroje nebo automobily). Pokud je jejich vstupní cena vyšší než limit ceny, který si stanoví účetní jednotka a doba použitelnosti převyší jeden rok. (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění), (Hinke a Bárková 2012)

C) pěstitelské celky trvalých porostů

Tento druh majetku zahrnuje například ovocné stromy a keře, které jsou vysázené na pozemku s rozlohou vyšší než 0,25 ha a hustota stromů je minimálně 90 stromů na 1 ha. V případě ovocných keřů je hustota nejméně 1 000 keřů na 1 ha. Dále do této kategorie řadíme vinice a chmelnice. (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění), (Hinke a Bárková 2012)

D) dospělá zvířata a jejich skupiny

Do této kategorie lze zahrnout zejména stáda a hejna, pokud vstupní cena majetku převyší limit ceny určené účetní jednotkou a doba použitelnosti je delší než jeden rok. (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění), (Prudký a Lošťák 2015)

E) ostatní dlouhodobý hmotný majetek

Do další kategorie dlouhodobého hmotného majetku můžeme začlenit, bez ohledu na vstupní cenu majetku, například ložiska nevyhrazeného nerostu a věcná břemena k pozemku a stavbě. (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění), (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění)

Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný:

Dle vyhlášky mezi dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný patří:

- **pozemky** (bez ohledu na vstupní cenu pozemku),
- **umělecká díla** (pokud nejsou součástí stavby), **sbírky a movité kulturní památky.** (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění), (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění)

Tyto druhy dlouhodobého hmotného majetku se neodepisují, protože neztrácejí svoji hodnotu nebo se neopotřebovávají. Pozemky ztrácejí svoji hodnotu, ale neopotřebovávají se. Naproti tomu umělecká díla se opotřebovávají, ale neztrácejí svoji hodnotu. (Taušl Procházková a kol. 2015)

1.2 Dlouhodobý majetek z daňového pohledu

Daňové hledisko je odlišné už v tom, že ZDP nepoužívá přímo pojem dlouhodobý majetek, ale definuje pouze pojmy nehmotný majetek a hmotný majetek. Z vysvětlení těchto pojmů je ale zřejmé, že se jedná o dlouhodobý majetek. Proto se toto označení někdy používá i v daňovém pohledu. (Valouch 2012), (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

1.2.1 Nehmotný majetek z daňového pohledu

Dle ZDP se odepisuje takový nehmotný majetek, **jehož vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok.** Pokud tedy nehmotný majetek splní tyto vlastnosti současně, je nutné daňově odepisovat:

- **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,**
- **software,**
- **ocenitelná práva,**

- **jiný majetek**, který je v účetnictví evidován jako nehmotný majetek. (Valouch 2012), (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

Poznámka: „S účinností od 1. 1. 2016 již ZDP nedefinuje „zřizovací výdaje“ jako nehmotný majetek. Odpisování zřizovacích výdajů zaevidovaných do konce roku 2015 se dokončí podle stávajících předpisů.” (Finanční správa, © 2013-2016)

Rozdíl mezi daňovým a účetním pohledem je i v tom, že ZDP za nehmotný majetek nepovažuje povolenky na emise a preferenční limity. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

Další rozdíl mezi účetním a daňovým hlediskem je také ve stanovení limitu vstupní ceny pro nehmotný majetek. Jak bylo uvedeno, z daňového hlediska je tato hranice pro zařazení dlouhodobého nehmotného majetku 60 000 Kč. Podle účetního hlediska si tuto hranici vstupní ceny pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku určí účetní jednotka sama. V praxi ale účetní jednotky někdy využívají hranici danou ZDP i pro účetní pohled. (Taušl Procházková a kol. 2015), (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění), (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění)

1.2.2 Hmotný majetek z daňového pohledu

Dle ZDP odepisujeme hmotný majetek:

- **samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí** pokud je vstupní cena majetku vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti majetku je vyšší než jeden rok,
- **budovy, jednotky a domy,**
- **stavby,**
- **pěstitelské celky trvalých porostů** (stejně vymezení pěstitelských celků jako v účetním pohledu),
- **dospělá zvířata a jejich skupiny** (pokud je vstupní cena majetku vyšší než 40 000 Kč),
- **jiný majetek** (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění), (Prudký a Lošťák 2015)

Poznámka: Do hmotného majetku dle ZDP nikdy nesmíme řadit zásoby. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

Hmotný majetek vyloučený z odepisování dle ZDP je například:

- kulturní památka movité povahy,
- umělecká díla, pokud nejsou součástí stavby a budovy,
- hmotný majetek, který byl pořízen jako dar a byl osvobozen od daně z příjmů, nebo nebyl předmětem daně. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

U dlouhodobého hmotného majetku je taktéž patrný rozdíl mezi daňovým a účetním pohledem v hranici vstupní ceny pro zařazení majetku do jednotlivých skupin. U těch kategorií dlouhodobého hmotného majetku, kde je potřeba dodržovat limit vstupní ceny, je dle ZDP hranice 40 000 Kč. Z účetního hlediska si může tuto hranici určit účetní jednotka sama. V praxi si účetní jednotky někdy stanovují tuto hranici shodnou s hranicí uvedenou v ZDP. (Taušl Procházková a kol. 2015), (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění), (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění)

Dále se také odepisuje technické zhodnocení (dále jen TZ). Vstupní cena dlouhodobého majetku (i zůstatková cena) se zvyšuje o provedené TZ. TZ dlouhodobého majetku jsou takové zákroky na dlouhodobém majetku, které změny jeho účel, technické parametry či rozšíří jeho použitelnost (jsou to například modernizace a rekonstrukce). TZ je odlišně definováno z účetního pohledu a z pohledu daňového. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění), (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění)

Z účetního hlediska lze za TZ dlouhodobého hmotného majetku považovat takové náklady, které dosáhnou limitu ceny pro daný majetek stanoveného účetní jednotkou. Přičemž náklady rozumíme souhrn nákladů vynaložené na daný majetek za účetní období. Z daňového hlediska se považují výdaje za TZ hmotného majetku, jestliže převýší 40 000 Kč v úhrnu za zdaňovací období. ZDP uvádí i možnost, že TZ jsou i takové výdaje, které nepřevýší danou hranici 40 000 Kč (za určitých podmínek daných ZDP). (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění), (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění)

Z účetního pohledu se jedná o TZ dlouhodobého nehmotného majetku, pokud náklady za účetní období daného majetku překročí limit ceny stanovený účetní jednotkou. Z daňového pojetí rozumíme TZ nehmotného majetku takové výdaje,

které po zakončení u daného nehmotného majetku překročí částku 40 000 Kč. Stejně jako u hmotného majetku lze za TZ považovat i výdaje nižší (za určité podmínky stanovené ZDP). (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění), (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění)

2. OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Při výpočtu odpisů dlouhodobého majetku je důležité správně určit hodnotu majetku, ze které bude dlouhodobý majetek postupně odepisován. Dle vyhlášky se dlouhodobý majetek hmotný a nehmotný odepisuje z ocenění, které je uvedeno v § 25 ZÚ. (Valouch 2012), (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění)

2.1 Základní typy cen dle § 25 ZÚ

Základní typy cen pro ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle § 25 ZÚ jsou následující:

- a) **pořizovací cena** = cena, za kterou byl dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek pořízen včetně nákladů na pořízení, které lze zahrnout do pořizovací ceny,
- b) **vlastní náklady** = cena, za kterou byl dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek pořízen vlastní činností,
- c) **reprodukční pořizovací cena** = touto cenou je oceňován dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, který byl pořízen bezúplatně (například dary a inventarizační přebytky). Nebo se touto cenou ocení majetek, u kterého není možné zjistit výši vlastních nákladů na jeho vytvoření vlastní činností. Pro vyčíslení reprodukční pořizovací ceny je možné využít odborný odhad. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění), (Valouch 2012), (Synek, Kislingerová a kol. 2010), (Štohl 2010)

Do pořizovací ceny můžeme zahrnout například odměny za poradenské služby, správní poplatky a úroky z úvěrů. Naopak součástí pořizovací ceny nejsou zejména náklady na opravy a údržbu, kursové rozdíly a smluvní pokuty nebo úroky z prodlení. (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění)

Z účetního pohledu jsou součástí pořizovací ceny i poskytnuté dotace. Z toho vyplývá, že se majetek účetně odepisuje z celé vstupní ceny včetně dotace. (Daňáři online. Portál daňových poradců a profesionálů, © 2016)

Postup účtování dotace, následné zařazení majetku a odepisování je zobrazeno v tab. č. 1:

Tab. č. 1: Postup účtování při pořízení dlouhodobého majetku z dotace

Postup účtování	Částka (v Kč)	Má dáti	Dal
Dotace na pořízení investice (předpis nároku)	70 000	34x	90x
A současně příjem dotace na účet v bance	70 000	22x	34x
Požizovací cena majetku (faktura dodavatele)	100 000	04x	32x
Zařazení majetku do užívání	100 000	02x	04x
Odpisy v prvním roce používání	10 000	55x	08x
Odpisy připadající na dotovanou část	7 000	90x	64x

Zdroj: Daňáři online. Portál daňových poradců a profesionálů, © 2016

Z účtování v tab. č. 1 je patrné, že se do pořizovací ceny majetku z účetního pohledu zahrnuje i poskytnutá dotace. Ale odpisy dotovaného majetku mají odlišný dopad na výsledek hospodaření než odpisy nedotovaného majetku. Tím, že je připadající část odpisů z majetku dotovaného zaúčtována ve stejné výši v nákladech i výnosech, tak odpisy dotované nikterak neovlivní výsledek hospodaření účetní jednotky. Výsledek hospodaření je ovlivněn pouze odpisy, které připadají na majetek pořízený z vlastních zdrojů. (Daňáři online. Portál daňových poradců a profesionálů, © 2016)

Účetní jednotka je povinna uvádět metody oceňování dlouhodobého majetku v příloze, která je součástí účetní závěrky v plném rozsahu. (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění)

2.2 Okamžik ocenění dlouhodobého majetku

Dále je také důležité věnovat pozornost okamžiku, ke kterému se dlouhodobý majetek skutečně stává dlouhodobým nehmotným nebo dlouhodobým hmotným majetkem. Tímto okamžikem může začínat doba účetního, nebo daňového odepisování. (Valouch 2012)

§ 7 (dlouhodobý nehmotný majetek) vyhlášky uvádí: „Dlouhodobým nehmotným majetkem se stává pořizovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání. Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení.” (Vyhláška č. 504/2002 Sb., § 7, v platném znění)

§ 8 (dlouhodobý hmotný majetek) vyhlášky uvádí: „Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání, to je pro způsobilost k provozu. Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije v případě nabytých věcí, které před nabytím byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání a nevyžadují montáž u nabyvatele.” (Vyhláška č. 504/2002 Sb., § 8, v platném znění)

Z výše uvedeného vyplývá, že dlouhodobý majetek, který si účetní jednotka pořídila, lze z účetního hlediska považovat za dlouhodobý majetek až tehdy, kdy je daný majetek zcela dokončen. Současně musí být schopen plnit takové funkce, kvůli kterým byl pořízen. Zároveň musí být splněny všechny povinnosti, které uvádějí zvláštní právní předpisy pro provoz dlouhodobého majetku. Než tento okamžik nastane, účetní jednotka eviduje dlouhodobý majetek jako nedokončený dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek. (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění), (Valouch 2012)

2.3 Oceňování dlouhodobého majetku dle ZDP

Podle § 29 ZDP se vstupní cena hmotného majetku rozumí:

