



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

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

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Dlouhodobý majetek z hlediska účetního i daňového

Vypracovala: Lucie Michalčíková

Vedoucí práce: Ing. Miroslava Vlčková Ph.D., MBA.

České Budějovice 2023

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta
Akademický rok: 2021/2022

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Lucie MICHALČÍKOVÁ
Osobní číslo: E20192
Studijní program: B0411A050005 Finance a účetnictví
Téma práce: Dlouhodobý majetek z hlediska účetního i daňového
Zadávající katedra: Katedra účetnictví a financí

Zásady pro vypracování

Cíl práce:

Cílem práce je analyzovat dlouhodobý majetek jako stálé aktivum z účetního i daňového hlediska, zhodnotit jeho pořízení, oceňování, vyřazování i účtování, a následně aplikovat teoretické poznatky na vybranou účetní jednotku.

Rámcová osnova:

1. Úvod.
2. Charakteristika dlouhodobého majetku.
3. Dlouhodobý majetek z hlediska účetního.
4. Dlouhodobý majetek z hlediska daňového.
5. Analýza dlouhodobého majetku ve vybrané účetní jednotce.
6. Návrhy optimalizačních variant pro účetní jednotku v oblasti dlouhodobého majetku.
7. Závěr.
8. Přehled použité literatury.
9. Přílohy.

Rozsah pracovní zprávy: 40 – 50 stran

Rozsah grafických prací:

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná

Seznam doporučené literatury:

- Chalupa, R., Kadlec, J., Plátová, J. a kol. (2018). *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. Olomouc: Anag.
- Králová, M., a Hejret, M. (2020). *Zákon o účetnictví s komentářem: s účinností od 1. 1. 2020*. Praha: Grada Publishing.
- Prudký, P., a Lošťák, M. (2019). *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. Olomouc: ANAG.
- Ryneš, P. (2021). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka, průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2021*. Olomouc: ANAG.
- Warren, C. S., Reeve, J. M., & Duchac, J. E. (2020). *Financial accounting*. 16th ed., Mason, USA: South-Western Cengage Learning.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D., MBA.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 17. ledna 2022
Termín odevzdání bakalářské práce: 14. dubna 2023



doc. Dr. Ing. Dagmar Škodová Parmová
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 ⁽¹⁾
370 05 České Budějovice



doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 17. ledna 2022

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury. Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

14. dubna 2023

Lucie Michalčíková

Tímto děkuji vedoucí mé bakalářské práce Ing. Miroslavě Vlčkové, Ph.D., MBA. za cenné rady a připomínky při zpracovávání mé práce. Také bych chtěla poděkovat účetní jednotce, která mi poskytla konzultace a materiály, podle kterých jsem mohla zpracovat praktickou část své bakalářské práce.

Lucie Michalčíková

Obsah

1	Úvod	3
2	Charakteristika dlouhodobého majetku	5
2.1	Dlouhodobý majetek z hlediska účetního	5
2.1.1	Dlouhodobý hmotný majetek	6
2.1.2	Dlouhodobý nehmotný majetek	7
2.1.3	Dlouhodobý finanční majetek	8
2.2	Dlouhodobý majetek z hlediska daňového	9
2.2.1	Dlouhodobý hmotný majetek	9
2.2.2	Dlouhodobý nehmotný majetek	10
2.3	Pořízení dlouhodobého majetku.....	10
2.4	Zařazení dlouhodobého majetku do užívání	11
2.5	Oceňování dlouhodobého majetku.....	12
2.5.1	Oceňování pořizovací cenou	12
2.5.2	Oceňování vlastními náklady	13
2.5.3	Oceňování reprodukční pořizovací cenou.....	13
2.6	Vyřazení dlouhodobého majetku	13
2.6.1	Vyřazení dlouhodobého majetku z účetního hlediska.....	13
2.6.2	Vyřazení dlouhodobého majetku z daňového hlediska.....	14
2.7	Technické zhodnocení.....	15
3	Odpisy dlouhodobého majetku.....	18
3.1	Účetní odpisy	18
3.1.1	Neodpisovaný dlouhodobý majetek	19
3.2	Metody odepisování	20
3.2.1	Metoda časová.....	20
3.2.2	Metoda výkonová	21
3.2.3	Metoda komponentního odepisování	22

3.3	Daňové odpisy.....	22
3.3.1	Neodpisovaný dlouhodobý majetek.....	23
3.4	Metody odepisování.....	23
3.4.1	Rovnoměrné odepisování majetku.....	24
3.4.2	Zrychlené odepisování majetku.....	26
3.4.3	Mimořádné odpisy majetku.....	28
3.5	Srovnání účetních a daňových odpisů.....	28
4	Metodika.....	30
5	Charakteristika společnosti.....	33
6	Evidence dlouhodobého majetku ve společnosti.....	34
6.1	Pořizování a účtování o majetku.....	36
6.2	Přehled dlouhodobého majetku ve společnosti.....	37
6.3	Odepisování majetku.....	38
6.4	Analýza odpisů konkrétního majetku.....	41
6.4.1	Objektiv Canon.....	41
6.4.2	Osobní automobil Ford.....	46
6.4.3	Rekonstrukce provozovny.....	51
6.5	Přehled za rok 2021.....	54
6.6	Stupeň odepsanosti.....	55
7	Výsledky a návrhy optimalizačních variant pro účetní jednotku.....	57
8	Závěr.....	60
9	Summary.....	63
10	Seznam použité literatury.....	64
11	Seznam zkratk.....	66
12	Seznam tabulek, grafů a obrázků.....	67
	Přílohy.....	69

1 Úvod

Tato bakalářská práce se zaměřuje na problematiku dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku z pohledu účetního a daňového. Dlouhodobý majetek zaujímá zpravidla podstatnou část aktiv ve většině podniků všech velikostí. Jednou z primárních úloh dlouhodobého majetku v daňovém systému je snižování či zvyšování základu daně z příjmů.

Dlouhodobý majetek vymezuje několik zákonů, a tedy zákon 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), zákon č. 586/1992 Sb., Zákon České národní rady o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Dlouhodobý majetek také upravují České účetní standardy. Podle této legislativy se dlouhodobý majetek rozděluje do 3 kategorií, a to na dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek. Každý legislativní rámec má vymezen dlouhodobý majetek mírně odlišně, konkrétně se liší vlastnostmi z daňového a účetního hlediska. Podle zákona o účetnictví si účetní jednotka sama určuje finanční hranici, podle které zařazuje majetek do dlouhodobého majetku, naopak podle zákona o daních z příjmů je hranice pořizovací ceny určena zákonem. Minimální doba použitelnosti nebo doba držby musí být delší než dvanáct měsíců, a to v obou případech.

Tato bakalářská práce je rozdělena do dvou částí, a to na část teoretickou a praktickou. Teoretická část se zabývá charakteristikou dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku z hlediska účetního i daňového. z hlediska účetního vymezuje položky dlouhodobého majetku ve směrné účetní osnově a určuje v jaké třídě a skupině o něm bude účtováno. z hlediska daňového je popsáno, jak dlouhodobý majetek definuje zejména zákon o daních z příjmů. Práce zkoumá, jakými způsoby lze dlouhodobý majetek pořídit, dále jeho zařazení do užívání, neméně důležité ocenění a vyřazení majetku. Důraz je také kladen na odpisy. Odpisy vyjadřují postupné opotřebovávání majetku, které přechází postupně do nákladů, a tedy i do ceny výkonů.

Účetní jednotky v České republice mají povinnost majetek odepisovat účetními odpisy pro účely účtování odpisů, nikoli daňovými. Účetní odpisy jsou v účetnictví

povinné, jelikož dlouhodobý majetek výrazně ovlivňuje účetnictví dané jednotky, a tedy i věrný a poctivý obraz jejího účetnictví. Daňové odpisy ovlivňují základ daně.

Velmi důležité je také správné ocenění dlouhodobého majetku, jelikož správně určená pořizovací cena majetku je základ pro vypočítání odpisů.

Co se týče praktické části práce, bude v ní analyzována konkrétní účetní jednotka, zejména v oblasti jejího dlouhodobého majetku. První část definuje účetní jednotku v obecné rovině. Podle jejích výkazů bude zjištěn stav majetku ve společnosti. Na základě získaných podkladů se poté určí, jaké metody odpisování podnik využívá, jakým způsobem byl dlouhodobý majetek v účetní jednotce pořízen, a jak odpisy dlouhodobého majetku ovlivňují základ daně z příjmů právnických osob. Pomocí vlastních výpočtů pak budou propočítány různé další možnosti odpisů jejich dlouhodobého majetku a na základě těchto vlastních propočtů budou porovnány tyto varianty a navrhnuty určité optimalizační varianty, které by umožnily efektivnější nakládání s dlouhodobým majetkem.

Cílem této bakalářské práce je tedy vymezit dlouhodobý majetek jako aktivum z účetního a daňového hlediska, dále analyzovat jeho pořizování, oceňování, vyřazení a účtování, a poté tyto teoretické poznatky aplikovat na vybraný podnik.

2 Charakteristika dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek představuje v rozvaze účetních jednotek velmi významnou složku aktiv. Jako dlouhodobý se počítá majetek, který má účetní jednotka v užívání nebo v držbě na dobu delší než 12 měsíců. Tento majetek je ocenitelný ve finančních prostředcích, přináší dané účetní jednotce užitek, tedy svou hodnotu předává postupem času a také se opotřebovává. Během této doby, kterou označujeme jako dobu použitelnosti, je u majetku postupně trvale snižována jeho hodnota. Výjimku tvoří dlouhodobý majetek neodpisovaný, kde se snížení hodnoty provádí pouze použitím opravných položek. Trvalé snížení hodnoty majetku se provádí přes odpisy, které se člení na účetní a daňové. Při přechodném snížení hodnoty majetku jsou uplatňovány opravné položky. Dlouhodobý majetek je považován za nejméně likvidní aktivum (Novotný, Rubáková, & Hrouda, 2022; Líbal, 2018).

Spotřeba dlouhodobého majetku je rozdělena do několika období, zdaňovacích a účetních. Vstupní cenu většinou není možné zahrnout do nákladů v jednom období, a proto se tato vstupní cena do nákladů přenáší postupně pomocí odpisů (Valouch, 2012).

Opotřebovanost dlouhodobého majetku se také dá měřit pomocí ukazatele stupně odepsanosti majetku, který prezentuje z kolika % je průměrně majetek účetní jednotky odepsán (Růčková & Roubíčková, 2012).

Podle zákona o daních z příjmů nemůže být veškerý hmotný majetek (podle §26 ZDP) daňově odpisován. V § 27 ZDP jsou určeny jednotlivé druhy majetku, na které není možné použít daňové odpisy, a tedy nemohou ovlivňovat základ daně (Chalupa et al., 2018).

Dlouhodobý majetek se dělí na:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek, který se dále člení na odpisovaný a neodpisovaný,
- dlouhodobý finanční majetek (Novotný, Rubáková, & Hrouda, 2022).

2.1 Dlouhodobý majetek z hlediska účetního

Zásady účtování o dlouhodobém majetku určuje Český účetní standard č. 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek v souladu s vyhláškou 500/2002 Sb. a zákonem

o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů. V rozvaze se od začátku roku 2018 položka „B. Dlouhodobý majetek“ změnila na „B. Stálá aktiva“. Účetní pohled na tento druh majetku ale zůstává totožný, pouze byla změněna terminologie. Pro dlouhodobý majetek je vymezena účtová třída 0 ve směrné účtové osnově.

V účtové osnově se pod dlouhodobý majetek řadí dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek. Tato účtová třída také obsahuje pořízení dlouhodobého majetku, poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek, oprávky a opravné položky k dlouhodobému majetku (Skálová & Suková, 2022).

2.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Podle § 7 vyhlášky 500/2002 Sb. je kategorie dlouhodobý hmotný majetek rozdělena do několika položek.

- a) pozemky – nezáleží na výši ocenění, ovšem pokud se účetní jednotka zabývá prodejem a nákupem nemovitostí (tedy i pozemků), pak jsou považovány za zboží,
- b) stavby – nezáleží na výši ocenění ani na době použitelnosti, pod tuto kategorii patří zejména budovy, vodní díla, byty, nebytové prostory nebo například také otvírky nových lomů či pískoven,
- c) hmotné movité věci a jejich soubory – tato položka obsahuje předměty z drahých kovů bez ohledu na ocenění, a hlavně hmotné movité věci a soubory, které mají své samostatné technicko-ekonomické určení a dobu použitelnosti delší než jeden rok, zde platí zahrnutí od výše ocenění, které si stanoví sama účetní jednotka,
- d) pěstitelské celky trvalých porostů – ovocné keře či stromy, které jsou vysázené na pozemku o velikosti nad 0,25 ha a s hustotou 1000 keřů nebo 90 stromů na jeden ha, a také vinice či chmelnice,
- e) dospělá zvířata a jejich skupiny – podmínkou je doba použitelnosti delší než jeden rok s oceněním podle stanovení konkrétní účetní jednotky,
- f) jiný dlouhodobý hmotný majetek – například umělecká díla, sbírky bez ohledu na výši ocenění. (Vyhláška 500/2002 Sb.).

Podle směrné účtové osnovy se o dlouhodobém hmotném majetku účtuje v účtové skupině 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný (Skálová & Suková, 2022).

Dlouhodobý hmotný majetek se také dělí na nemovitý a movitý. Do nemovitého se řadí například pozemky či stavby, zkrátka ten majetek, který nelze přemístit. Naopak s movitým majetkem se dá volně hýbat, a jsou to například stroje, automobily či počítače. Podle některé literatury je ještě mimo již uvedené dlouhodobý hmotný majetek charakterizován jako majetek fyzický, používaný účetní jednotkou k běžným činnostem a neměící svou podobu (Brychta et al., 2022; Warren, Reeve & Duchac, 2020).

Účetní jednotka je z hlediska zákona o účetnictví povinna si určit finanční limit pořizovací ceny, aby mohla uznávat tento majetek jako dlouhodobý hmotný majetek. Toto určení finančního limitu je umístěno buď ve vnitřní směrnici, či v odpisovém plánu. Při pořizovací ceně nižší, než je tato hranice se majetek řadí do drobného hmotného majetku, o kterém ÚJ účtuje jako o zásobách. Pořízení tohoto drobného hmotného majetku se účtuje ve skupině 50 – Spotřebované nákupy (Novotný, Rubáková, & Hrouda, 2022).

DHM¹ se tedy dělí na odpisovaný a neodpisovaný (viz. směrná účtová osnova). Do dlouhodobého majetku neodpisovaného patří z nemovitého majetku pozemky a z movitého například sbírky, předměty kulturní hodnoty či movité kulturní památky. Tento majetek patří do neodpisovaného, jelikož u něj není přesně možné určit míru opotřebení a naopak, u některých druhů majetku, jako jsou například umělecké předměty nebo kulturní památky, se může jejich hodnota postupem času zvyšovat. Tento druh majetku tedy neovlivňuje výsledek hospodaření během jeho doby použitelnosti, protože se neodpisuje, tedy jeho odpisy nejsou účtovány do nákladů jako tomu je u majetku odpisovaného (Brychta et al., 2022).

2.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek je charakterizován jako majetek, který nemá fyzickou (hmotnou) povahu a jeho doba používání překračuje jeden rok.

Do dlouhodobého nehmotného majetku patří:

- a) majetek s oceněním vyšším, než je určený finanční limit účetní jednotky a dobou použitelnosti delší než 12 měsíců:
 - a. software a nehmotné výsledky vývoje,

¹ Dlouhodobý hmotný majetek

- b. ocenitelná práva (know-how, licence),
- c. goodwill – rozdíl mezi oceněním obchodního podniku a souhrnem individuálně přeceněných složek jeho majetku bez převzatých dluhů,
- b) emisní povolenky a preferenční limity,
- c) ostatní dlouhodobý nehmotný majetek,
- d) nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek – pořízený DNM před zařazením do užívání,
- e) poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek – na pořízení DNM (Vyhláška 500/2002 Sb.).

Stejně jako u dlouhodobého hmotného majetku si účetní jednotka sama musí stanovit hranici pořizovací ceny, podle které pak zařazuje majetek do dlouhodobého nehmotného majetku, popř. při nesplnění limitu se tento majetek považuje za drobný nehmotný majetek. Opět se tato hranice zapisuje do odpisového plánu nebo do vnitřních směrnic. Pro tuto kategorii, tedy DNM, se účtuje v účtové skupině 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek (Novotný, Rubáková, & Hroudá, 2022).

2.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek je definován ve vyhlášce 500/2002 S., a také ho upravují české účetní standardy, konkrétně č. 008 – Operace s cennými papíry a podíly a č. 014 – Dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý finanční majetek bývá účetní jednotkou pořizován kvůli zisku z budoucích výnosů (úroky, podíly na zisku) nebo kvůli nabytí vlivu v jiném podniku.

V rozvaze se dlouhodobý finanční majetek rozděluje do těchto skupin:

- a) podíly – ovládaná nebo ovládající osoba,
- b) zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba,
- c) podíly – podstatný vliv,
- d) zápůjčky a úvěry – podstatný vliv,
- e) ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly,
- f) zápůjčky a úvěry – ostatní,
- g) jiný dlouhodobý finanční majetek (drahé kameny a kovy a předměty z nich) (Šteker & Otrusínová, 2021).

Cenné papíry jsou jednou z nejvýznamnějších součástí DFM, rozdělují se podle druhu, času a obchodovatelnosti. Do dlouhodobého majetku se řadí pouze ty cenné

papíry, které má účetní jednotka v úmyslu držet delší dobu než jeden rok. V případě cenných papírů držených po dobu méně než jednoho roku se jedná o krátkodobý finanční majetek.

Dále se dělí na dlužné cenné papíry a majetkové cenné papíry. Dlužné cenné papíry představují dluhopisy či směnky. Dluhopis je charakterizován jako úvěrový cenný papír, u kterého věřitel v době splatnosti získá od dlužníka dlužnou částku, tedy jeho jmenovitou hodnotu. Zároveň během této doby do data splatnosti může majitel inkasovat kuponové platby. Směnka pak představuje jednostranný úkon, kdy se dlužník zavazuje, že zaplatí určitou dlužnou částku majiteli. Rozlišujeme směnky cizí a vlastní, podle toho, zda se dlužník zavazuje k platbě sám, či vystavitel přikazuje platbu třetí straně (Brychta et al., 2022; Šteker & Otrusínová, 2021).

V rozvaze se dlouhodobý finanční majetek vykazuje na straně aktiv (stálých aktiv). Účtuje se v účtové skupině 06 – Dlouhodobý finanční majetek. Pro případné opravné položky se používá účtová skupina 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku (Brychta et al., 2022).

2.2 Dlouhodobý majetek z hlediska daňového

Dlouhodobý majetek z daňového hlediska není definován úplně totožně jako z hlediska účetního. V zákoně o daních z příjmů není definován přímo „dlouhodobý majetek“, ale pouze „hmotný majetek“ a „nehmotný majetek“, ovšem doba použitelnosti, tedy více než jeden rok, je u obou pohledů stejná. Zákon o daních z příjmů definuje tento majetek úžeji, nežli vyhláška 500/2002 Sb. Rozdíl mezi daňovými odpisy (upřesněny v ZDP) a účetními odpisy ovlivňují základ daně z příjmů pro dané zdaňovací období.