- a) **pořizovací cena** u majetku, který si subjekt pořídil koupí. Součet ceny pořízení a nákladů s pořízením související (které lze do ceny zahrnout) tvoří pořizovací cenu, kterou porovnáváme s limity vstupních cen pro vznik dlouhodobého majetku,
- b) **vlastní náklady** u majetku, který subjekt vytvořil ve vlastní režii. Tato cena již obsahuje všechny vedlejší pořizovací náklady. Výši ocenění vlastních nákladů zjistíme z účetnictví,
- c) **hodnota nesplacené pohledávky** u majetku hmotného movitého, který vznikne převodem práva a majetek zůstane ve vlastnictví věřitele,
- d) **reprodukční pořizovací cena** dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, v platném znění. Tato cena se použije v ostatních případech,
- e) **cena určená podle zvláštního právního předpisu** (zákon č. 151/1997 Sb.) u majetku, který byl získán bezúplatně, jestliže doba od nabytí majetku není delší než pět let,
- f) **hodnota technického zhodnocení,**

g) **přepočtená zahraniční cena.** (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění), (Prudký a Lošťák 2015)

Na rozdíl od účetního pohledu se z daňového pohledu vstupní cena majetku snižuje o přijatou dotaci (dotace ze státního rozpočtu, ze státních fondů a další). (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

3. ZPŮSOBY ODEPISOVÁNÍ

Účetní jednotky používají ke své činnosti majetek krátkodobý a majetek dlouhodobý. Krátkodobý majetek se spotřebovává jednorázově. Naopak u dlouhodobého majetku je zřejmé, že účetní a také daňová spotřeba neprobíhá najednou, ale je promítnuta do více období. Proto se spotřeba dlouhodobého majetku zahrnuje do nákladů postupně během jeho používání. Opotřebením dlouhodobého majetku je do nákladů přenášeno **pomocí odpisů dlouhodobého majetku**. Způsoby odepisování jsou:

- a) účetní,
- b) daňové. (Valouch 2012)

3.1 Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Jak již bylo zmíněno v první kapitole, účetní odpisy jsou upraveny ZÚ, vyhláškou a ČÚS. (Valouch 2012)

Účetní jednotky jsou povinny odepisovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek (samozřejmě jen ten, který odepisování podléhá a není z odepisování vyloučen). Tuto povinnost účetním jednotkám ukládá § 25 ZÚ. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění), (Valouch 2012)

§ 25 ZÚ odst. 3: „Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, **jakož i všechna snížení hodnoty** bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.“ (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25, v platném znění)

Z toho vyplývá, že účetní jednotka je povinna zachytit i snížení hodnoty majetku. A právě odpisy představují trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Z toho odvodíme, že účetní jednotky jsou povinny odepisovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Účetní odpisy musejí co nejvěrněji zobrazovat skutečné opotřebením majetku. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění), (Valouch 2012)

Dlouhodobý majetek hmotný a nehmotný účetně odepisují subjekty, které tento majetek vlastní. Odepisování a účtování majetku provádějí ve shodě s účetními metodami.

Účetní jednotka také odepisuje majetek, pokud poskytuje majetek jiné osobě dle smlouvy o nájmu, smlouvě o výpůjčce či smlouvě o finančním leasingu. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění)

V § 28 ZÚ je řečeno: „Uvedený majetek se odepisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví.” (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 28, v platném znění)

Z § 28 ZÚ je zřejmé, že odepisování majetku je možné vykonávat jen do výše vstupní ceny majetku. Na konci odepisování se souhrn odpisů (tzv. oprávky) rovná vstupní ceně majetku. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění)

Účetní odpisy (na rozdíl od daňových odpisů) **se zaznamenávají v účetnictví**. Účetní odpisy se obvykle účtují měsíčně. Účetní jednotky účtují odpisy na účty účtové skupiny 55 – Odpisy, prodaný majetek, tvorba rezerv a opravných položek na stranu Má dáti a na účty účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku popř. účtové skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku na stranu Dal. (Český účetní standard č. 409, v platném znění)

Při výpočtu odpisů musíme vždy dbát na správné zaokrouhlování. Odpisy nezaokrouhluje podle matematických pravidel, **ale zaokrouhluje je na celé koruny nahoru**. (Český účetní standard č. 409, v platném znění), (Valouch 2012)

Pojmy související s odepisováním majetku:

Odpisy vyjadřují opotřebení dlouhodobého majetku v peněžních jednotkách. (Štohl 2009)

Oprávky můžeme definovat jako „kumulovaný souhrn provedených odpisů.” (Business center.cz, © 1998-2016)

Zůstatková cena je rozdíl mezi vstupní cenou majetku a dosud zjištěnými oprávkami. Zůstatkovou cenu můžeme v dalších letech odepisování také vypočítat jako rozdíl mezi zůstatkovou cenou z předchozího roku a odpisem v daném roce. (Štohl 2009)

Účetní odepisování provádí účetní jednotka dle sestaveného **odpisového plánu**. Tento odpisový plán si stanoví účetní jednotka. Odpisový plán nelze změnit. Odpisový plán je sestaven pro každý předmět, který se bude odepisovat. V odpisovém plánu si účetní

jednotka určí metodu odepisování a dobu odepisování. Opotřebení majetku může být vyjádřeno podle předpokládané doby používání majetku, podle výkonů majetku nebo podle způsobu používání majetku. Účetní jednotky mohou při účetním odepisování aplikovat libovolnou metodu odepisování, avšak musejí co nejvěrněji vyjádřit skutečné opotřebení majetku. V odpisovém plánu si účetní jednotka také zvolí způsob účetního a daňového odepisování specifikovaný pro jednotlivé kategorie majetku. (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění), (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění), (Valouch 2012), (Synek, Kislingerová a kol. 2010), (Prudký a Lošťák 2015)

3.1.1 Časové metody

Časové metody můžeme využít, pokud zamýšlíme vyjádřit opotřebení majetku v závislosti na předpokládané době používání dlouhodobého majetku. (Hyršlová a Klečka 2010), (Valouch 2012)

A) ROVNOMĚRNÉ ODPISY

Tuto metodu lze aplikovat u majetku, který bude po celou dobu používání opotřebován rovnoměrně. Při této metodě je za každý rok používání odepisována stejná část vstupní ceny majetku. V praxi se může stát, že dlouhodobý majetek bude pořízen a zařazen do evidence v průběhu účetního období. V tomto případě výši odpisů budeme počítat od měsíce zařazení dlouhodobého majetku do užívání (přesněji si to účetní jednotka vymeze v odpisovém plánu) do konce daného roku. (Hyršlová a Klečka 2010), (Valouch 2012)

Výpočet ročního odpisu provedeme podle vzorce:

$$O = \frac{VC}{t} \times \frac{m}{12} \quad (1)$$

kde: O ... roční odpis,
VC ... vstupní cena majetku,
t ... doba odepisování,
m ... počet měsíců odepisování majetku v daném roce. (Valouch 2012)

Při výpočtu měsíčního odpisu postupujeme stejným způsobem. Jen za dobu odepisování dosadíme dobu v měsících:

$$O_{m\acute{e}s} = \frac{VC}{t_{m\acute{e}s}} \quad (2)$$

kde: $O_{m\acute{e}s}$... měsíční odpis,
 $t_{m\acute{e}s}$... doba odepisování v měsících.

Při použití měsíčního odpisu potom dopočteme roční odpis vynásobením měsíčního odpisu a počtu měsíců odepisování v daném roce.

B) ZRYCHLENÉ ODPISY

Za zrychlené odpisy můžeme považovat jak degresivní odpisy, tak odpisy progresivní.

Degresivní odpisy:

Degresivní odpisy je vhodné použít tehdy, pokud se majetek více opotřebovává nebo morálně zastarává v prvních letech používání majetku. U této metody vykazují odpisy nejvyšší hodnotu první rok a dále s každým rokem klesají. Z toho vyplývá, že při zrychleném způsobu odepisování se do nákladů promítne nejvyšší částka odpisů první rok používání a v dalších letech bude tato částka stále nižší. (Hyršlová a Klečka 2010), (Valouch 2012)

Výpočet ročního odpisu provedeme podle vzorce:

$$O = \frac{2 \times VC \times (t+1-i)}{t \times (t+1)} \times \frac{m}{12} \quad (3)$$

kde: i ... rok odepisování,
 i pro první rok odepisování = 1, druhý rok odepisování = 2 atd. (Valouch 2012)

Jaroslava Hyršlová a Jiří Klečka v publikaci *Ekonomika podniku* uvádí odlišný vzorec pro degresivní odepisování:

$$O = ZC \times k_d \quad (4)$$

kde: ZC ... zůstatková cena majetku na konci předchozího roku odepisování,
 k_d ... koeficient degrese v desetinném vyjádření. (Hyršlová a Klečka 2010)

U tohoto vzorce je možné počítat se zůstatkovou cenou majetku vynásobenou koeficientem degrese. Při výpočtu odpisů první rok dosadíme do vzorce místo zůstatkové ceny cenu vstupní. Koeficient degrese si účetní jednotka stanoví sama. Pokud použijeme tento vzorec, je nutné poslední rok odepisování uvést výši odpisů ve výši zůstatkové ceny z předchozího roku. (Hyršlová a Klečka 2010)

Progresivní odpisy:

Tento způsob účetního odepisování se doporučuje aplikovat u majetku, který bude nejvíce opotřebováván v posledních letech odepisování. Je tedy zřejmé, že výše odpisů bude v průběhu používání každý rok stále vyšší. První rok bude mít odpis nejnižší hodnotu, protože majetek bude ztrácet hodnotu jen minimálně. Odpisy budou v průběhu odepisování stále růst a nejvyšší hodnotu budou mít v posledním roce používání majetku. V posledním roce odepisování je potřeba, aby se výše odpisu rovnala zbývajícím neodepsaným hodnotám majetku. Dosazením hodnot do vzorce by mohl poslední odpis vyjít o něco vyšší než zbývajícím neodepsaným hodnotám majetku. Tato odchylka je dána zaokrouhlováním. (Valouch 2012)

Výpočet ročního odpisu provedeme podle vzorce:

$$O = \frac{2 \times VC \times i}{t(t+1)} \times \frac{m}{12} \quad (5)$$

(Valouch 2012)

Stejně jako u rovnoměrných odpisů lze i při zrychleném odepisování provést výpočet na základě měsíčních odpisů. Výpočet by byl obdobný jako při rovnoměrném odepisování.

3.1.2 Výkonová metoda

Výkonová metoda se doporučuje, pokud spotřeba majetku není závislá na době životnosti. Opotřebením majetku se odvíjí od skutečného výkonu majetku. U této metody neurčujeme dobu používání majetku v letech, ale stanovujeme ji např. počtem kusů, který je stroj schopen vyrobit či počtem kilometrů, které může automobil ujet. (Valouch 2012), (Hyršlová a Klečka 2010)

Výpočet odpisů provádíme ve dvou krocích:

Jako první si vyčíslíme tzv. výkonový odpis:

$$O_v = \frac{VC}{\Sigma Q} \quad (6)$$

kde: O_v ... výkonový odpis,
 ΣQ ... celkový předpokládaný výkon majetku za celou dobu životnosti.
(Hyršlová a Klečka 2010)

Takto vypočítaný výkonový odpis vyjadřuje velikost odpisu, který se vztahuje na jednu jednotku výkonu (na 1 km, na 1 ks). Když známe výši výkonového odpisu, tak snadno dopočteme roční odpisy nebo odpisy za jiný časový údaj. Vždy vztáhneme výkonový odpis za jednotku výkonu k časovému úseku. Musíme ale věnovat pozornost ročnímu odpisu v posledním roce odepisování. Může se stát, že předpokládaný výkon majetku bude nižší než skutečný (nebo naopak). Potom by ale poslední roční odpis byl vyšší než zůstatková cena zjištěná předchozí rok. V tomto případě můžeme odepsat majetek pouze do výše jeho ocenění, tzn. že poslední roční odpis by se rovnal zůstatkové ceně vypočtené předchozí rok. (Hyršlová a Klečka 2010), (Valouch 2012)

Vzorec pro roční odpis:

$$O = O_v \times Q \quad (7)$$

kde: Q ... skutečný výkon majetku v daném roce (popřípadě v jiném časovém intervalu). (Hyršlová a Klečka 2010)

3.2 Daňové odpisy nehmotného a hmotného majetku

Jak bylo uvedeno v první kapitole, daňové odpisy se řídí ZDP. (Valouch 2012)

Dle ZDP subjekty nejsou povinny uplatnit daňové odpisy, nýbrž je to pouze jejich možnost. Daňové odepisování je možné i přerušit, ale poté při navázání odepisování je nezbytné pokračovat, jako by k přerušení odepisování vůbec nedošlo. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

A stejně jako u účetních odpisů se daňové odpisy také zaokrouhlují na celé koruny nahoru. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

3.2.1 Daňové odpisy hmotného majetku

Odepisování hmotného majetku provádí **odpisovatel**. Hmotný majetek může odepisovat vždy jen jeden subjekt. Odpisovatelem může být:

- subjekt, který daný hmotný majetek vlastní,
- organizační složka státu, pokud hospodaří s majetkem státu a je to k tomu oprávněna,
- státní příspěvková organizace (popř. státní podnik), pokud hospodaří s majetkem státu a je k tomu oprávněna,
- podílový fond, pokud je tvořen hmotným majetkem,
- svěřenecký fond, pokud je tvořen hmotným majetkem,
- „nástupnická obchodní korporace zanikající nebo rozdělované obchodní korporace při změně.“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 28, v platném znění)

Za roční odpis považujeme odpis, který je vypočten za zdaňovací období. Roční odpis je možné uplatnit, pokud je hmotný majetek zařazen v evidenci majetku na konci daného zdaňovacího období. ZDP uvádí ale i výjimky, u kterých nelze uplatnit roční odpis i přesto, že hmotný majetek je zařazen v evidenci majetku na konci daného zdaňovacího období. Mezi tyto výjimky lze například řadit:

- hmotný majetek, který subjekt pořídil v průběhu roku (ale majetek je zařazen v evidenci na konci zdaňovacího období) a je povinen pokračovat v odepisování tak, jak jej začal původní odpisovatel,
- hmotný majetek, který byl zařazen do evidence subjektu v průběhu zdaňovacího období, protože uskutečnil svůj závazek zajištěný převodem práva,

- hmotný majetek, který subjekt zaznamenává v evidenci po celé zdaňovací období, ale subjekt se nachází v úpadku. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění), (Prudký a Lošťák 2015)

V těchto případech je možné uplatnit pouze poloviční roční odpis. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění), (Prudký a Lošťák 2015)

Kromě výše uvedených výjimek se může **polovina ročního odpisu** hmotného majetku uplatnit u majetku, kteřý je zařazen v evidenci majetku na začátku zdaňovacího období, i když tento majetek již není v evidenci na konci zdaňovacího období. (Prudký a Lošťák 2015)

Jedná se například o tyto případy:

- majetek byl vyřazen z evidence (například díky prodeji, likvidaci) během zdaňovacího období, ale tento majetek ještě nebyl zcela odepsán. Aby mohla být uplatněna polovina ročního odpisu, musí být splněna podmínka, že odpis majetku ještě nebyl uplatněn,
- majetek byl převeden do jiného subjektu či jiné fyzické osobě. Polovinu ročního odpisu lze uplatnit, pokud majetek byl zařazen v evidenci původního subjektu až do dne, který předchází dni převodu a odpis ještě nebyl uplatněn,
- subjekt ukončil činnost nebo ukončil nájem. Odpis hmotného majetku ve výši jedné poloviny ročního odpisu je možné uplatnit, pokud byl tento majetek v evidenci subjektu ke dni ukončení činnosti nebo ke dni ukončení nájmu a odpis ještě nebyl uplatněn. Podobně se postupuje při zrušení společnosti bez likvidace, s likvidací či úpadku. Také zde musí platit, že k uplatnění polovičního odpisu musí být majetek zařazen v evidenci k rozhodnému dni a také musí platit podmínka, že odpis ještě nebyl uplatněn. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění), (Prudký a Lošťák 2015)

Vyskytují se také případy, **kdy není možné provést odepisování** hmotného majetku dle ZDP. Do takových případů lze zahrnout hmotný majetek, který není v evidenci subjektu na začátku zdaňovacího období ani na konci tohoto období. K této situaci může dojít u majetku, který byl pořízen v průběhu zdaňovacího období a byl vyřazen před koncem zdaňovacího období. (Prudký a Lošťák 2015)

Odepisování hmotného majetku se zahájí od následující měsíce po dni, ve kterém došlo k situacím směřujícím k povinnosti odepisování. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

Po zahrnutí nově pořízeného hmotného majetku do evidence zařídí subjekt tento hmotný majetek do **odpisové skupiny**. Třídění hmotného majetku do jednotlivých odpisových skupin se provádí dle přílohy č. 1 k ZDP, kde nalezneme přesný výčet hmotného majetku, který patří do jednotlivých skupin. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění), (Příloha č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb.)

Může také nastat situace, kdy není možné zařadit hmotný majetek do odpisových skupin podle přílohy č. 1 k ZDP. Potom platí, že majetek „zaříděný podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem se zařadí do odpisové skupiny 5 a ostatní hmotný majetek zaříděný podle klasifikace produkce CZ-CPA se zařadí do odpisové skupiny 2.” (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 30, v platném znění), (Valouch 2012)

V ZDP je k jednotlivým odpisovým skupinám přiřazena doba odepisování:

Tab. č. 2: Doba odepisování dle odpisových skupin

Odpisová skupina	Doba odepisování (v letech)
1	3
2	5
3	10
4	20
5	30
6	50

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 30, v platném znění

Metody daňového odepisování

Před zahájením odepisování majetku je nutné určit **metodu odepisování**. Metodu odepisování si zvolí subjekt podle svého vlastního uvážení. Ovšem vybraná metoda odepisování musí být dodržena po celou dobu životnosti majetku (pokud nedojde ke změně v ZDP). Jednotlivé metody odepisování si subjekt určuje u každého hmotného a nehmotného majetku zvlášť. Metoda odepisování může být u každého předmětu

odlišná. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění), (Prudký a Lošťák 2015)

Při výběru vhodné metody odepisování hmotného majetku je důležité respektovat § 30 odst. 3 ZDP, který uvádí, že hmotný majetek lze odpisovat jen do výše vstupní ceny (případně do zvýšené vstupní ceny). (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění), (Prudký a Lošťák 2015)

A) ROVNOMĚRNÉ ODPISY

Výpočet ročního odpisu provedeme podle vzorce:

$$O = \frac{VC \times OS}{100} \quad (8)$$

kde: OS ... roční odpisová sazba pro daný rok. (Prudký a Lošťák 2015)

Výše odpisových sazeb je dána ZDP. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

Tab. č. 3: Maximální roční odpisové sazby dle § 31 ZDP

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba (v %)		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	20,00	40,00	33,30
2	11,00	22,25	20,00
3	5,50	10,50	10,00
4	2,15	5,15	5,00
5	1,40	3,40	3,40
6	1,02	2,02	2,00

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, v platném znění

ZDP uvádí také možnost uplatnit **zvýšený odpis v prvním roce odepisování**. Při výpočtu zvýšených odpisů je důležité používat odlišné odpisové sazby a věnovat pozornost dalším podmínkám, které definují, kdy lze tyto zvýšené odpisy použít. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

Tab. č. 4: Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba (v %)		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	40,00	30,00	33,30
2	31,00	17,25	20,00
3	24,40	8,40	10,00

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, v platném znění

Odpisové sazby v tab. č. 4 mohou použít subjekty, které se zabývají hlavně zemědělskou a lesní výrobou. Pokud je subjekt prvním odpisovatelem stroje či zařízení a tento stroj je označen v klasifikaci produkce CZ-CPA kódem 28.3. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

Tab. č. 5: Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba (v %)		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	35,00	32,50	33,30
2	26,00	18,50	20,00
3	19,00	9,00	10,00

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, v platném znění

Dle ZDP může odpisové sazby z tab. č. 5 využívat subjekt, „který je prvním odpisovatelem zařízení pro čištění a úpravu vod v klasifikaci produkce CZ-CPA označeného kódem 28.29.12 využívaného ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem do podtřídy 125113, pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin zahrnutých v oddílu 28, pomocí něhož jsou zpracovány druhotné suroviny specifikované ve třídě CZ-CPA 38.32.” (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, v platném znění)

Tab. č. 6: Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba (v %)		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	30,00	35,00	33,30
2	21,00	19,75	20,00
3	15,40	9,40	10,00

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, v platném znění

Dle ZDP může odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % využívat subjekt, jestliže je prvním odpisovatelem hmotného majetku a tento majetek je začleněn v první až třetí odpisové skupině a nevyužívá odpisové skupiny uvedené v tab. č. 4 a tab. č. 5. Dále všechny tyto odpisové skupiny v tab. č. 4-6 nesmí být použity u letadel, motocyklů a osobních automobilů (ve zvláštních případech). (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

B) ZRYCHLENÉ ODPISY

Pokud aplikujeme zrychlené odpisy, je možné v prvních letech odepisování majetku odepsat vyšší hodnotu než při rovnoměrném odepisování. Naopak v dalších letech používání majetku budou zrychlené odpisy vykazovat nižší hodnotu v porovnání s rovnoměrnými. (Prudký a Lošťák 2015), (Štohl 2009)

Výpočet ročního odpisu pro první rok odepisování provedeme podle vzorce:

$$O_1 = \frac{VC}{k_1} \quad (9)$$

kde: O_1 ... roční odpis v prvním roce,
 k_1 ... koeficient pro první rok odepisování. (Prudký a Lošťák 2015)

Výpočet ročního odpisu v dalších letech odepisování provedeme podle vzorce:

$$O_x = \frac{2 \times ZC}{k_2 - n} \quad (10)$$

kde: O_x ... roční odpis v dalších letech,
 k_2 ... koeficient pro další roky odepisování,
 n ... počet let, po které byl majetek odepisován. (Prudký a Lošťák 2015),
(Štohl 2009)

Důležitou veličinou při výpočtu zrychlených odpisů jsou tzv. **koeficienty zrychleného odepisování**. Tyto koeficienty jsou dány ZDP pro každou odpisovou skupinu. (Štohl 2009)

Tab. č. 7: Koeficienty zrychleného odepisování

Odpisová skupina	Koeficient		
	v prvním roce odepisování	v dalších letech odepisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 32, v platném znění

Při výpočtu zrychlených odpisů v prvním roce odepisování lze také využít **zvýšení odpisů v prvním roce**. Tuto možnost lze uplatnit pouze tehdy, pokud je subjekt prvním odpisovatelem majetku a pokud jsou splněny další podmínky stanovené ZDP. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění), (Prudký a Lošťák 2015)

Zvýšení odpisů o 20 % vstupní ceny mohou použít subjekty, které se zabývají převážně zemědělskou a lesní výrobou, u strojů pro zemědělství a lesnictví. Jestliže je tento stroj označen v klasifikaci produkce CZ-CPA kódem 28.3. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

Zvýšení odpisů o 15 % vstupní ceny mohou použít subjekty u „zařízení pro čištění a úpravu vod v klasifikaci produkce CZ-CPA označeného kódem 28.29.12 využívaného ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem do podtřídy 125113, pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin zahrnutých v oddílu 28, pomocí něhož jsou zpracovány druhotné suroviny specifikované ve třídě CZ-CPA 38.32.” (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 32, v platném znění)

Zvýšení odpisů o 10 % vstupní ceny mohou použít subjekty u hmotného majetku, který spadá do odpisových skupin 1, 2 nebo 3 a přitom se nejedná o majetek popsany výše, u něhož je možnost zvýšit odpis o 20 % vstupní ceny nebo o 15 % vstupní ceny. Také zvýšení odpisů o 10 % vstupní ceny nesmí být uplatněno u letadel, motocyklů a osobních automobilů (ve zvláštních případech). (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

Výpočet ročního odpisu v prvním roce odepisování při zvýšení odpisů provedeme podle vzorce:

$$O_1 = \frac{VC}{k_1} + z_1 \quad (11)$$

kde: z_1 ... zvýšení odpisu v prvním roce o 20, 15 nebo 10 %. (Prudký a Lošťák 2015)

3.2.2 Daňové odpisy nehmotného majetku

Odepisování nehmotného majetku provádí **odpisovatel** nebo subjekt, který získal za úplatu právo k užívání majetku. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

Pokud má subjekt k nehmotnému majetku právo užívání na dobu určitou, tak se roční odpis určí jako **podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou**. Ostatní nehmotný majetek se odepisuje lineárně bez přerušení:

audiovizuální dílo	18 měsíců,
software	36 měsíců,
nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců,
ostatní nehmotný majetek	72 měsíců.

(Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění), (Prudký a Lošťák 2015)

Je zřejmé, že v těchto ostatních případech dle ZDP se odpisy nehmotného majetku určují **s přesností na celé měsíce**. Odepisování se započte od následujícího měsíce po dni, ve kterém došlo k situacím směřujícím k povinnosti odepisování. Pakliže má subjekt právo užívání nehmotného majetku a toto právo bylo dohodnuto na dobu určitou, může subjekt určit výši odpisů s přesností na dny. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

Jestliže není v ZDP stanoveno jinak, lze pro nehmotný majetek použít stejná ustanovení jako pro hmotný majetek. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

3.2.3 Odepisování při změně zákona

V průběhu odepisování se může stát, že dojde novelou ZDP ke změně, která ovlivní odepisování. Pokud k takové situaci dojde, neplatí podmínka, že odepisování není možné v procesu odepisování měnit. Může dojít k několika změnám: (Prudký a Lošťák 2015)

A) Změna odpisové skupiny

Pokud se v příloze č. 1 k ZDP změní začlenění hmotného majetku do jednotlivých odpisových skupin, musí subjekt přeřadit evidovaný majetek do správné odpisové skupiny podle platné přílohy č. 1 k ZDP. Při výpočtu odpisů je nutné používat dobu používání majetku vycházející z nových odpisových skupin. Způsob odepisování zůstane zachován (rovnoměrné odpisy, případně zrychlené odpisy), ale změní se výše odpisové sazby či koeficientu. Tato změna nikterak neovlivní již uplatněné odpisy. (Prudký a Lošťák 2015)

B) Změna doby odepisování

Pokud se v ZDP změní doba odepisování u jednotlivých odpisových skupin a dojde taktéž ke změně odpisových sazeb nebo koeficientů, subjekt zanechá zařazení majetku stejné jako před změnou. Při výpočtu odpisů je ale nutné počítat s novou dobou odepisování a novou odpisovou sazbou nebo koeficientem. Způsob odepisování však zůstane zachován. A ani při této změně se nijak nezmění již uplatněné odpisy. (Prudký a Lošťák 2015)

4. ÚČETNÍ ODEPISOVÁNÍ V NEPODNIKATELSKÉM SUBJEKTU (VEŘEJNÁ VYSOKÁ ŠKOLA)

Účetní odpisy dlouhodobého majetku mají v nepodnikatelském subjektu jiný dopad než v podnicích. V první řadě u nepodnikatelského subjektu probíhá zcela odlišně už nákup dlouhodobého majetku. Pořízení dlouhodobého majetku může být hrazeno:

- z dotace - dotovaný majetek,
- z fondu reprodukce investičního majetku (dále jen FRIM) – nedotovaný majetek. (Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, v platném znění)

4.1 FRIM

Dle zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, v platném znění (dále jen ZVŠ) veřejná vysoká škola zřizuje FRIM. Tento fond může být vytvářen ze zisku, z příspěvků ze státního rozpočtu a z **odpisů hmotného a nehmotného majetku**. Z toho vyplývá, že účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku představují tvorbu FRIM. Upřesňující podmínky tvorby a užívání FRIM jsou dány vnitřním předpisem vysoké školy. (Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, v platném znění)

Majetek, který není dotovaný, se hradí z FRIM. Tento majetek se spotřebovává a formou odpisů se promítá do nákladů subjektu. Tato výše odpisů plyne do FRIM a tvoří příjmovou položku pro nákup dalších investic.

4.2 Majetek pořízen z dotace

Finanční prostředky na nákup majetku dotovaného jsou poskytnuty z dotace (mohou to být různé dotace, například i dotace z Evropské unie). (Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, v platném znění)

U dlouhodobého majetku, který je částečně nebo zcela nakoupen z dotace a je odepisován, postupujeme dle vyhlášky:

- určíme částku z odpisů v poměru získané dotace a vstupní ceny,
- o tuto částku snížíme výši vlastního kapitálu,
- a zároveň o tuto částku zvýšíme ostatní výnosy. (Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění)

Vliv těchto účetních odpisů z dotovaného majetku je odlišný. Opotřebení dotovaného majetku je zobrazeno také pomocí odpisů. Odpisy z dotovaného majetku se promítnou do nákladů subjektu, ale zároveň se promítnou ve stejné výši i do výnosů. To znamená, že tyto odpisy se nepromítnou ve FRIM ani neovlivní výsledek hospodaření.

5. PŘEDSTAVENÍ SUBJEKTU ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

V této kapitole je představena Západočeská univerzita v Plzni (dále jen ZČU), kde budou aplikovány teoretické poznatky.

5.1 Činnost ZČU

ZČU se soustředí převážně na **pedagogickou činnost**. Poskytuje vzdělání 12 145 studentům. Studenti mohou na ZČU studovat bakalářské, magisterské i doktorské studijní programy. Studenti si mohou zvolit prezenční, kombinovanou, případně distanční formu studia. V rámci ZČU je možné také docházet na celoživotní vzdělávání občanů. (Západočeská univerzita v Plzni, © 1991-2016)

ZČU se mimo vzdělání studentů zabývá také **výzkumem a vývojem**. Součástí univerzitní areálu jsou nové budovy Evropského centra excelence, Regionálního inovačního centra elektrotechniky, Regionálního technologického institutu a Centra nových technologií a materiálů. (Západočeská univerzita v Plzni, © 1991-2016)

V činnosti výzkumu a vývoje ZČU dosahuje velmi kvalitních výsledků. Na podpoře výzkumu a vývoje na ZČU se podílejí národní agentury, některá ministerstva i programy Evropské unie. ZČU se také v rámci výzkumu a vývoje věnuje doplňkové činnosti (podnikání). (Západočeská univerzita v Plzni, © 1991-2016)

5.2 Historie ZČU

Důležitým mezníkem pro vznik ZČU byl rok 1991, kdy vznikla ZČU spojením Vysoké školy strojní a elektrotechnické s Pedagogickou fakultou v Plzni. V tuto dobu již pod Vysokou školu strojní a elektrotechnickou spadaly dvě nové fakulty a to Fakulta aplikovaných věd a Fakulta ekonomická. Po sametové revoluci výrazně vzrostla potřeba právníků (z důvodu změny sociálního, právního řádu i ekonomického systému). Proto byla v roce 1993 založena další fakulta. Tuto nově založenou fakultu představovala Fakulta právnická. Současný název univerzity ZČU je platný už od roku 1999. (Západočeská univerzita v Plzni, © 1991-2016)

V rámci Fakulty právnické postupně vznikala Fakulta filozofická. Prvním náznakem nové fakulty bylo tzv. Středisko humanitních studií, které patřilo právě pod Fakultu právnickou. V roce 2001 se z tohoto Střediska humanitních studií stala samostatná fakulta (Fakulta humanitních studií), která je od roku 2005 známa jako Fakulta filozofická. (Západočeská univerzita v Plzni, © 1991-2016)

Později se součástí ZČU staly i tři vysokoškolské ústavy. První z nich s názvem *Nové technologie – Výzkumné centrum v západočeském regionu* existuje od roku 2000. Druhý z nich tzv. *Ústav umění a designu* se stal samostatným vysokoškolským ústavem v roce 2004. Od roku 2008 se pod ZČU řadí i Fakulta zdravotnických studií a *Ústav jazykové přípravy*. Ústav umění a designu několikrát změnil svůj název. V roce 2013 byl znám pod názvem Fakulta umění a designu, nyní je přejmenován na Fakultu designu a umění Ladislava Sutnara. (Západočeská univerzita v Plzni, © 1991-2016)

5.3 Současná struktura ZČU

V současné době je ZČU tvořena devíti fakultami a dvěma ústavu:

Seznam fakult:

- „Fakulta aplikovaných věd,
- Fakulta designu a umění Ladislava Sutnara,
- Fakulta ekonomická,
- Fakulta elektrotechnická,
- Fakulta filozofická,
- Fakulta pedagogická,
- Fakulta právnická,
- Fakulta strojní,
- Fakulta zdravotnických studií.” (Západočeská univerzita v Plzni, © 1991-2016)

Seznam vysokoškolských ústavů:

- „Nové technologie – Výzkumné centrum,
- Ústav jazykové přípravy.” (Západočeská univerzita v Plzni, © 1991-2016)

5.4 Orgány ZČU

Do samosprávných orgánů ZČU řadíme:

A) Akademický senát ZČU

Akademický senát představuje zastupitelský orgán ZČU a schvaluje různé právní normy. Akademický senát provádí volbu rektora tajným hlasováním. Akademický senát je tvořen 55 členy (mezi členy jsou i studenti). (Západočeská univerzita v Plzni, © 1991-2016)

B) Rektora ZČU

V čele ZČU je rektor. Dle ZVŠ je oprávněn jednat a rozhodovat ve věcech školy (pokud není ZVŠ stanoveno jinak). Rektor je jmenován prezidentem republiky, který tak činí na návrh akademického senátu. (Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, v platném znění), (Západočeská univerzita v Plzni, © 1991-2016)

C) Vědeckou radou ZČU

Vědecká rada ZČU se zabývá dlouhodobým záměrem univerzity. Také se věnuje schvalování některých studijních programů, účastní se řízení jmenování profesorů a habilitačního řízení. Jmenování členů vědecké rady patří do činností rektora. (Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, v platném znění), (Západočeská univerzita v Plzni, © 1991-2016)

D) Správní radu ZČU

Před schválením právních úkonů akademickým senátem k nim správní rada vydává písemný souhlas. Také se vyslovuje k dlouhodobému záměru ZČU, rozpočtu a k dalším dokumentům. Členové správní rady ZČU jsou jmenováni ministrem školství na návrh rektora. (Západočeská univerzita v Plzni, © 1991-2016)

E) Kvestora ZČU

Kvestor je jmenován do funkce rektorem univerzity. Kvestor „řídí hospodaření a vnitřní správu univerzity.“ (Západočeská univerzita v Plzni, © 1991-2016), (Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, v platném znění)

F) Prorektory

6. MAJETKOVÁ STRUKTURA ZČU

V této kapitole je vyčíslen dlouhodobý majetek a odpisy dlouhodobého majetku v ZČU. Odpisy dlouhodobého majetku jsou dále rozděleny na odpisy majetku **pořízeného z dotace** a odpisy majetku **pořízeného z vlastních zdrojů**.

6.1 Celkový dlouhodobý majetek ZČU

Celkový dlouhodobý majetek ZČU obsahuje jak majetek dotovaný, tak majetek nedotovaný. Celkový přehled dlouhodobého majetku měl na konci roku 2015 následující strukturu:

Tab. č. 8: Přehled dlouhodobého majetku ZČU

Typ majetku	Počet	VC (v Kč)	Oprávký (v Kč)	ZC (v Kč)
NVV	2	282 500,00	282 500,00	0,00
SW	364	266 039 411,64	185 727 487,90	80 311 923,74
OP	10	1 067 456,84	883 382,04	184 074,80
DN03	4 330	30 136 226,18	0,00	30 136 226,18
DNM	1 351	6 943 388,90	6 943 388,90	0,00
BUD	153	2 908 451 669,93	858 760 342,30	2 049 691 327,63
SMV	5 086	2 182 552 809,47	1 168 269 774,89	1 014 283 034,58
DH03	65 513	420 025 121,28	0,00	420 025 121,28
DHM	43 224	110 673 831,39	110 673 831,39	0,00
OHM	29	346 765,73	195 616,03	151 149,70
TZK	85	149 444 763,99	75 728 610,16	73 716 153,83
POZ	48	113 671 294,09	0,00	113 671 294,09

UD	170	10 107 497,77	0,00	10 107 497,77
OPE	563	4 097 248,07	345 306,62	3 751 941,45
PRA	357	7 663 129,22	1 253 234,91	6 409 894,31
AKC	1	600 000,00	0,00	600 000,00
Celkem	121 286	6 212 103 114,50	2 409 063 475,14	3 803 039 639,36

Zdroj: Vlastní zpracování dle podkladů ZČU, 2016

Vysvětlení zkratk typu majetku z tab. č. 8:

NVV	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
SW	Software
OP	Ocenitelná práva
DN03	Drobný nehmotný majetek
DNM	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
BUD	Budovy
SMV	Samostatné movité věci
DH03	Drobný hmotný majetek
DHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
OHM	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek
TZK	Technické zhodnocení kulturních památek
POZ	Pozemky
UD	Umělecká díla a předměty
OPE	Operativní evidence
PRA	Prádlo
AKC	Akcie držené ZČU

Z tab. č. 8 vyplývá, že nejvyšší vstupní ceny vykazuje položka budovy spolu se samostatnými movitými věcmi. Naopak nejmenší položku představují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje.