Stejně jako u účetního hlediska se do dlouhodobého majetku řadí majetek s dobou použitelnosti delší než dvanáct měsíců. Ostatní majetek se považuje za krátkodobý. Při problému s určením doby použitelnosti majetku vzhledem k jeho charakteru, záleží na účetní jednotce, do které kategorie tento majetek zařadí (Valouch, 2012).

2.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Podle § 26 odst. 2 ZDP se za hmotný majetek z daňového hlediska považuje:

- a) samostatné movité věci a soubory movitých věcí se vstupní cenou vyšší než 80 000 Kč a dobou použitelnosti delší než 12 měsíců,
- b) budovy, domy a jednotky,

- c) stavby,
- d) pěstitelské celky trvalých porostů (doba plodnosti delší než 3 roky),
- e) dospělá zvířata a jejich skupiny s pořizovací cenou nad 80 000 Kč,
- f) jiný hmotný majetek (například technické zhodnocení) (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

Do roku 2020 bylo možné daňově odepisovat majetek se vstupní cenou nad 40 000 Kč, ovšem nyní byla tato hranice v zákoně o daních z příjmů posunuta na částku 80 000 Kč (Brychta et al., 2022).

2.2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek z daňového hlediska velmi ovlivnila novela v ZDP, kdy byla od 1.1.2021 zrušena kategorie nehmotný majetek včetně daňových odpisů. Již na pořízený majetek od 1.1.2020 do konce roku 2020 bylo zpětně možné uplatňovat tuto novelu (ne však povinně), ovšem na nehmotný majetek pořízený od 1.1.2021 už bylo nutné tuto novelu použít. Na majetek pořízený do konce roku 2019 se stále vztahuje minulé znění zákona (hlavně upravující daňové odpisy).

Pokud účetní jednotka nabyla dlouhodobý nehmotný majetek do konce roku 2019, stále mohla uplatňovat daňové odpisy, a to na tyto druhy majetku:

- a) zřizovací výdaje,
- b) nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- c) software,
- d) ocenitelná práva.

Tento majetek musel splňovat podmínku pořizovací ceny nad 60 000 Kč a doby používání nad 1 rok.

Nyní, tedy od 1.1.2021, se již u dlouhodobého nehmotného majetku nerozděluje účetní a daňové hledisko, tudíž účetní odpisy u tohoto majetku jsou také daňově účinné (Skálová & Suková, 2022).

2.3 Pořízení dlouhodobého majetku

Účetní jednotka může pořídit dlouhodobý majetek několika způsoby. Dlouhodobý majetek bývá pořizován:

- a) koupí,
- b) darováním,

- c) vkladem od jiné osoby,
- d) přeřazením z osobního užívání do podnikání (u fyzických osob),
- e) vytvořením vlastní činností,
- f) nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti,
- g) převodem podle zvláštních právních předpisů.

Pro následné správné ocenění a účtování tohoto majetku je určení formy pořízení rozhodující (Chalupa et al., 2018).

Pro pořizování dlouhodobého majetku se při účtování používají účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, podrobněji pak účet 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku a účet 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Na těchto účtech se sledují pořizovací ceny majetku, které se při převodu majetku do užívání přeúčtovávají do účtových skupin 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek, 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný nebo 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný podle konkrétního druhu majetku. Pokud tento majetek je ihned používán, účetní jednotka může majetek účtovat rovnou do účtových skupin 01 a 02.

Pokud účetní jednotka nabyla majetek vytvořením vlastní činností, účtuje tyto náklady v účtové třídě 5 a později jsou tyto náklady aktivovány přes účty 585 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku nebo 586 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku opět na účty 041 nebo 042.

Jestliže byly při pořizování majetku poskytnuty zálohy dodavatelům, účtují se na účtech 051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek nebo na 052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek. Zálohy se dále vyúčtují a započítají se do konečné faktury (Ryneš, 2021).

2.4 Zařazení dlouhodobého majetku do užívání

Majetek před začátkem odepisování účetní jednotka musí zařadit do užívání, tedy uvést ho do stavu k tomu způsobilému. Zařazení majetku do užívání je důležité pro správné ocenění majetku, jelikož náklady vzniklé po uvedení do užívání již nejsou součástí pořizovacích nákladů, a také je od tohoto okamžiku možné začít majetek odepisovat. Pokud majetek splňuje jeho funkce a je způsobilý k užívání či k provozu, stává se tedy dlouhodobým hmotným či nehmotným majetkem.

V účetnictví účetní jednotka při zařazení do užívání přeúčtuje majetek z pořizovacích účtů na účty majetkové. Tedy využívá účtové skupiny 01, 02 a 03, podle toho, zda se jedná o hmotný či nehmotný majetek. (Chalupa et al., 2018)

2.5 Oceňování dlouhodobého majetku

Způsoby oceňování dlouhodobého majetku jsou definovány v § 24 až § 28 v zákoně o účetnictví.

Dlouhodobý majetek je účetní jednotkou oceňován:

- a) pořizovací cenou,
- b) reprodukční pořizovací cenou,
- c) vlastními náklady (Králová, 2022).

2.5.1 Oceňování pořizovací cenou

Pořizovací cenou se rozumí cena, která byla zaplácena dodavateli při nákupu majetku i se souvisejícími pořizovacími náklady.

Do těchto vedlejších pořizovacích nákladů patří zejména:

- a) příprava a zabezpečení majetku,
- b) úroky z úvěru na pořízení vyúčtované před zařazením majetku do užívání,
- c) zkoušky před uvedením majetku do užívání,
- d) přeprava a montáž,
- e) vyřazení původních staveb kvůli nové výstavbě,
- f) clo,
- g) náklady spojené se zajištěním dodávek elektřiny, plynu či tepelné energie,
- h) průzkumné a geodetické práce, zařízení staveniště (Líbal, 2018).

Opravy a údržbu není možné zařadit do těchto vedlejších pořizovacích nákladů. Opravy zahrnují zmírnění účinků opotřebení nebo uvedení majetku do původního stavu, nejedná se však o technické zhodnocení. Údržba předchází poruchám na majetku a zajišťuje zpomalení fyzického opotřebení. Dále do těchto nákladů nepatří kurzové rozdíly, náklady na zaškolení pracovníků a vybavení zásobami, smluvní pokuty a jiné sankce, nájemné za stavební pozemek či náklady na zabezpečení a přípravu, které vzniknou až po uvedení majetku do užívání (Líbal, 2018; Skálová & Suková, 2022).

2.5.2 Oceňování vlastními náklady

Účetní jednotka oceňuje majetek vlastními náklady, pokud ho vytvořila vlastní činností. K vytvoření majetku tedy byly využity vlastní zásoby, a k jeho zhotovení dopomohli vlastní zaměstnanci, to znamená, že tento majetek byl zhotoven ve vlastní režii účetní jednotky.

Náklady na vytvoření tohoto majetku se dělí na přímé a nepřímé. Do přímých nákladů se řadí pořizovací cena materiálu, mzdy a ostatní náklady (např. na energie) a do nepřímých náklady vznikající v souvislosti s výrobou, tedy výrobní režie. Do vlastních nákladů na majetek nelze ale zahrnout celé nepřímé náklady, nýbrž jen jejich poměrnou část (Šteker & Otrusinová, 2021; Ryneš, 2021).

2.5.3 Oceňování reprodukční pořizovací cenou

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou by účetní jednotka koupila tento majetek v době, kdy o něm účtuje (Skálová & Suková, 2022).

Reprodukční pořizovací cenou bývá oceňován tento majetek:

- a) nabytý darováním,
- b) bezúplatně nabytý DHM po skončení finančního leasingu,
- c) nově zjištěný majetek a nezachycený v účetnictví (inventarizační přebytky),
- d) nabytý vkladem.

Pro daňové účely je pro stanovení ceny nutný buďto znalecký odhad či cena podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku). Pro účely účetnictví je dostačující odborný odhad (Ryneš, 2021).

2.6 Vyřazení dlouhodobého majetku

Vyřazování dlouhodobého majetku upravuje ČÚS č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Pro vyřazení dlouhodobého majetku je důležité stanovit, jestli se jedná o neodpisovaný či odpisovaný dlouhodobý majetek. Pro oba druhy majetku je nutný doklad, který prokazuje jeho vyřazení, jako například vyřazovací nebo škodný protokol.

2.6.1 Vyřazení dlouhodobého majetku z účetního hlediska

Pokud účetní jednotka vyřazuje odpisovaný dlouhodobý majetek a technické zhodnocení, pak musí zaúčtovat zůstatkovou cenu (pokud zůstatková cena není nulová),

a to ve prospěch účtové skupiny 07 nebo 08 souvztažně s vhodným nákladovým účtem, který volí podle způsobu vyřazení. Může se jednat o tyto účty: 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku při vyřazení v důsledku prodeje, 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v důsledku likvidace, 543 – Dary při darování, 549 – Manka a škody z provozní činnosti a 491 – Účet individuálního podnikatele, kdy je majetek převáděn do osobního vlastnictví. Poté při skutečném vyřazení se zůstatková cena přeúčtuje na vrub účtových skupin 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku či 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku a souvztažně se zaúčtuje ve prospěch účtových skupin 01 nebo 02 podle druhu majetku.

Zůstatková cena je rozdílem mezi pořizovací cenou majetku a součtem všech odpisů uplatněných na majetku (tj. oprávkami).

Pokud účetní jednotka vyřazuje neodpisovaný dlouhodobý majetek, nevzniká tedy zůstatková cena, a proto tento majetek účtuje přímo na stejné nákladové účty jako u předchozího druhu majetku a pak ve prospěch účtové skupiny 03.