6.2 Výše účetních odpisů

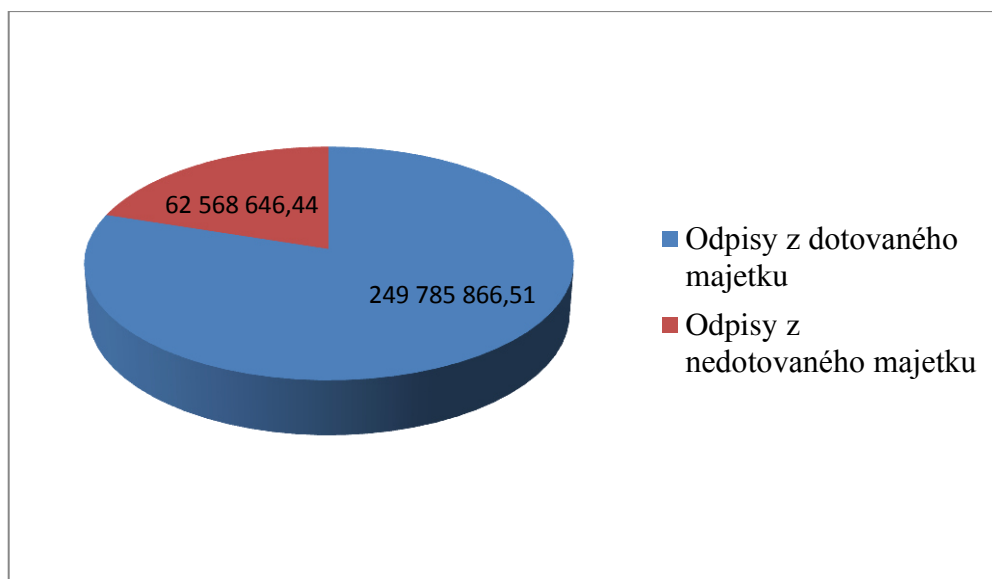
Výše účetních odpisů za rok 2015:

Položka	Částka (v Kč)
Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (dotované)	249 785 866,51
Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (nedotované)	62 568 646,44
Celkem odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	312 354 512,95

Z výše uvedeného je zřejmé, že odpisy z dotovaného majetku představují mnohem větší podíl, než odpisy z nedotovaného majetku.

Pro větší znázornění použijí graf:

Obr. č. 1: Poměr odpisů z dot. majetku a odpisů z nedot. majetku (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

7. ODEPISOVÁNÍ VYBRANÉHO MAJETKU V ZČU

Tato kapitola je zaměřena na odepisování dlouhodobého majetku na konkrétních příkladech majetku, který odepisuje ZČU. Nejprve bude představen odpisový plán ZČU, dále budou provedeny výpočty různých metod odepisování.

7.1 Odpisový plán majetku

ZČU jako nepodnikatelský subjekt čerpá při odepisování dlouhodobého majetku z těchto zákonů a předpisů:

- ZÚ,
- vyhlášky,
- ČÚS,
- ZDP. (Rozhodnutí rektora č. 38R/2012)

Hranici vstupní ceny pro dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek (z účetního pohledu) si ZČU stanovila shodnou s hranicí vstupní ceny uvedené v ZDP. (Rozhodnutí rektora č. 38R/2012)

Účetní odepisování se provádí rovnoměrně měsíčně. Účetní odepisování se zahájí od prvního dne následujícího měsíce po jeho zařazení do dlouhodobého majetku.

Dlouhodobý hmotný majetek se odepisuje na základě odpisových skupin a přiřazené doby odepisování: (Rozhodnutí rektora č. 38R/2012)

Tab. č. 9: Účetní odepisování dlouhodobého hmotného majetku

Odpisová skupina	Doba odepisování (v letech)
1	3
2	5
3	10
4	20
5	30
6	50
7	individuální

Zdroj: Rozhodnutí rektora č. 38R/2012

Příčemž sedmá odpisová skupina se vztahuje na takový majetek, který má individuální odpisový plán. Do této skupiny se řadí například majetek, jehož účetní doba používání je stanovena na delší dobu, než je daňová doba používání. Mohou to být například zařízení sloužící pro výzkum a vývoj. (Rozhodnutí rektora č. 38R/2012)

Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku se stanoví dle postupu v ZDP. (Rozhodnutí rektora č. 38R/2012)

Daňově se odepisuje hmotný a nehmotný majetek, který byl zcela nebo částečně pořízen z vlastních zdrojů ZČU, a to jednou ročně. Pokud byl majetek pořízen částečně z prostředků ZČU a částečně z dotace, pak se odpisy vypočítají jen z ceny majetku, která byla hrazena z prostředků ZČU. (Rozhodnutí rektora č. 38R/2012)

7.2 Různé způsoby odepisování na konkrétních příkladech

Všechny potřebné informace pro odepisování se zaznamenávají na inventární kartu dlouhodobého majetku.

7.2.1 Stolní elektronový mikroskop

Typ majetku	samostatné movité věci
Hrazeno	částečně z finančních prostředků ZČU, částečně z dotace
Částka z finančních prostředků ZČU	309 970 Kč
Částka z dotace	2 300 000 Kč
Datum zařazení do užívání	26. 11. 2014
Stav majetku	v užívání
Vstupní cena majetku	2 609 970 Kč

Protože je tento stolní elektronový mikroskop pořízen částečně z dotace a částečně z finančních prostředků ZČU, je vstupní cena mikroskopu odlišná v účetním pojetí a v daňovém pojetí. Z účetního pohledu je dotace součástí vstupní ceny, ovšem daňově je nutné celkovou vstupní cenu mikroskopu snížit o přijatou dotaci.

Účetní odpisy

Účetní odepisování	rovnoměrné
Odpisová skupina	2
Doba používání	5 let
Odepisování	měsíční
Vstupní cena	2 609 970 Kč

Protože se účetní odpisy účtují měsíčně, budu při výpočtu vycházet z měsíčního odpisu, který potom vynásobím počtem měsíců používání v daném roce.

Vzorec pro měsíční účetní odpis:

$$O_{\text{měs}} = \frac{VC}{t_{\text{měs}}}$$

Výpočet měsíčního účetního odpisu:

$$O_{\text{měs}} = \frac{2\,609\,970}{60}$$

$$O_{\text{měs}} = 43\,499,5$$

$$O_{\text{měs}} = \mathbf{43\,500\,Kč} \text{ (zaokrouhleno)}$$

Účetní odepisování se zahájilo od měsíce prosince roku 2014. Přehled účetního odepisování v jednotlivých letech znázorňuje tab. č. 10:

Tab. č. 10: Účetní odpisy stolního elektronového mikroskopu

Rok	Účetní odpis (v Kč)	Účetní oprávky (v Kč)	Účetní ZC (v Kč)
2014	43 500 x 1 = 43 500	43 500	2 566 470
2015	43 500 x 12 = 522 000	565 500	2 044 470
2016	43 500 x 12 = 522 000	1 087 500	1 522 470
2017	43 500 x 12 = 522 000	1 609 500	1 000 470
2018	43 500 x 12 = 522 000	2 131 500	478 470
2019	478 470	2 609 970	0

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z inventární karty majetku, 2016

V posledním roce odepisování lze odepsat jen zbývající hodnotu majetku, proto bude poslední měsíční odpis činit pouze 43 470 Kč. Tato odchylka v částce posledního odpisu je dána zaokrouhlováním měsíčních odpisů.

Jelikož se odlišně účtují odpisy z dotovaného a nedotovaného majetku, je potřeba měsíční účetní odpis rozdělit dle poměru částky hrazené z dotace a částky hrazené z prostředků ZČU. Odpis připadající na část nedotovaného mikroskopu je 5 166 Kč a odpis plynoucí z dotované části mikroskopu je 38 334 Kč. Zaúčtování odpisů je následující:

Tab. č. 11: Zaúčtování měsíčního odpisu mikroskopu v prosinci roku 2014

Datum	Název pohybu	Částka (v Kč)	Účet Md	Účet D
1. 12. 2014	účetní odpis dot.	38 334	551.011	082.011
1. 12. 2014	fondy u odpisů dot.	38 334	901.600	649.121
1. 12. 2014	fondy u odpisů nedot.	5 166	901.600	911.600
1. 12. 2014	účetní odpis nedot.	5 166	551.012	082.011

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Názvy jednotlivých účtů:

551.011 ... Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (dotované)

082.011 ... Oprávky k samostatným movitým věcem

901.600 ... Vlastní jmění - fond investičního majetku

649.121 ... Jiné ostatní výnosy

911.600 ... Fond reprodukce investičního majetku (FRIM)

551.012 ... Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (nedotované)

Účtování uvedené v tab. č. 11 se bude opakovat každý měsíc až do úplného odepsání mikroskopu. Z tab. č. 11 je patrné, že odpis, který připadá na dotovanou část mikroskopu se promítne v nákladech na straně Má dáti (tzn. nárůst nákladů) a v oprávkách k samostatným movitým věcem na straně Dal (tzn. nárůst oprávek). Také se ale stejnou výší vykáže ve výnosech (nárůst výnosů) a zároveň se sníží vlastní jmění. Z toho je zřejmé, že odpisy mikroskopu z dotované části nemají žádný vliv na FRIM, protože jsou ve stejné výši zaúčtovány v nákladech i ve výnosech ZČU.

Odpis, který se vztahuje k nedotované části mikroskopu, je zaúčtován do nákladů na stranu Má dáti (nárůst nákladů) a na účet oprávek k samostatným movitým věcem

na stranu Dal (nárůst oprávek). Dále se tento odpis projeví ve FRIM (nárůst FRIM) a zároveň se ve stejné výši sníží vlastní jmění. **Tyto odpisy z nedotovaného majetku tedy tvoří FRIM.**

Účtování odpisů je obdobné i u ostatního majetku (jen se u jiného druhu majetku používá jiný účet oprávek). U odpisů majetku, který je pořízen jen z dotace, se účtují operace jen s tím související. Stejně jako u odpisů majetku, který je pořízen pouze z FRIM, se účtují pouze operace, které se vztahují k nedotovaným odpisům.

Daňové odpisy

Daňové odepisování	rovnoměrné
Odpisová skupina	2
Doba používání	5 let
Roční odpisová sazba v prvním roce odepisování	11 %
Roční odpisová sazba v dalších letech odepisování	22,25 %
Odepisování	roční
Vstupní cena	309 970 Kč

Daňové odepisování se provádí ročně, proto budu při výpočtech vycházet ze vzorců pro roční odpisy. Do vzorce dosadím roční odpisové sazby pro rovnoměrné odepisování. Roční odpisová sazba se liší pro první rok odepisování a pro další roky odepisování, proto bude daňový odpis v prvním roce odlišný.