Pokud by se jednalo o nedokončený DM², postup je stejný jako u dokončeného majetku, ovšem místo účtových skupin 01 a 02, použije skupinu 04.

Při vzniku dalších nákladů při likvidaci (demontáž, odvoz) se tyto náklady účtují jako provozní do účtové skupiny 54 (například 548 – Ostatní provozní náklady). V případě vzniku provozních výnosů (např. prodej zbytků jako šrotu) účtuje ve skupině 64 (648 – Ostatní provozní výnosy) (Novotný, Rubáková, & Hrouda, 2022; Šteker & Otrusinová, 2021).

2.6.2 Vyřazení dlouhodobého majetku z daňového hlediska

Vypořádání se zůstatkovou cenou z hlediska daňového se zabývá zákon o daních z příjmů, konkrétně § 24 a 25. Pojem „daňové náklady“ se používá pro náklady, které vedou k dosažení, zajištění a udržení příjmů, a tyto náklady ovlivňují základ daně. Do těchto nákladů nelze zařadit mimo jiné:

- a) zůstatková cena hmotného a nehmotného majetku, který byl darován či bezúplatně převeden,
- b) manka a škody převyšující přijaté náhrady.

² Dlouhodobý majetek

Ovšem do těchto nákladů se řadí tyto položky (související se zůstatkovou cenou):

- a) ZC³ vyřazeného hmotného majetku v důsledku škody do výše náhrad,
- b) ZC odepisovatelného majetku, který byl zlikvidovaný či prodán,
- c) ZC majetku, který byl povinně bezúplatně předán podle zvláštních předpisů,
- d) ZC trvalých porostů, pěstitelských celků a zvířat.

Částky objevující se v těchto daňových nákladech se mohou lišit od nákladů v účetnictví, tedy v účtové třídě 5. V této třídě se jako náklad považují všechna snížení majetku.

Do daňových nákladů se promítá zůstatková cena majetku pouze je-li vyřazen v důsledku:

- a) prodeje – promítnuta je celá daňová zůstatková cena,
- b) škody – do výše pojistné náhrady, pokud se nejedná o škodu spojenou s živelnou katastrofou, pak je zahrnuta ZC do výše škody.

U neodpisovaného majetku je zahrnuta celá zůstatková, tedy pořizovací, cena. Pokud je tento majetek vyřazen v důsledku prodeje, jako daňový náklad se považuje jeho pořizovací cena až do výše příjmů z prodeje tohoto majetku.

V účetnictví se tyto daňové náklady zachycují pomocí analytické evidence. Syntetické účty se rozdělí na účty analytické, a to například takto: Účet 549 - Manka a škody se pro tyto účely upraví na analytický účet 549.900, kdy na tomto účtu účetní jednotka zachycuje například manka a škody vyloučené z těchto daňových nákladů (Skálová & Suková, 2022; Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

2.7 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení bývá často chybně zaměňováno s opravou či údržbou, ovšem oprava i údržba uvádí dlouhodobý majetek do původního nebo provozuschopného stavu. Technické zhodnocení neuvádí majetek do původního stavu, ale představuje zásadní zásahy do majetku, které zlepšují vlastnosti a funkce majetku. Z hlediska účetnictví do technického zhodnocení patří výdaje na rekonstrukce, přístavby a modernizace, které překročí finanční limit, který si stanoví sama účetní jednotka. Tyto výdaje zvyšují hodnotu dlouhodobého majetku (Prudký & Lošťák, 2019).

³ Zůstatková cena

Náklady vynaložené na technické zhodnocení pak představují celkový souhrn nákladů při zásazích do jednotlivého dlouhodobého majetku za účetní období (Vyhláška 500/2002 Sb.).

Z hlediska daňového upravuje technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku § 33 zákona o daních z příjmů. Definován je podobně jako z pohledu účetního, tedy že technické zhodnocení představuje zásahy do dlouhodobého majetku, jako například rekonstrukce, přístavby, nástavby a modernizace, které vedou ke zlepšení nebo rozšíření funkce majetku a zvyšují jeho vstupní cenu. Na rozdíl od účetnictví ovšem zákon o daních z příjmů upravuje finanční limit tohoto technického zhodnocení, a to na výši 80 000 Kč. Při zvýšení vstupní ceny pomocí technického zhodnocení může účetní jednotka používat speciální sazbu na rovnoměrné odepisování. Technickým zhodnocením se prodlužuje doba životnosti majetku.

U nehmotného majetku (stejně jako v kapitole 2.3.2 Dlouhodobý nehmotný majetek) se rozlišují technická zhodnocení provedená do konce roku 2019, v roce 2020 a od začátku roku 2021. Stejně jako u samotného nehmotného majetku platí pro technické zhodnocení provedené před koncem roku 2019 staré znění zákona, tj., že se za technické zhodnocení u dlouhodobého nehmotného majetku považují zásahy a výdaje, které vedou ke změně účelu či rozšíření použitelnosti u DNM, pokud převýšily 40 000 Kč.

U technického zhodnocení dokončeného od začátku roku 2021 již zákon o daních z příjmů neupravuje technické zhodnocení nehmotného majetku, tedy nahlíží se na něj pouze z pohledu účetních předpisů (Skálová & Suková, 2022, Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

Technické zhodnocení se účtuje buď samostatně jako DM, nebo zvyšuje vstupní cenu původního majetku, v tomto případě se musí upravit odpisový plán. Při splnění určitých podmínek se může technické zhodnocení odpisovat samostatně. Zákon o daních z příjmů upravuje tuto skutečnost, tak že technické zhodnocení pronajatého majetku, či majetku pořízeného v rámci finančního leasingu, může účetní jednotka odepisovat samostatně, pokud má od pronajímatele písemný souhlas, technické zhodnocení hradí sama, a toto technické zhodnocení nezvýšilo pořizovací cenu původního majetku u jeho vlastníka. Toto technické zhodnocení se pak odepisuje stejným způsobem a ve stejné skupině jako daný majetek u pronajímatele.

Účetní jednotka účtuje technické zhodnocení stejně jako pořízení DM a zařazení do užívání, a to přes účtové skupiny 04. Pokud technické zhodnocení nepřesáhne během roku stanovený finanční limit, účtuje se do nákladů (Brychta et al., 2022, Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

3 Odpisy dlouhodobého majetku

Pořízení dlouhodobého majetku v účetní jednotce ovlivňuje výsledek hospodaření, ale vzhledem k jeho dlouhodobému používání ho nemůže ovlivnit jednorázově. Z tohoto důvodu se jeho cena postupně zahrnuje do nákladů pomocí odpisů, což znamená, že odpisy snižují účetní výsledek hospodaření. Odpisy odrážejí postupné opotřebení majetku v průběhu doby jeho životnosti, což vede k trvalému snížení hodnoty dlouhodobého majetku.

Odpisy dlouhodobého majetku lze rozdělit na účetní a daňové. Účetní odpisy upravuje zákon o účetnictví, zatímco daňové odpisy definuje zákon o daních z příjmů (Chalupa et al., 2018; Líbal, 2018; Valouch, 2012).

Odpisy je možné najít také v určité kategorii zisku, konkrétně v kategorii EBITDA, což znamená zisk před úroky, odpisy a zdaněním. Tato kategorie vyjadřuje provozní výkonnost ÚJ. Tento ukazatel přilepšuje podnikům, které upřednostnily více například stroje nebo počítačová zařízení než lidskou složku. V tomto ukazateli totiž nejsou započítány odpisy DM, ale osobní náklady na zaměstnance ano (Vochozka, 2011).

3.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy vyjadřují reálné opotřebování majetku, které se postupně promítá do nákladů v účetnictví. Účetní jednotka si může sama zvolit, jak často a jakou formou bude majetek odepisovat. Doba odepisování majetku také není zákonem určena s výjimkou zřizovacích výdajů, goodwillu a oceňovacího rozdílu. Suma všech odpisů majetku je vyjádřena tzv. oprávkami. Při odečtení opravek od vstupní ceny majetku lze zjistit zůstatková cena majetku (Dušek, 2017; Chalupa et al., 2018).

Na rozdíl od daňových odpisů účetní odpisy je účetní jednotka povinna uplatňovat. Odpisy jsou součástí věrného a poctivého zobrazení výsledku hospodaření, a tedy pokud by nebyly zaúčtovány, tento věrný a poctivý obraz by byl zkreslený. Odpisy též zobrazují reálnou hodnotu majetku v rozvaze napříč časovými obdobími. Tyto odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru a bývají účtovány na měsíční bázi (Líbal, 2018).

Účetní odepisování majetku je upraveno v § 28 v zákoně o účetnictví. Dlouhodobý majetek je odepisován účetní jednotkou, pokud ho má ve svém vlastnictví, hospodaří s majetkem státu či s majetkem územních samosprávných celků. Pokud účetní

jednotka poskytne majetek jiné osobě pomocí nájemní smlouvy, smlouvy o výpůjčce nebo na základě finančního leasingu, stále tento majetek odepisuje.

Účetní jednotka je povinna souběžně s pořízením majetku vytvořit odpisový plán podle pořizovací ceny a předpokládané doby použitelnosti. Tento majetek může být odepisován pouze do výše jeho ocenění (Králová, 2022).

Odpisový plán vyjadřuje, jakým způsobem a jak dlouho účetní jednotka bude odepisovat dlouhodobý majetek. Při stanovení odpisového plánu záleží na druhu majetku, době použitelnosti, na způsobu používání a také na metodách odpisování. Například soubor hmotných movitých věcí, i přesto, že se skládá z více samostatně oceněných věcí, je odepisován jako jeden celek. Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek používán a přináší účetní jednotce ekonomický užitek. Tato doba se váže buď na čas, po který je majetek využíván, či na množství produkce plynoucí z tohoto majetku. Z tohoto hlediska se odpisy člení na časové a výkonové. Účetní jednotka začíná odepisovat pořízený majetek následující měsíc po tom, co majetek zařadí do užívání.