Vzorec pro roční daňový odpis:

$$O = \frac{VC \times OS}{100}$$

Výpočet ročního daňového odpisu v prvním roce odepisování:

$$O = \frac{309\,970 \times 11}{100}$$

$$O = 34\,096,7$$

$$O = \mathbf{34\,097\,Kč} \text{ (zaokrouhleno)}$$

Výpočet ročního daňového odpisu v dalších letech odepisování:

$$O = \frac{309\,970 \times 22,25}{100}$$

$$O = 68\,968,325$$

$$O = \mathbf{68\,969\,Kč} \text{ (zaokrouhleno)}$$

Daňové odepisování se zahájilo v roce 2014. Přehled daňového odepisování v jednotlivých letech je znázorněn v tab. č. 12:

Tab. č. 12: Daňové odpisy stolního elektronového mikroskopu

Rok	Daňový odpis (v Kč)	Daňové oprávky (v Kč)	Daňová ZC (v Kč)
2014	34 097	34 097	275 873
2015	68 969	103 066	206 904
2016	68 969	172 035	137 935
2017	68 969	241 004	68 966
2018	68 966	309 970	0

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z inventární karty majetku, 2016

Daňové odpisy mikroskopu jsou výrazně nižší než účetní odpisy. Je to dáno tím, že při výpočtu používáme odlišnou vstupní cenu (sníženou o poskytnutou dotaci). Jen v prvním roce odepisování není v daňových a účetních odpisech tak výrazný rozdíl. Je to způsobeno tím, že z daňového hlediska je možné uplatnit v roce 2014 celý roční odpis. Z účetního hlediska lze uplatnit jen ty měsíční odpisy, které následují zařazení mikroskopu do užívání ZČU v příslušném roce.

7.2.2 Mycí stroj FIMAP MR 75B

Typ majetku	samostatné movité věci
Hrazeno	zcela z prostředků ZČU (z FRIM)
Datum zařazení do užívání	23. 9. 2014
Stav majetku	v užívání
Vstupní cena majetku	266 245,50 Kč

Jelikož byl tento mycí stroj pořízen zcela z vlastních zdrojů ZČU, odepisuje se účetně i daňově z celé vstupní ceny.

Účetní odpisy

Účetní odepisování	rovnoměrné
Odpisová skupina	2
Doba používání	5 let
Odepisování	měsíční

Vzorec pro měsíční účetní odpis:

$$O_{\text{mēs}} = \frac{VC}{t_{\text{mēs}}}$$

Výpočet měsíčního účetního odpisu:

$$O_{\text{mēs}} = \frac{266\,245,50}{60}$$

$$O_{\text{mēs}} = 4\,437,425$$

$$O_{\text{mēs}} = \mathbf{4\,438\,Kč}$$
 (zaokrouhleno)

Účetní odepisování se zahájilo od měsíce října roku 2014. Přehled účetního odepisování v jednotlivých letech znázorňuje tab. č. 13:

Tab. č. 13: Účetní odpisy mycího stroje FIMAP MR 75B

Rok	Účetní odpis (v Kč)	Účetní oprávkky (v Kč)	Účetní ZC (v Kč)
2014	4 438 x 3 = 13 314,0	13 314,0	252 931,5
2015	4 438 x 12 = 53 256,0	66 570,0	199 675,5
2016	4 438 x 12 = 53 256,0	119 826,0	146 419,5
2017	4 438 x 12 = 53 256,0	173 082,0	93 163,5
2018	4 438 x 12 = 53 256,0	226 338,0	39 907,5
2019	39 907,5	266 245,5	0,0

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z inventární karty majetku, 2016

Jelikož je mycí stroj odepisován rovnoměrně, bude výše účetních odpisů stále stejná. Jen poslední rok se bude lišit. Protože se majetek může odepisovat jen do výše vstupní ceny, tak bude účetní odpis poslední rok shodný se zůstatkovou cenou z roku 2018. Pokud nedojde k předčasnému vyřazení majetku nebo ke znehodnocení mycího stroje, bude účetně zcela odepsán v roce 2019.

Daňové odpisy

Daňové odepisování	rovnoměrné
Odpisová skupina	2
Doba používání	5 let
Roční odpisová sazba v prvním roce odepisování	11 %
Roční odpisová sazba v dalších letech odepisování	22,25 %
Odepisování	roční

Vzorec pro roční daňový odpis:

$$O = \frac{VC \times OS}{100}$$

Výpočet ročního daňového odpisu v prvním roce odepisování:

$$O = \frac{266\,245,50 \times 11}{100}$$

$$O = 29\,287,005$$

$$O = \mathbf{29\,288\,Kč} \text{ (zaokrouhleno)}$$

Výpočet ročního daňového odpisu v dalších letech odepisování:

$$O = \frac{266\,245,50 \times 22,25}{100}$$

$$O = 59\,239,62375$$

$$O = \mathbf{59\,240\,Kč} \text{ (zaokrouhleno)}$$

Daňové odepisování se zahájilo v roce 2014. Přehled daňového odepisování v jednotlivých letech je znázorněn v tab. č. 14:

Tab. č. 14: Daňové odpisy mycího stroje FIMAP MR 75B

Rok	Daňový odpis (v Kč)	Daňové oprávkky (v Kč)	Daňová ZC (v Kč)
2014	29 288,0	29 288,0	236 957,5
2015	59 240,0	88 528,0	177 717,5
2016	59 240,0	147 768,0	118 477,5
2017	59 240,0	207 008,0	59 237,5
2018	59 237,5	266 245,5	0,0

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z inventární karty majetku, 2016

V důsledku zaokrouhlování odpisů se odpis v posledním roce neshoduje s odpisy v roce 2015 – 2017. Je nutné stále dbát na to, že majetek lze odepisovat pouze do vstupní ceny majetku. Na konci odepisování se výše celkových opravek rovná vstupní ceně majetku a zůstatková cena je rovna nule. V roce 2018 bude mycí stroj zcela daňově odepsán. Jelikož lze uplatnit celý roční daňový odpis již v roce zařazení mycího stroje, bude daňově odepsán dříve než účetně.

7.2.3 Evropský patent č. PCT/CZ2010/000084

Typ majetku	ocenitelná práva
Hrazeno	zcela z prostředků ZČU (z FRIM)
Datum zařazení do užívání	31. 12. 2012
Stav majetku	v užívání
Vstupní cena majetku	125 850 Kč

Jelikož byl tento Evropský patent pořízen zcela z prostředků ZČU, odepisuje se účetně i daňově z celé vstupní ceny.

Účetní odpisy

Účetní odepisování	rovnoměrné
Doba používání	36 měsíců

Odepisování měsíční

Vzorec pro měsíční účetní odpis:

$$O_{m\acute{e}s} = \frac{VC}{t_{m\acute{e}s}}$$

Výpočet měsíčního účetního odpisu:

$$O_{m\acute{e}s} = \frac{125\,850}{36}$$

$$O_{m\acute{e}s} = 3\,495,833333$$

$$O_{m\acute{e}s} = \mathbf{3\,496\,K\check{c}} \text{ (zaokrouhleno)}$$

Účetní odepisování se zahájilo od začátku roku 2013. Přehled účetního odepisování v jednotlivých letech znázorňuje tab. č. 15:

Tab. č. 15: Účetní odpisy Evropského patentu č. PCT/CZ2010/000084

Rok	Účetní odpis (v Kč)	Účetní oprávky (v Kč)	Účetní ZC (v Kč)
2013	3 496 x 12 = 41 952	41 952	83 898
2014	3 496 x 12 = 41 952	83 904	41 946
2015	41 946	125 850	0

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z inventurní karty majetku, 2016

Jelikož byl Evropský patent zařazen do užívání na konci prosince roku 2012, účetní odepisování začalo již od ledna roku 2013. Ve všech letech je roční odpis počítán za celý rok, proto účetní a daňové odepisování probíhalo po stejnou dobu. K úplnému odepsání majetku došlo na konci roku 2015. Evropský patent je stále v užívání a bude se nadále používat, dokud se neprodá nebo nebude vyřazen z jiného důvodu.

Daňové odpisy

Daňové odepisování	rovnoměrné časové
Doba používání	36 měsíců
Odepisování	roční

Vzorec pro roční daňový odpis:

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

Výpočet ročního daňového odpisu:

$$O = \frac{125\,850}{3}$$

$$O = 41\,950 \text{ Kč}$$

Daňové odepisování se zahájilo v roce 2013. Přehled daňového odepisování v jednotlivých letech je znázorněn v tab. č. 16:

Tab. č. 16: Daňové odpisy Evropského patentu č. PCT/CZ2010/000084

Rok	Daňový odpis (v Kč)	Daňové oprávky (v Kč)	Daňová ZC (v Kč)
2013	41 950	41 950	83 900
2014	41 950	83 900	41 950
2015	41 950	125 850	0

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z inventurní karty majetku, 2016

Daňové odpisy jsou ve všech letech odepisování shodné. Tím, že nebyla potřeba při výpočtu daňový odpis zaokrouhlovat (vyšlo celé číslo), je i odpis za rok 2015 stejný a není nutné jej upravovat dle zůstatkové ceny z minulého roku. Evropský patent se zcela daňově odepsal na konci roku 2015.

7.2.4 3D tiskárna

Typ majetku	samostatné movité věci
Hrazeno	zcela z prostředků ZČU (z FRIM)
Datum zařazení do užívání	31. 12. 2012
Stav majetku	v užívání
Vstupní cena majetku	107 027,28 Kč

Protože byla 3D tiskárna pořízena zcela z FRIM, odepisuje se účetně i daňově z celé vstupní ceny.

Účetní odpisy

Účetní odepisování	rovnoměrné
Odpisová skupina	2
Doba používání	5 let
Odepisování	měsíční

Vzorec pro měsíční účetní odpis:

$$O_{m\acute{e}s} = \frac{VC}{t_{m\acute{e}s}}$$

Výpočet měsíčního účetního odpisu:

$$O_{m\acute{e}s} = \frac{107\,027,28}{60}$$

$$O_{m\acute{e}s} = 1\,783,788$$

$$O_{m\acute{e}s} = \mathbf{1\,784\,K\check{c}} \text{ (zaokrouhleno)}$$

Účetní odepisování se zahájilo v lednu roku 2013. Přehled účetního odepisování v jednotlivých letech znázorňuje tab. č. 17:

Tab. č. 17: Účetní odpisy 3D tiskárny

Rok	Účetní odpis (v Kč)	Účetní oprávky (v Kč)	Účetní ZC (v Kč)
2013	1 784 x 12 = 21 408,00	21 408,00	85 619,28
2014	1 784 x 12 = 21 408,00	42 816,00	64 211,28
2015	1 784 x 12 = 21 408,00	64 224,00	42 803,28
2016	1 784 x 12 = 21 408,00	85 632,00	21 395,28
2017	21 395,28	107 027,28	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z inventurní karty majetku, 2016

Protože se účetní odepisování započalo v lednu v roce 2013, bude každý rok roční účetní odpis vypočítán za všechny měsíce a výše ročního účetního odpisu bude stále stejná (s výjimkou posledního roku). V posledním roce odepisování je nutné upravit poslední měsíční odpis dle zůstatkové ceny 3D tiskárny.

Daňové odpisy

Daňové odepisování	rovnoměrné
Odpisová skupina	2
Doba používání	5 let
Roční odpisová sazba v prvním roce odepisování	11 %
Roční odpisová sazba v dalších letech odepisování	22,25 %
Odepisování	roční

Vzorec pro roční daňový odpis:

$$O = \frac{VC \times OS}{100}$$

Výpočet ročního daňového odpisu v prvním roce odepisování:

$$O = \frac{107\,027,28 \times 11}{100}$$

$$O = 11\,773,0008$$

$$O = \mathbf{11\,774\,Kč} \text{ (zaokrouhleno)}$$

Výpočet ročního daňového odpisu v dalších letech odepisování:

$$O = \frac{107\,027,28 \times 22,25}{100}$$

$$O = 23\,813,5698$$

$$O = \mathbf{23\,814\,Kč} \text{ (zaokrouhleno)}$$

Daňové odepisování se započalo již v roce 2012. Přehled daňového odepisování v jednotlivých letech je znázorněn v tab. č. 18:

Tab. č. 18: Daňové odpisy 3D tiskárny

Rok	Daňový odpis (v Kč)	Daňové oprávky (v Kč)	Daňová ZC (v Kč)
2012	11 774,00	11 774,00	95 253,28
2013	23 814,00	35 588,00	71 439,28
2014	23 814,00	59 402,00	47 625,28
2015	23 814,00	83 216,00	23 811,28
2016	23 811,28	107 027,28	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z inventární karty majetku, 2016

Roční daňový odpis 3D tiskárny je možné uplatnit už za rok 2012, protože 3D tiskárna byla zařazena v užívání na konci zdaňovacího období. V tomto případě dochází k rozdílu začátku odepisování z daňového a účetního pohledu. Z účetního pohledu se začala odepisovat dle odepisového plánu až následující měsíc po zařazení.