Odpisový plán je považován za důležitý účetní záznam, který má účetní jednotka povinnost uchovávat 5 let po skončení odpisování. Účetní jednotka má většinou odpisy pro jednotlivé druhy majetku stanovené ve vnitropodnikových směrnících (Novotný, Rubáková, & Hrouda, 2022; Ryneš, 2021).

Účetní odpisy se účtují v účtové skupině 55, konkrétně na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, a ve prospěch účtové skupiny 08 či 07, podle druhu majetku. Na účty skupiny 07 či 08 účtuje účetní jednotka oprávků. V rozvaze jsou tyto oprávků uvedeny ve sloupci korekce a tato částka snižuje vstupní cenu majetku, která je ve sloupci brutto, na hodnotu uvedenou ve sloupci netto, kterou je zůstatková cena (Hruška, 2022; Hinke, Bárková, & Hruška, 2016).

3.1.1 Neodpisovaný dlouhodobý majetek

Některý dlouhodobý majetek se neodpisuje. Mezi tento majetek patří:

- a) pozemky,
- b) movité kulturní památky,
- c) umělecká díla (nejsou-li součástí stavby),
- d) sbírky,
- e) nedokončený dlouhodobý majetek (včetně nedokončeného technického zhodnocení),

- f) najatý dlouhodobý majetek,
- g) preferenční limy a emisní povolenky,
- h) finanční majetek, zásoby a pohledávky.

Dále se nemusí odepisovat také majetek, který mají ve vlastnictví například bytová družstva a neslouží jim k podnikání. Pokud je majetek držen ve spoluvlastnictví, každý z vlastníků si odepisuje svůj podíl (Novotný, Rubáková, & Hrouda, 2022; Ryneš, 2021).

3.2 Metody odepisování

Mezi metody odepisování patří metoda časová, výkonová a metoda komponentního odepisování. Mimo tyto níže uvedené metody však bývají využívány ještě jiné techniky odepisování, a to u konkrétních druhů majetku. Například dospělá zvířata se odepisují jako poměr jejich pořizovací ceny, z které je odečtena předpokládaná tržba z brakace, a předpokládané doby jejich chovu. Výjimka v případě stanovení odepisování je pak u goodwillu, který musí být odepsán rovnoměrně do 60 měsíců od nabytí podniku, nebo u oceňovacího rozdílu při nabytí majetku, kdy je opět použit rovnoměrný odpis, ale s dobou do 180 měsíců. (Chalupa et al., 2018)

3.2.1 Metoda časová

Tato metoda je využívána při odepisování dlouhodobého majetku z časového hlediska, tedy z hlediska doby jeho používání. u této metody je důležité správně určit okamžik začátku odepisování. Většinou se začíná odepisovat od následujícího měsíce po tom, co se majetek stal dokončeným.

Při využití časové metody lze použít tři varianty odepisování a to:

- a) rovnoměrné,
- b) zrychlené,
- c) zpomalené.

Tyto varianty by měly být vybírány účetní jednotkou podle vlastností daného majetku, aby bylo jeho opotřebování zobrazeno co nejlépe. Pokud je majetek využíván po celou svou životnost stejným tempem, vyjadřují to nejlépe odpisy rovnoměrné. Jestliže se majetek opotřebává na začátku více, pro jeho odepisování je vhodné využít zrychlené odpisy. Naopak pokud majetek ztrácí svou hodnotu spíše ke konci jeho doby použitelnosti, použijí se odpisy zpomalené.

a) Rovnoměrné odpisy

U rovnoměrných odpisů se každý rok odepisuje stejná částka. Pokud by se majetek začal odepisovat jindy než na začátku účetního období, vypočítá se příslušná část odpisu.

$$\text{Vzorec pro výpočet rovnoměrných odpisů: } O = \frac{VC}{t} \quad (1)$$

kde:

VC = Pořizovací cena;

t = čas, po který bude majetek odepisován

b) Zrychlené odpisy

U této varianty odepisování se postupem let odepisuje stále nižší částka než v letech minulých. V prvním roce je tedy tento odpis nejvyšší, naopak na konci doby použitelnosti je tato částka nejnižší.

$$\text{Vzorec pro výpočet zrychlených odpisů: } O = \frac{2*VC*(t+1-i)}{t*(t+1)} \quad (2)$$

kde:

VC = Pořizovací cena;

t = čas, po který bude majetek odepisován;

i = rok odepisování

c) Zpomalené odpisy

U zpomalených odpisů naopak od zrychlených platí, že postupem času se odepisuje stále vyšší částka.

$$\text{Vzorec pro výpočet zpomalených odpisů: } O = \frac{2*VC*i}{t*(t+1)} \quad (3)$$

3.2.2 Metoda výkonová

Tato metoda zohledňuje výkonnost určeného majetku, pomocí měření výsledků, kterých bylo dosaženo tímto majetkem (například množství produkce či využití v jednotkách jako jsou ujeté kilometry apod.). Tato metoda je vhodná například pro výrobní stroje. V této metodě se využívá odepisování pomocí koeficientu, který vyjadřuje právě množství produkce či počty hodin. u této metody se může odepisování v jednotlivých účetních jednotkách lišit, jelikož je závislá přímo na daném druhu majetku.

Vypočtený koeficient je pak vynásoben například skutečným množstvím produkce. (Valouch, 2012)

Vzorec pro výpočet odpisů z hlediska výkonu:

$$O = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{předpokládaný výkon za dobu odepisování}} * \text{skutečný roční výkon}$$

(Vlčková, 2020).

3.2.3 Metoda komponentního odepisování

Tato metoda může být uplatněna na byty, stavby a hmotné movité věci a jejich soubory. u tohoto majetku musí účetní jednotka určit účetním záznamem komponentu, její průběh používání a ocenění. Komponenta je část dlouhodobého hmotného majetku, která má výrazně jinou dobu používání než celek, ke kterému komponenta patří. Také její ocenění musí být vysoké k poměru celkového ocenění tohoto majetku. Tato komponenta se pak odepisuje zvlášť od celého DHM. Pokud je tato komponenta vyměněna a nahrazena jinou, mění se pak ocenění celého DHM, tedy odečte se ocenění původní komponenty a přičte se ocenění nové. Jestliže by nebyla vyřazovaná komponenta úplně odepsaná, její zůstatková cena se odepíše do nákladů (Líbal, 2018).

3.3 Daňové odpisy

Daňové odpisy mají za úkol snížit základ daně z příjmů. Podle zákona o daních z příjmů je hmotný majetek rozdělen do 6 odpisových skupin. Na rozdíl od účetních odpisů tyto odpisy nejsou povinné. Účetní jednotka může majetek odepisovat rovnoměrně či zrychleně, a již to v průběhu odepisování nemůže změnit. Stejně jako u účetních odpisů, při rovnoměrném odepisování se každý rok odepisuje stejná částka (mimo prvního roku) a při zrychleném odepisování se s postupem času odpis snižuje (opět kromě prvního roku). Zpravidla poplatníci volí zrychlený způsob odepisování, jelikož se jim odkládá povinnost platit daň z příjmů na další roky (Líbal, 2018).

Nehmotný majetek již zákon o daních z příjmů neupravuje, a to ani z hlediska odpisů. Při odepisování nehmotného majetku se tedy využívají účetní postupy (Skálová, 2022).

Dlouhodobý majetek lze začít daňově odepisovat po zařazení do užívání, majetek tedy musí splňovat své technické funkce (Valouch, 2012).

3.3.1 Neodpisovaný dlouhodobý majetek

Pokud chce účetní jednotka uplatňovat daňové odpisy, musí vědět, který majetek odepisovat lze a který nelze. Řídí se tedy podle zákona o daních z příjmů, který definuje hmotný majetek, který je vyloučen z odepisování. Daňové odpisy tedy nelze uplatnit například na tyto druhy majetku:

- a) majetek, který byl bezúplatně převeden dle smlouvy o finančním leasingu (náklady na jeho pořízení nesmí být vyšší než 80 000 Kč),
- b) umělecká díla, movité kulturní památky,
- c) povinně bezúplatně převzatý majetek,
- d) hmotný majetek, který již odepisuje jiná osoba (např. u pronajatého majetku) (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

3.4 Metody odepisování

Způsob daňového odepisování upravuje zákon o daních z příjmů. Pokud chce účetní jednotka začít majetek odepisovat, musí zařadit hmotný majetek do odpisových skupin. Odpisováním majetku se jeho cena rovnoměrně rozprostře do nákladů, které jsou nutné k dosažení a udržení zdanitelného příjmu. Zákon o daních z příjmů v současnosti definuje 6 odpisových skupin. Pokud vlastník majetku jednou majetek zařadí do dané odpisové skupiny, již toto rozhodnutí po dobu životnosti nelze změnit. Poté se rozhodne, zda bude využívat odpisy rovnoměrné či zrychlené. Odpisovat lze tento majetek pouze do výše jeho pořizovací ceny stejně jako u odpisů účetních. Zákon o daních z příjmů uvádí tabulku s odpisovými skupinami a příslušnou dobou odepisování (Skálová & Suková, 2022).