Poznámka: V tomto případě je patrný rozdíl mezi daňovým odepisováním hmotného a nehmotného majetku. Evropský patent byl stejně jako 3D tiskárna zařazen do užívání 31. 12. 2012, ale roční daňové odpisy se začaly uplatňovat až od roku 2013. Je to dáno tím, že dle ZDP se nehmotný majetek daňově odepisuje od následujícího měsíce po dni, ve kterém došlo k situacím směřujícím k povinnosti odepisování. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění)

7.2.5 Notebook Dell latitude E6320

Typ majetku	samostatné movité věci
Hrazeno	zcela z dotace
Datum zařazení do užívání	18. 6. 2012
Stav majetku	v užívání
Vstupní cena majetku	40 100 Kč

Notebook Dell latitude byl pořízen zcela z dotace. Z účetního pohledu se za vstupní cenu považuje pořizovací cena včetně dotace, proto je z účetního hlediska vstupní cena shodná s částkou dotace.

Účetní odpisy

Účetní odepisování	rovnoměrné
Odpisová skupina	1
Doba používání	3 roky
Odepisování	měsíční

Vzorec pro měsíční účetní odpis:

$$O_{m\acute{e}s} = \frac{VC}{t_{m\acute{e}s}}$$

Výpočet měsíčního účetního odpisu:

$$O_{m\acute{e}s} = \frac{40\ 100}{36}$$

$$O_{m\acute{e}s} = 1\ 113,888889$$

$$O_{m\acute{e}s} = \mathbf{1\ 114\ K\check{c}} \text{ (zaokrouhleno)}$$

Protože byl notebook zařazen do užívání 18. 6. 2012, účetní odepisování se zahájilo začátkem příštího měsíce, tzn. od července roku 2012. Výše účetních odpisů, opravek a zůstatkových cen je zobrazena v tab. č. 19:

Tab. č. 19: Účetní odpisy notebooku Dell latitude E6320

Rok	Účetní odpis (v Kč)	Účetní oprávky (v Kč)	Účetní ZC (v Kč)
2012	1 114 x 6 = 6 684	6 684	33 416
2013	1 114 x 12 = 13 368	20 052	20 048
2014	1 114 x 12 = 13 368	33 420	6 680
2015	6 680	40 100	0

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z inventární karty majetku, 2016

Při výpočtu jsem jako u ostatních příkladů vycházela z měsíčního odpisu, protože se dlouhodobý majetek účetně odepisuje měsíčně. Odpisy jsou rovnoměrné, proto mají měsíční odpisy po celou dobu odepisování stejnou hodnotu (s výjimkou posledního měsíce, kdy je nutné odepsat jen zbývající zůstatkovou hodnotu). V roce 2015 (přesněji na konci června) byl tento notebook účetně odepsán, výše opravek se rovnala vstupní

ceně notebooku a zůstatková cena byla rovna nule. Notebook je stále v užívání a bude se nadále používat, dokud nebude potřeba jej vyřadit.

Daňové odpisy

U notebooku Dell latitude nelze uplatnit daňové odpisy. Je to dáno tím, že z daňového hlediska se za vstupní cenu majetku považuje pořizovací cena snížená o přijatou dotaci. Jelikož je notebook pořízen zcela z dotace, neprobíhá daňové odepisování.

7.3 Zhodnocení použitých metod odepisování

Bylo zjištěno, že účetní metody odepisování jsou vhodně zvolené u stolního elektronového mikroskopu, mycího stroje, Evropského patentu a notebooku Dell latitude. U tohoto majetku rovnoměrné účetní odpisy věrně znázorňují opotřebování dlouhodobého majetku. Ukázalo se, že u tohoto majetku je vhodné odepisovat jej časově podle předpokládané doby používání.

Potvrdilo se, že časové účetní odepisování 3D tiskárny je vyhovující. Ale doporučila bych místo rovnoměrné metody degresivní metodu odepisování. Degresivní metoda se jeví jako více vhodná, protože by lépe zachytila skutečné opotřebení 3D tiskárny. Dle mého názoru je opotřebení nejvíce znatelné v prvních letech používání a je způsobeno hlavně morálním zastaráváním 3D tiskárny. Lze předpokládat, že u těchto moderních zařízení je pokrok ve vývoji nových technologií velice rychlý, proto 3D tiskárna poměrně brzo morálně zastarává. Jelikož je doba používání 3D tiskárny stanovena na pět let, bylo by lepší odepsat vyšší částky v prvních letech používání a tím přesněji zachytit opotřebení majetku. Proto by bylo více účelné použít degresivní odpisy.

7.3.1 Návrh degresivního účetního odepisování 3D tiskárny

Při výpočtu měsíčního účetního odpisu budu vycházet ze vzorce pro roční účetní odpis, který vynásobím $\frac{1}{12}$, abych získala výši měsíčního účetního odpisu.

Vzorec pro měsíční účetní odpis:

$$O_{\text{měs}} = \frac{2 \times VC \times (t + 1 - i)}{t \times (t + 1)} \times \frac{1}{12}$$

Výpočet měsíčního účetního odpisu v prvním roce odepisování:

$$O_{\text{měs}} = \frac{2 \times 107\,027,28 \times (5 + 1 - 1)}{5 \times (5 + 1)} \times \frac{1}{12}$$

$$O_{\text{měs}} = 2\,972,98$$

$$O_{\text{měs}} = \mathbf{2\,973\,Kč} \text{ (zaokrouhleno)}$$

Výpočet měsíčního účetního odpisu ve druhém roce odepisování:

$$O_{\text{měs}} = \frac{2 \times 107\,027,28 \times (5 + 1 - 2)}{5 \times (5 + 1)} \times \frac{1}{12}$$

$$O_{\text{měs}} = 2\,378,384$$

$$O_{\text{měs}} = \mathbf{2\,379\,Kč} \text{ (zaokrouhleno)}$$

Výpočet měsíčního účetního odpisu ve třetím roce odepisování:

$$O_{\text{měs}} = \frac{2 \times 107\,027,28 \times (5 + 1 - 3)}{5 \times (5 + 1)} \times \frac{1}{12}$$

$$O_{\text{měs}} = 1\,783,788$$

$$O_{\text{měs}} = \mathbf{1\,784\,Kč} \text{ (zaokrouhleno)}$$

Výpočet měsíčního účetního odpisu ve čtvrtém roce odepisování:

$$O_{\text{měs}} = \frac{2 \times 107\,027,28 \times (5 + 1 - 4)}{5 \times (5 + 1)} \times \frac{1}{12}$$

$$O_{\text{měs}} = 1\,189,192$$

$$O_{\text{měs}} = \mathbf{1\,190\,Kč} \text{ (zaokrouhleno)}$$

Výpočet měsíčního účetního odpisu v posledním roce odepisování:

$$O_{\text{měs}} = \frac{2 \times 107\,027,28 \times (5 + 1 - 5)}{5 \times (5 + 1)} \times \frac{1}{12}$$

$$O_{\text{měs}} = 594,596$$

$$O_{\text{měs}} = \mathbf{595\,Kč} \text{ (zaokrouhleno)}$$

Roční účetní odpisy 3D tiskárny při použití degresivní metody jsou vypočítány v tab. č. 20:

Tab. č. 20: Účetní odpisy 3D tiskárny – degresivní metoda

Rok	Účetní odpis (v Kč)	Účetní oprávky (v Kč)	Účetní ZC (v Kč)
2013	$2\,973 \times 12 = 35\,676,00$	35 676,00	71 351,28
2014	$2\,379 \times 12 = 28\,548,00$	64 224,00	42 803,28
2015	$1\,784 \times 12 = 21\,408,00$	85 632,00	21 395,28
2016	$1\,190 \times 12 = 14\,280,00$	99 912,00	7 115,28
2017	7 115,28	107 027,28	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Z výpočtů v tab. č. 20 je patrné, že pokud použijeme degresivní metodu odepisování, je největší roční účetní odpis v prvním roce odepisování. V porovnání s rovnoměrným odepisováním je rozdíl v ročním odpisu veliký. V průběhu zrychleného odepisování roční účetní odpisy klesají a jejich hodnoty jsou stále nižší. Ve třetím roce degresivního odepisování je výše ročního účetního odpisu shodná s rovnoměrným ročním účetním odpisem 3D tiskárny. Do roku 2014 vykazují degresivní účetní odpisy vyšší částky než rovnoměrné účetní odpisy. Naopak od roku 2016 jsou degresivní účetní odpisy nižší než rovnoměrné. Stejně jako u rovnoměrného odepisování lze odepisovat 3D tiskárnu jen do výše její vstupní ceny. Proto je nutné v posledním roce odepisování zohlednit zůstatkovou cenu 3D tiskárny a odepsat pouze zbývající hodnotu 3D tiskárny.

8. FRIM

V této kapitole je zkoumán FRIM a dopad účetních odpisů dlouhodobého majetku na tento fond. Dále bude zhodnoceno využívání FRIM, případně budou uvedeny návrhy na zlepšení.

8.1 Tvorba FRIM a jeho čerpání

ZČU zřizuje FRIM, který představuje vlastní zdroje ZČU. Tento fond je tvořen účetními odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Do FRIM plynou účetní odpisy z nedotovaného majetku, tzn. majetku, který byl pořízen z vlastních zdrojů ZČU. Do FRIM se nijak nepromítnou účetní odpisy z majetku, který byl pořízen z dotace. Pokud byl majetek pořízen částečně z dotace a částečně z vlastních zdrojů, navýší se FRIM pouze o tu část účetních odpisů, která připadá na majetek pořízený z prostředků ZČU. K takovému případu může dojít často, protože některé dotační programy vyžadují spoluúcast ZČU. Dále k tomu může dojít v případě, pokud je majetek pořízen z dotace, ale ostatní náklady, které vstupují do pořizovací ceny majetku, jsou hrazeny z vlastních zdrojů ZČU.

Z FRIM se hradí potřebné investice ZČU. Celková částka plánovaných investic se stanovuje jen do výše účetních odpisů z nedotovaného majetku. Čerpání FRIM se vykonává dle plánu investic. Tento plán investic se sestavuje na každý rok. Projednávání plánu investic je v kompetenci Komise pro správu investičního majetku. Členové Komise pro správu investičního majetku jsou zejména tajemníci jednotlivých fakult ZČU. Schvalování plánu investic patří do působnosti kvestora. Položky, které jsou schváleny, jsou označeny zelenou barvou, některé mohou být zamítnuty (jsou označeny červeně) a o některých je potřeba ještě dále jednat a nejsou rozhodnuty (jsou odlišeny oranžově). Položky, které jsou v plánu investic vyznačeny oranžovou barvou, mohou navrhovatelé dané investice ještě obhájit a může dojít k realizaci dané položky.

Při čerpání FRIM se dle schváleného plánu investic založí jednotlivé zakázky. Každé konkrétní položce v plánu investic je přiřazena jedna zakázka, která je označena číslem. Do této zakázky se poté zaznamenávají všechny operace a pohyby, které s danou zakázkou souvisejí. Na zakázky, které převyšují určitou částku, je potřeba vypsát výběrové řízení. Je důležité kontrolovat, jak probíhá čerpání FRIM v rámci jednotlivých

zakázek a jestli u některé z nich nedochází k překročení navržených finančních prostředků pro danou zakázku. Pokud by k takové situaci došlo, je nutné, aby překročení zakázky bylo schváleno kvestorem ZČU.

Překročení určité zakázky lze připustit, protože se může stát, že některé jiné zakázky z plánu investic nebudou zrealizovány, nebo se podaří u jiných zakázek ušetřit určitou částku. Takto ušetřená částka pak může být převedena do jiných zakázek, u kterých došlo k překročení.

8.2 Zhodnocení využívání FRIM

Při čerpání FRIM plní důležitou funkci Komise pro správu investičního majetku, protože projednává a dává doporučení k investičnímu plánu. Je výhodou, že je tvořena zástupci všech fakult ZČU, protože se při řešení plánu investic na další rok zohlední zájmy v rámci celé ZČU a nemohou být upřednostňovány priority pouze určité části ZČU.