Tabulka 1: Odpisové skupiny

Odpisová skupina	Příklady DHM v dané odpisové skupině	Doba odepisování
1	Počítače, nástroje a nářadí	3 roky
2	Automobily, autobusy, pracovní stroje	5 let
3	Tramvaje, parní kotle, vozy metra	10 let
4	Plynovody, věže, stožáry	20 let
5	Byty, nebytové prostory, budovy pro průmysl a zemědělství	30 let
6	Administrativní budovy, obchodní domy	50 let

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vlastní zpracování

3.4.1 Rovnoměrné odepisování majetku

Při odepisování rovnoměrnými odpisy je vždy stanovena maximální odpisová sazba, kterou může účetní jednotka uplatnit. Jelikož je tato sazba maximální, může uplatnit i sazbu nižší. Odpisové sazby jsou rozdílné pro první rok odepisování, další roky, a také v případě zvýšené vstupní ceny. Zvýšená vstupní cena je způsobena navýšením o provedené technické zhodnocení. Zákon o daních z příjmů uvádí tyto maximální odpisové sazby, podle kterých pak lze vypočítat odpisy majetku.

Tabulka 2: Odpisové sazby v jednotlivých odpisových skupinách u rovnoměrného odepisování

Odpisová skupina	První rok odepisování	Další roky odepisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20 %	40 %	33,3 %
2	11 %	22,25 %	20 %
3	5,5 %	10,5 %	10 %
4	2,15 %	5,15 %	5,0 %
5	1,4 %	3,4 %	3,4 %
6	1,02 %	2,02 %	2 %

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vlastní zpracování

Je možné také v prvním roce odepisování zvýšit odpis majetku o 10–20 %. Takto zvýšený odpis lze využít pouze u majetku v odpisových skupinách 1 až 3, kromě osobních aut či motocyklů (pokud se nejedná o autoškolu či taxislužbu). Záleží na jednotlivých druzích účetních jednotek, zejména na druhu jejich činnosti. Tabulka 3 ukazuje roční odpisové sazby zvýšené o 10 % v prvním roce. Tyto sazby mohou využít účetní jednotky, které jako první odepisují daný majetek z odpisových skupiny 1–3 kromě majetku, na který také mohou být používány zvýšené sazby o 15 a 20 %, a u letadel či automobilu, pokud nejsou používána na základě koncese.

Tabulka 3: Zvýšená odpisová sazba o 10 % v jednotlivých odpisových skupinách u rovnoměrného odepisování

Odpisová skupina	První rok odepisování	Další roky odepisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30 %	35 %	33,3 %
2	21 %	19,75 %	20 %
3	15,4 %	9,4 %	10 %

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vlastní zpracování

V tabulce 4 jsou definovány zvýšené odpisové sazby v prvním roce o 15 %. Tyto sazby mohou využívat účetní jednotky, které vlastní a jsou prvními odpisovateli zařízení pro čištění a úpravu vod.

Tabulka 4: Zvýšená odpisová sazba o 15 % v jednotlivých odpisových skupinách u rovnoměrného odepisování

Odpisová skupina	První rok odepisování	Další roky odepisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35 %	32,5 %	33,3 %
2	26 %	18,5 %	20 %
3	19 %	9 %	10 %

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vlastní zpracování

V následující tabulce 5 jsou uvedeny zvýšené sazby o 20 % v prvním roce odepisování. Tyto sazby může využívat ta účetní jednotka, která se zabývá převážně zemědělskou a lesní výrobou, a vlastní předtím nepoužitý stroj používaný k této činnosti. Musí však splňovat podmínku, aby nejméně 50 % jejích příjmů pocházelo z této činnosti.

Tabulka 5: Zvýšená odpisová sazba o 20 % v jednotlivých odpisových skupinách u rovnoměrného odpisování

Odpisová skupina	První rok odepisování	Další roky odepisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40 %	30 %	33,3 %
2	31 %	17,25 %	20 %
3	24,4 %	8,4 %	10 %

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vlastní zpracování

Samotný výpočet rovnoměrných daňových odpisů je pak vyjádřen takto:

$$\text{Rovnoměrné odpisy} = \frac{VC \cdot ROS}{100} \quad (4)$$

kde:

VC = vstupní cena majetku;

ROS = roční odpisová sazba.

$$\text{Výpočet pro rovnoměrné odpisy ze zvýšené vstupní ceny: } \frac{ZVC \cdot ROSPZVC}{100} \quad (5)$$

kde:

ZVC = zvýšená vstupní cena;

ROSPZVC = odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu.

Vypočtené odpisy se pak zaokrouhlují nahoru na celé koruny (Valouch, 2012; Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

3.4.2 Zrychlené odepisování majetku

Pokud se účetní jednotka rozhodne uplatňovat zrychlené daňové odpisy, zákon o daních z příjmů definuje koeficienty, na základě kterých se pak majetek odepisuje. u zrychlených odpisů se v prvních letech odepisuje větší částka než u rovnoměrných odpisů. Zákon o daních z příjmů tyto koeficienty uvádí takto:

Tabulka 6: Koefficienty pro zrychlené odpisování v jednotlivých odpisových skupinách

Odpisová skupina	První rok odepisování	Další roky 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, vlastní zpracování

Samotný výpočet odpisu se pak provádí takto:

$$\text{Odpis v prvním roce} = \frac{VC}{K1} \quad (6)$$

kde:

VC = vstupní cena;

K1 = koeficient pro první rok odpisování.

Stejně jako u rovnoměrných odpisů mají určité účetní jednotky právo na zvýšení vypočteného odpisu v prvním roce o 10, 15 či 20 %.

$$\text{V dalších letech se odpisy počítají následovně: } \frac{2*ZC}{K2-n} \quad (7)$$

kde

ZC = zůstatková cena;

K2 = koeficient pro další roky zrychleného odpisování;

n = počet let, kdy byl majetek již odpisován.

v případě technického zhodnocení se zvyšuje zůstatková cena majetku. V prvním roce, kdy byla zvýšena se odpis vypočítá jako podíl dvojnásobku této ceny a koeficientu pro zrychlené odepisování zvýšené zůstatkové ceny. V dalších letech je postup stejný jako u nezvýšené ZC, pouze se používá koeficient pro zvýšené ZC (Valouch, 2012; Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

3.4.3 Mimořádné odpisy majetku

Tyto odpisy lze použít na hmotný majetek, který byl pořízen od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2023 s podmínkou, že je majitel jeho prvním odpisovatelem. Majetek v odpisové skupině 1 může vlastník odepsat rovnoměrně za 12 měsíců do plné výše pořizovací ceny. Majetek v odpisové skupině 2 může být rovnoměrně odepsán za 24 měsíců, přičemž 60 % vstupní ceny je odepsáno v první polovině období a 40 % ve zbývajících měsících. u těchto odpisů nelze uplatnit zvýšenou vstupní cenu o technické zhodnocení, to je odpisováno zvlášť jako hmotný majetek. Tyto odpisy také nelze uplatit na některý majetek, definovaný zákonem o daních z příjmů, jako například na otvírky lomů, hlinišť, technické rekultivace a podobně. Tyto odpisy byly uvedeny v platnost kvůli pandemii koronaviru, aby pomohly firmám, jelikož si mohly rychleji uplatnit vstupní ceny majetku do daňově účinných nákladů (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; Skálová & Suková, 2022).

3.5 Srovnání účetních a daňových odpisů

Účetní odpisy jsou upraveny v zákoně o účetnictví, konkrétně § 28, dále ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. a v ČÚS č. 013. Oproti tomu daňové odpisy upravuje zákon o daních z příjmů, § 26–33. Účetní jednotka má povinnost majetek účetně odepisovat, kdežto daňové odpisy jsou dobrovolné. Účetní odpisy zobrazují věrně a poctivě účetnictví firmy, kdežto daňové odpisy ovlivňují základ daně z příjmů. Ačkoli jsou účetní odpisy povinné, jejich technika a zařazení je na vůli účetních jednotek, u daňových odpisů jsou odpisové sazby určeny zákonem (Dušek, 2017).

Do vedení účetnictví účetní jednotky, a tedy ovlivnění výsledku hospodaření vstupují pouze odpisy účetní. Daňové odpisy ovlivňují základ daně z příjmů. O daňových odpisech účetní jednotka neúčtuje. Při účtování účetních odpisů tedy není nutné brát ohled na odpisy daňové. Je ovšem možné, aby účetní jednotka účtovala odpisy na analytické účty, a oddělila tím od sebe daňové a účetní odpisy, tedy jejich rozdíl, na daňově uznatelné a neuznatelné (Brychta et al., 2022).

Účetní odpisy jsou často stanoveny podle jejich skutečného opotřebení, a tedy vznikají rozdíly mezi odpisy účetními a daňovými. Daňové odpisy se přímo promítají do daňové evidence, kdežto v účetnictví je nutné nejprve sečíst účetní a daňové odpisy zvlášť. Tyto operace se provádějí při sestavování daňového přiznání. Pokud suma daňových odpisů převyšuje sumu účetních odpisů, musí se zvýšit daňové výdaje

a tím pádem se snižuje základ daně z příjmů, jedná se tedy o položku snižující základ daně. Jestliže jsou účetní odpisy vyšší než daňové, pak se základ daně o tento rozdíl navyšuje, v tomto případě se jedná o položky zvyšující základ daně (Prudký & Lošťák, 2019).

Pro správné přiřazení nákladu na daň z příjmů k příslušnému účetnímu období se používá odložená daň. Jelikož vznikají rozdíly mezi účetním výsledkem hospodaření a daňovým základem, splatná daň se vztahuje tedy k daňovému základu, a ne k účetnímu výsledku hospodaření. Aby byla splněna zásada časové a věcné souvislosti nákladů i výnosů s daným účetním obdobím, účetní jednotka může použít odloženou daň jako nástroj k odstranění nesouladu (Skálová, 2022).

Právě rozdíly mezi daňovou a účetní ZC majetku jsou nejčastější příčinou pro vznik odložené daně. Dále odložená daňová pohledávka či závazek může vznikat kvůli nezaplaceným smluvním pokutám, nevyužitě ztrátě z minulých let či opravným položkám. Opravné položky vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku, ovšem nejsou daňově uznatelnými náklady a vznikají tedy rozdíly mezi účetní a daňovou hodnotou. Odložený daňový závazek vzniká, pokud jsou uplatněné daňové náklady vyšší než účetní, a tedy představuje odložení placení daně z příjmů na pozdější dobu. u odpisů to znamená, že jsou daňové odpisy v daném roce vyšší než odpisy účetní. Naopak odložená daňová pohledávka může daň z příjmů v budoucích letech snížit, a vzniká, pokud jsou účetní odpisy vyšší než daňové. O odloženém daňovém závazku se účtuje v každém případě, ovšem o pohledávce pouze v případě, že předpokládaný daňový základ bude dostatečně vysoký na to, aby ÚJ mohla odloženou daňovou pohledávku uplatnit. Odloženou daň pak ÚJ účtují pomocí účtů 481 - Odložený daňový závazek nebo pohledávka a 592 – Daň z příjmů – odložená (Kadlec, 2015).

4 Metodika

Cílem práce je analyzovat dlouhodobý majetek jako stálé aktivum z účetního i daňového hlediska, zhodnotit jeho pořízení, oceňování, vyřazování i účtování, a následně aplikovat teoretické poznatky na vybranou účetní jednotku.

Tato práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část.

Pro zpracování části teoretické byla využita metoda literární rešerše, kdy byla nalezena literatura, která hovoří o této oblasti účetnictví. Byly využity informace spíše z českých knih, jelikož tato práce se zabývá problematikou účetnictví v České republice, a také bylo čerpáno z platných legislativních předpisů.

Praktická část využívá informace obsažené v části teoretické a dále je aplikuje na vybraný konkrétní podnik. Pro získání potřebných informací o podniku bylo nutné využít metodu sběru dat a konzultovat to s příslušnými zaměstnanci podniku. Dále je provedena analýza již nasbíraných dat. Podnik pro tuto analýzu je společnost s ručením omezením s předmětem činnosti provozování cestovní kanceláře.

Na základě dat získaných z podniku bude tato práce zkoumat, jakými metodami byl v podniku majetek pořizován, jakými metodami účetní jednotka majetek odpisuje. Také budou analyzovány účetní a daňové odpisy a jejich dopady na daň z příjmů a následně vypočteny jiné možné varianty odpisů. Pokud není uvedeno jinak, částky odpisů a cen v tabulkách jsou uvedeny v Kč.

Ve výpočtech účetních odpisů v této části práce jsou použity tyto vzorce, podle toho, jaké metody odpisování daná ÚJ využívá:

$$\text{Vzorec pro výpočet rovnoměrných odpisů: } O = \frac{VC}{t} \quad (8)$$

kde:

VC = Pořizovací cena;

t = čas, po který bude majetek odepisován

$$\text{Vzorec pro výpočet zrychlených odpisů: } O = \frac{2*VC*(t+1-i)}{t*(t+1)} \quad (9)$$

kde:

VC = Pořizovací cena;

t = čas, po který bude majetek odepisován;

i = rok odepisování

$$\text{Vzorec pro výpočet zpomalených odpisů: } O = \frac{2*VC*i}{t*(t+1)} \quad (10)$$

kde:

VC = Pořizovací cena;

t = čas, po který bude majetek odepisován;

i = rok odepisování

Dále také je možné použít metody výkonového odepisování, kde výpočet přímo závisí na konkrétním druhu majetku, na který je tato metoda aplikována.

Při počítání odpisů daňových jsou využívány sazby z tabulek uvedených v kapitole 3.4 Metody odepisování. V první řadě je majetek zařazen do odpisové skupiny, aby byla určena doba jeho odepisování. Dále při analýze daňových odpisů budou použity následující vzorce:

$$\text{Rovnoměrné odpisy} = \frac{VC*ROS}{100} \quad (11)$$

kde:

VC = vstupní cena majetku;

ROS = roční odpisová sazba.

U některých druhů majetku lze využít také zvýšení odpisu v prvním roce odepisování, kdy jsou pro výpočet využity sazby z tabulky 3 za pomoci již uvedeného vzorce 11.

Pro zrychlené daňové odepisování se používají koeficienty z tabulky 6, v podkapitole 3.4.2 Zrychlené odepisování majetku. Výpočet pak vypadá takto:

$$\text{Odpis v prvním roce} = \frac{VC}{K1} \quad (12)$$

kde:

VC = vstupní cena;

$K1$ = koeficient pro první rok odepisování.

$$\text{Odpis pro další roky} = \frac{2*ZC}{K2-n} \quad (13)$$

kde:

ZC = zůstatková cena;

K2 = koeficient pro další roky zrychleného odpisování;

n = počet let, kdy byl majetek již odpisován.

Celková opotřebovanost majetku, tedy stupeň odepsanosti majetku, se počítá

podle vzorce:
$$\text{Stupeň odepsanosti majetku} = 1 - \frac{DM \text{ v zůstatkových cenách}}{DM \text{ v pořizovacích cenách}}. \quad (14)$$

Veškeré používané účty jsou uvedeny v příloze práce v účtové osnově.

5 Charakteristika společnosti

Společnost, která mi poskytla podklady ke zpracování mé bakalářské práce, si přeje být anonymizována.

Tato firma má právní formu společnosti s ručením omezeným. Jejím statutárním orgánem je jediný jednatel, který zastupuje společnost samostatně. Firma byla založena roku 2003.

Předmětem podnikání této společnosti je provozování cestovní kanceláře. Nabízí individuální i kolektivní zájezdy, kolektivní exkurze či výlety. Firma též provozuje mapové a informační turistické centrum.

Firma v současné době funguje ve dvou pobočkách. V průběhu účetního období ve firmě bylo zaměstnáno v průměru 6 zaměstnanců. Základní kapitál firmy je tvořen jedním podílem ve výši 200 000 Kč.

Tato účetní jednotka používá k oceňování majetku a závazků standardní účetní metody bez odchylek. Při přepočítávání cizí měny na měnu českou využívá metodu denního kurzu. Pro pořízený dlouhodobý majetek společnost využívá jejich stanovené odpisové plány. Celková situace této účetní jednotky byla za dané účetní období, tedy za kalendářní rok 2021, ovlivněna pandemií Covid.

6 Evidence dlouhodobého majetku ve společnosti

Účetní jednotka sestavuje rozvahu v plném rozsahu. Podle rozvahy za rok 2021, sestavené dne 30.3.2022, společnost vlastní celková aktiva upravená o korekci ve výši 3 671 000 Kč. Korekce vyjadřuje snížení hodnoty tohoto majetku. u celkových aktiv tato korekce činila 1 300 000 Kč, proto tedy původní pořizovací hodnota tohoto majetku činila 4 971 000 Kč. Při porovnání výkazů z let 2019, 2020 a 2021 jsou zřejmé změny ve stálých aktivech. Oproti roku 2019 se v roce 2020 zvýšila netto položka stálých aktiv o 557 000 Kč. Tato změna byla způsobena nákupem DHM, konkrétně motocyklu a automobilu Octavia a také opravkami stávajícího dlouhodobého majetku. Od této doby již nedošlo k dalšímu nákupu DM, a proto se tato položka do roku 2021 pouze snižovala o oprávkky k DM.

Celková aktiva se v rozvaze člení na stálá aktiva a oběžná aktiva. Tato bakalářská práce se zaměřuje na aktiva stálá, která jsou tvořena dlouhodobým nehmotným majetkem, dlouhodobým hmotným majetkem a dlouhodobým finančním majetkem. V tomto konkrétním případě se v rozvaze vyskytuje pouze dlouhodobý hmotný majetek, položky DFM a DNM nejsou v tomto účetním období vyplněny. V hodnotě netto DHM tedy tvoří celý podíl stálých aktiv a stálá aktiva pak nesou pouze 13 % podíl na hodnotě celkových aktiv.

Co se týče odpisů ve výkazech, odpisy jsou evidovány ve výkazu zisku a ztráty pod položkou E.1.1. Úpravy hodnot dl. nehmotného a hmotného maj. – trvalé, viz obrázek 1. Tato položka tedy navyšuje náklady, a tedy ovlivňuje výsledek hospodaření, který je následně uveden i v rozvaze.

Obrázek 1: Odpisy ve VZZ

E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	014	232
E.1.	Úpravy hodnot dl. nehmotného a hmotného maj.	015	232
E.1.1.	Úpravy hodnot dl. nehmotného a hmotného maj. - trvalé	016	232

Zdroj: Účetní výkazy podniku

Stálá aktiva v tomto období činí v hodnotě brutto 1 762 000 Kč, s úpravou o korekci, která je ve výši 1 300 000 Kč, je pak hodnota netto 462 000 Kč. Jak již bylo řečeno v předchozím odstavci, stálá aktiva jsou tvořena v tomto případě pouze z dlouhodobého hmotného majetku, a to konkrétně z pozemků a staveb, podrobněji pouze ze staveb, a dále z hmotných movitých věcí a souborů. Hodnoty položky

dlouhodobého hmotného majetku jsou tedy shodné s hodnotami stálých aktiv. Oproti minulému účetnímu období (tedy roku 2020) se tato položka dlouhodobého hmotného majetku snížila o 232 000 Kč a tato částka odpovídá odpisům za rok 2021, jak je vidět v tabulce 21 a na obrázku 1.