Na druhou stranu se to v některých případech může jevit i jako nevýhoda. Celý proces nových investic je dost zdlouhavý a v určitých situacích může být nevhodný. K nevhodnosti může dojít v případě, pokud je například potřeba poskytnout finanční prostředky do oprav určitého objektu. Tím, že jsou nutné (a pro ostatní členy mohou být více podstatné) i jiné investice, se opravy objektu mohou uskutečnit až v dalších letech. Proto je poté rekonstrukce více finančně náročná, než kdyby se realizovala hned na začátku. K dalšímu takovému případu může vést i to, že jsou prostory ZČU umístěny ve více částech Plzně. Tomu, kdo sídlí v centru města, se mohou zdát investice do univerzitního areálu na Borech nedůležité či nepotřebné a naopak.

Při sestavování případně u rozhodování o investičním plánu bych doporučila, aby se nerozdělovaly všechny prostředky z FRIM. Bylo zjištěno, že je velice riskantní a rizikové čerpat z FRIM 100 % prostředků, protože může dojít k přečerpaní financí u jednotlivých zakázek. Ukazuje se, že by bylo vhodné, aby zůstala určitá rezerva ke krytí potřebných zakázek.

Závěr

Cílem bakalářské práce bylo popsat a zhodnotit účetní odepisování dlouhodobého majetku a FRIM v ZČU. Případně doporučit vhodnější metody a uvést návrhy související s čerpáním FRIM.

Protože je ZČU subjekt, jehož hlavním předmětem činnosti není podnikání, celý proces pořízení dlouhodobého majetku a odepisování je odlišný než v podnicích. ZČU nakupuje dlouhodobý majetek buď z vlastních zdrojů (z FRIM), nebo z poskytnuté dotace. V majetkové struktuře ZČU se projevilo, že většina stálých aktiv je pořízena z dotace. To se samozřejmě promítlo ve výši odpisů. Suma účetních odpisů z majetku, který byl pořízen z dotace, je výrazně vyšší, než odpisy z majetku, který byl nakoupen z vlastních zdrojů.

Při výpočtu odpisů bylo klíčové správně stanovit vstupní cenu, ze které se odpisy počítají. Dochází zde k rozporu mezi účetním a daňovým pohledem. Z účetního hlediska se do pořizovací ceny zahrnuje i poskytnutá dotace. Naopak z daňového pojetí se pořizovací cena snižuje o přijatou dotaci. V bakalářské práci byly ukázány výpočty odpisů majetku pořízeného z dotace, majetku nakoupeného z FRIM i majetku, který byl pořízen částečně z dotace a částečně z vlastních zdrojů. Bylo zjištěno, že účtování odpisů plynoucích z fixního majetku dotovaného je rozdílné než účtování odpisů majetku pořízeného z finančních prostředků ZČU. Taktéž je odlišný i vliv odpisů dotovaných a nedotovaných.

Prokázalo se, že lineární odpisy výstižně vyjadřují opotřebení u stolního elektronového mikroskopu, mycího stroje, Evropského patentu a notebooku Dell latitude. U 3D tiskárny byla doporučena degresivní metoda účetního odepisování namísto rovnoměrných odpisů. Zrychlené odepisování se jeví jako více vhodné, protože věrněji zobrazuje opotřebení 3D tiskárny, které je nejvíce znatelné v prvních letech používání. Opotřebení u tohoto majetku je dáno hlavně morálním zastaráváním.

Potvrdilo se, že účetní odpisy dlouhodobého majetku, který je pořízen z finančních prostředků ZČU, plynou do FRIM. Tento fond je vlastním zdrojem univerzity. Z něj se poté hradí další potřebné investice. Bylo zjištěno, že při projednávání a rozhodování o tom, jaké investice se zrealizují příští rok, plní podstatnou funkci Komise pro správu

investičního majetku a kvestor ZČU. Tím, že je Komise pro správu investičního majetku tvořena především tajemníky všech fakult ZČU, jsou v investičním plánu zohledněny potřeby všech částí vysoké školy a žádná z nich není preferována.

Bylo navrženo, aby se investiční plán nesestavoval do plné výše fondu, protože může dojít k překročení navržených finančních prostředků u jednotlivých položek plánu investic. Bylo by vhodné nevyčerpat všechny prostředky z fondu, aby byly případně k dispozici při přečerpání některé zakázky.

Seznam tabulek

Tab. č. 1: Postup účtování při pořízení dlouhodobého majetku z dotace.....	16
Tab. č. 2: Doba odepisování dle odpisových skupin.....	27
Tab. č. 3: Maximální roční odpisové sazby dle § 31 ZDP	28
Tab. č. 4: Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 20 %.	29
Tab. č. 5: Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 15 %.	29
Tab. č. 6: Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 10 %.	30
Tab. č. 7: Koefficienty zrychleného odepisování.....	31
Tab. č. 8: Přehled dlouhodobého majetku ZČU	39
Tab. č. 9: Účetní odepisování dlouhodobého hmotného majetku.....	42
Tab. č. 10: Účetní odpisy stolního elektronového mikroskopu	44
Tab. č. 11: Zaúčtování měsíčního odpisu mikroskopu v prosinci roku 2014.....	45
Tab. č. 12: Daňové odpisy stolního elektronového mikroskopu	47
Tab. č. 13: Účetní odpisy mycího stroje FIMAP MR 75B.....	48
Tab. č. 14: Daňové odpisy mycího stroje FIMAP MR 75B	50
Tab. č. 15: Účetní odpisy Evropského patentu č. PCT/CZ2010/000084	51
Tab. č. 16: Daňové odpisy Evropského patentu č. PCT/CZ2010/000084.....	52
Tab. č. 17: Účetní odpisy 3D tiskárny.....	53
Tab. č. 18: Daňové odpisy 3D tiskárny	55
Tab. č. 19: Účetní odpisy notebooku Dell latitude E6320.....	56
Tab. č. 20: Účetní odpisy 3D tiskárny – degresivní metoda.....	59

Seznam obrázků

Obr. č. 1: Poměr odpisů z dot. majetku a odpisů z nedot. majetku (v Kč).....41

Seznam použitých zkratek

ČÚS	České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání
FRIM	Fond reprodukce investičního majetku
TZ	Technické zhodnocení
Vyhláška	Vyhláška Ministerstva financí č. 504/2002 Sb. pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání
ZČU	Západočeská univerzita v Plzni
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění
ZÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění
ZVŠ	Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, v platném znění

Seznam použité literatury

Tištěné publikace:

HINKE, Jana; BÁRKOVÁ, Dana. *Účetnictví 2. Pokročilé aplikace*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 232 s. ISBN 978-80-247-3516-0.

HYRŠLOVÁ, Jaroslava; KLEČKA, Jiří. *Ekonomika podniku*. 2. aktualizované vydání. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu, 2010. 346 s. ISBN 978-80-86730-54-7.

PRUDKÝ, Pavel; LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2015. 343 s. ISBN 978-80-7263-932-8.

SYNEK, Miloslav; KISLINGEROVÁ, Eva a kol. *Podniková ekonomika*. 5. přeprac. a dopl. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.

ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 1. díl*. 10. upravené vydání. Znojmo: Štohl vzdělávací středisko Znojmo, 2009. 155 s. ISBN 978-80-87237-12-0.

ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2. díl*. 11. upravené vydání. Znojmo: Štohl vzdělávací středisko Znojmo, 2010. 214 s. ISBN 978-80-87237-24-3.

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a kol. *Podniková ekonomika 1*. 2. upravené vydání. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, 2015. 217 s. ISBN 978-80-261-0532-9.

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.

Předpisy, vyhlášky a zákony:

Český účetní standard č. 409, v platném znění

Příloha č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb.

Vyhláška č. 504/2002 Sb., v platném znění

Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, v platném znění

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

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

Elektronické zdroje:

FINANČNÍ SPRÁVA. Daně a pojistné. *Finanční správa* [online]. Praha: Finanční správa, © 2013-2016 [cit. 19.1.2016]. Dostupný z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2015/prehled-nejdulezitejsich-zmen-pro-obcany-6940>

HAVIT, S. R. O. Pojmy. *Business center.cz* [online]. Praha: Havit, s. r. o., © 1998-2016 [cit. 25.2.2016]. Dostupný z: <http://business.center.cz/business/pojmy/p1966-opravky.aspx>

UWB PLZEŇ. O univerzitě. *Západočeská univerzita v Plzni* [online]. Plzeň: UWB Plzeň, © 1991-2016 [cit. 13.3.2016]. Dostupný z: <https://www.zcu.cz/media/about/history/>

UWB PLZEŇ. O univerzitě. *Západočeská univerzita v Plzni* [online]. Plzeň: UWB Plzeň, © 1991-2016 [cit. 13.3.2016]. Dostupný z: <https://www.zcu.cz/media/about/structure/>

UWB PLZEŇ. O univerzitě. *Západočeská univerzita v Plzni* [online]. Plzeň: UWB Plzeň, © 1991-2016 [cit. 13.3.2016]. Dostupný z: <https://www.zcu.cz/media/about/structure/organy-univerzity.html>

UWB PLZEŇ. O univerzitě. *Západočeská univerzita v Plzni* [online]. Plzeň: UWB Plzeň, © 1991-2016 [cit. 13.3.2016]. Dostupný z: <https://www.zcu.cz/media/about/index.html>

UWB PLZEŇ. O univerzitě. *Západočeská univerzita v Plzni* [online]. Plzeň: UWB Plzeň, © 1991-2016 [cit. 13.3.2016]. Dostupný z: <https://www.zcu.cz/media/about/Univerzita-dnes/podrobne-statisticke-udaje.html>

UWB PLZEŇ. Výzkum a vývoj. *Západočeská univerzita v Plzni* [online]. Plzeň: UWB Plzeň, © 1991-2016 [cit. 15.3.2016]. Dostupný z: <https://www.zcu.cz/research/>

WOLTERS KLUWER ČR, a. s. Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. *Daňáři online. Portál daňových poradců a profesionálů* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., © 2016 [cit. 2.4.2016]. Dostupný z:

<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9253v12072-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-nehmotneho-a-hmotneho-majetku-v/>

Interní zdroje ZČU:

Inventární karty dlouhodobého majetku

Rozhodnutí rektora č. 38R/2012

Účetní stav dlouhodobého majetku na konci roku 2015

Abstrakt

KADLECOVÁ, Pavla. *Odepisování dlouhodobého majetku*. Plzeň, 2016. 57 s. Bakalářská práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: odpisy, dlouhodobý majetek, vstupní cena, fond reprodukce investičního majetku

Předložená práce je zaměřena na odepisování dlouhodobého majetku Západočeské univerzity v Plzni. Bakalářská práce obsahuje dvě části. V teoretické části je charakterizován fixní majetek v souvislosti s odpisy dlouhodobého majetku. Dále jsou uvedeny metody účetního a daňového odepisování s postupy a vzorci. V praktické části je představen subjekt Západočeská univerzita v Plzni. Na vybraných stálých aktivech jsou aplikovány příslušné metody odepisování, které jsou posléze zhodnoceny, případně jsou navrženy jiné metody. Další část pojednává o fondu reprodukce investičního majetku a vazbě účetních odpisů na tento fond. Následující kapitola se zabývá čerpáním fondu reprodukce investičního majetku, které je zhodnoceno a je navrženo opatření pro využívání fondu.

Abstract

KADLECOVÁ, Pavla. *Depreciation of fixed assets*. Plzeň, 2016. 57 s. Bachelor Thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

Key words: depreciation, fixed assets, input price, fund capital assets

This submitted thesis is focused on the depreciation of fixed assets of University of West Bohemia. Bachelor thesis includes two parts. In the theoretical part of the bachelor thesis is characterized fixed assets related to the depreciation of fixed assets. The following are the methods of accounting and tax depreciation with practices and patterns. In the practical part is introduced the subject University of West Bohemia. At selected fixed assets are applied the corresponding depreciation methods, which are then evaluated, or are proposed other methods. Another part deals with the Fund's capital assets and with the linkage of accounting depreciation on this fund. The following chapter deals with using the reproduction fund asset that is evaluated and is proposed measures for the usage of the Fund.