Položka stavby v tomto období činila 295 000 Kč brutto, položka netto pak 157 000 Kč. Hodnota majetku byla tedy snížena o korekci ve výši 138 000 Kč. Vstupní cena položky hmotné movité věci a jejich soubory v hodnotě brutto byla 1 467 000 Kč, v hodnotě netto pak 305 000 Kč. Hmotné movité věci a soubory tvoří 66 % z celkové hodnoty DHM. Proti minulému účetnímu období se hodnoty obou těchto položek snížily, a to konkrétně stavby o 9 000 Kč a hmotné movité věci a jejich soubory o 223 000 Kč. Nutno připomenout, že údaje z rozvahy jsou uvedeny v celých tisících Kč. Všechny tyto změny v položkách DM byly způsobeny pouze odpisováním. Na obrázku 2 jsou tyto údaje zapsané v rozvaze podniku.

Obrázek 2: DHM v rozvaze

B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	014	1762	1300	462
B.II.1.	Pozemky a stavby	015	295	138	157
B.II.1.1.	Pozemky	016			
B.II.1.2.	Stavby	017	295	138	157
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	018	1467	1162	305

Zdroj: Účetní výkazy podniku

Odpisy DM také ovlivňují cash flow, tedy objevují se v přehledu o peněžních tocích. Zde působí z hlediska úprav o nepeněžní operace, kdy se odpisy přičítají, jelikož sice v účetnictví tvoří náklad, ovšem nejsou výdajem, jelikož ÚJ nic neplatí.

Co se týče výsledku hospodaření, v teoretické části bylo zmíněno, že odpisy mohou také být součástí určité kategorie zisku EBITDA. Z výkazu zisku a ztráty této ÚJ bylo zjištěno, že v roce 2021 účetní jednotka dosáhla provozního výsledku hospodaření v hodnotě 349 000 Kč. Výsledek hospodaření před zdaněním pak činil 236 000 Kč. EBITDA se v této ÚJ vypočítá jako výsledek hospodaření před zdaněním + nákladové úroky + odpisy. Hodnota tohoto ukazatele tedy dosáhla částky 474 000 Kč. Z tohoto výrazného rozdílu lze usoudit, že odpisy u této ÚJ zvyšují zisk v rámci tohoto indikátoru, jelikož společnost investuje do DM a má poměrně málo zaměstnanců, tato hodnota je vysoká a lépe reprezentuje ÚJ z hlediska ziskovosti, jelikož i při velkém objemu DM

nebude tento ukazatel zkreslený vysokými odpisy jako EBIT při srovnání s jinými firmami.

Stálá aktiva také ovlivňují některé další ukazatele finanční analýzy, jako například rentabilitu aktiv, rychlost obratu aktiv nebo například celkovou zadluženost firmy. Rentabilita aktiv se zde vypočítá jako provozní výsledek hospodaření/aktiva, zde tato hodnota vychází na 9,5 %, tedy tato část ze zisku byla vygenerována z aktiv. Dále rychlost obratu aktiv vyjadřuje efektivnost využití aktiv ve společnosti, zde tato hodnota vychází 1,13, což se pohybuje v rámci optima. Tento ukazatel se dá též aplikovat na stálá aktiva, v tomto případě činí 8,98, což značí efektivní využívání stálých aktiv. Celková zadluženost firmy pak vyjadřuje, jaká část majetku je financována z cizích zdrojů, zde tento ukazatel vykazuje relativně vysokou hodnotu 76 %.

6.1 Pořizování a účtování o majetku

Tato účetní jednotka pořizuje svůj dlouhodobý majetek většinou koupí. Tudiž tomu odpovídá i jeho účtování. Tedy při pořízení dlouhodobého majetku ho účetní jednotka zaúčtuje nejprve na vrub účtu 042 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a ve prospěch účtu 321 - Dodavatelé. Dále dochází k zařazení dlouhodobého majetku do provozu, což je účtováno jako 022 – Hmotné movité věci a jejich soubory na má dáti a 042 na dal u hmotných movitých věcí a jejich souborů, v případě stavby pak účtování o zařazení do užívání vypadá následovně: účet 021 – Stavby na má dáti a účet 042 na dal.

V ojedinělých případech byl některý majetek pořízen formou finančního leasingu a následně odkoupen. Finanční leasing se eviduje v podrozvahové evidenci. Platby za finanční leasing musí být účtovány ve formě časového rozlišení, tedy pomocí účtu 381 – Náklady příštích období. Tyto položky se účtují na vrub účtové skupiny 51. Do nákladů může ÚJ uplatnit pouze poměrnou část platby připadající na dané období. Po odkoupení majetku se tento majetek účtuje jako drobný hmotný majetek (pomocí nákladového účtu) nebo jako v tomto případě na účet skupiny 02 jako DHM.

Majetek je oceňován v pořizovacích cenách, a nakupován od dodavatelů bezhotovostní formou, proto se účtuje na účtu 321 - Dodavatelé, jak již bylo řečeno výše.

Při vyřazení dlouhodobého majetku ÚJ účtuje pomocí účtové skupiny 02, v tomto případě účtů 021 – Stavby a 022 – Hmotné movité věci a jejich soubory, a pomocí skupiny 08, tedy 081 – Oprávky ke stavbám a 082 - Oprávky k samost. movitým věcem

a souborům movitých věcí. Konkrétně pak vyřazení DHM v účetnictví je evidováno jako 082/022 u hmotných movitých věcí a jejich souborů, u staveb pak 081/021. Při nulové zůstatkové ceně se takto účtuje jeho pořizovací cena. Pokud by ZC nebyla nulová, a majetek se například likvidoval kvůli poškození, zůstatkovou cenu ÚJ zaúčtuje jako odpis, tedy na účty 551/08x a majetek pak vyřadí stejným způsobem jako v předchozím případě. Pokud by se DM likvidoval v důsledku manka či škody, ZC se na má dáti zaúčtuje na nejprve na účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti a na dal na příslušný účet skupiny 08, následně se opět zaúčtuje totožně vyřazení majetku pomocí účtů skupiny 08/02.

ÚJ provádí inventarizaci jednou ročně, ke konci účetního období, kdy se porovnává reálný stav majetku se stavem zapsaným v účetnictví. Tedy u DM musí souhlasit pořizovací ceny na účtech skupiny 02 s částkami na inventárních kartách a zůstatek na pořizovacích účtech musí být nulový. Také na účtech skupiny 08 je nutné, aby částky zde souhlasily s opravkami na inventárních kartách. Pokud by při inventarizaci došlo k nesouladu stavu majetku, ÚJ musí vyúčtovat inventarizační rozdíly, které mohou být ve formě manka či přebytku. Manka se zde účtují na má dáti na účet 549 souvztažně s účty 081 či 082. Naopak pokud by při inventarizaci byl zjištěn přebytek, zaúčtuje ho ÚJ na vrub účtů skupiny 02 a ve prospěch účtů opravek k DHM.

Účetní jednotka eviduje dlouhodobý majetek v inventární knize majetku. Hranici pro zařazení majetku do dlouhodobého má tato společnost stanovenou stejně jako je uvedena v zákoně o daních z příjmů, tedy do roku 2021 byla 40 000 Kč a od roku 2021 je tato hranice 80 000 Kč. Údaje o odpisech ÚJ eviduje v odpisovém plánu.

6.2 Přehled dlouhodobého majetku ve společnosti

Tato účetní jednotka má ve svém vlastnictví, co se týče dlouhodobého majetku, pouze majetek hmotný. Údaje o dlouhodobém majetku byly poskytnuty ke dni 31.12.2021. Účetní jednotka vlastní tyto druhy dlouhodobého majetku:

- stavby,
- hmotné movité věci a jejich soubory.

V následující tabulce 7 je uveden majetek roztríděný podle účtů zařazení.

Tabulka 7: Přehled majetku podle účtů

Účet	Název	Pořizovací cena	Datum zaúčtování
021	Rekonstrukce provozovny	294 993,65 Kč	20.08.2008
022	Dodávkový automobil	100 000 Kč	31.12.2004
022	Osobní automobil Smart	150 000 Kč	09.09.2008
022	Světelné logo	70 000 Kč	28.07.2008
022	Pult prodejní	100 130 Kč	22.07.2008
022	Prodejní pult	62 600 Kč	30.10.2012
022	Objektiv Canon	40 687,58 Kč	09.08.2013
022	Osobní automobil Fiat	1000 Kč	31.12.2014
022	Osobní automobil Fiat	1000 Kč	20.04.2018
022	Osobní automobil Ford	756 998,34 Kč	30.01.2019
022	Osobní automobil Octavia	70 250 Kč	23.01.2020
022	Motocykl	114 797,51 Kč	01.04.2020

Zdroj: interní dokumenty podniku, vlastní zpracování

Z tabulky 7 lze vyčíst, že celková hodnota dlouhodobého majetku je 1 762 457,08 Kč, jak je uvedeno v rozvaze.

6.3 Odepisování majetku

Účetní jednotka uplatňuje kromě povinných účetních odpisů i odpisy daňové. V následující tabulce 8 je tento dlouhodobý majetek rozdělen podle odpisových skupin a způsobu odepisování. Společnost účtuje odpisy pomocí účtu 551 na má dáti, na dal je

pak příslušný účet skupiny 08 (081 pro stavby a 082 pro hmotné movité věci a jejich soubory).

Tabulka 8: Způsoby odepisování

Název	Odpisová skupina	Způsob odepisování
Rekonstrukce provozovny	6	Zrychleně
Dodávkový automobil	2	Zrychleně
Osobní automobil Smart	2	Zrychleně
Světelné logo	2	Rovnoměrně
Pult prodejní	2	Rovnoměrně
Prodejní pult	2	Rovnoměrně
Objektiv Canon	2	Rovnoměrně
Osobní automobil Fiat	2	Zrychleně
Osobní automobil Fiat	2	Zrychleně
Osobní automobil Ford	2	Zrychleně
Osobní automobil Octavia	2	Rovnoměrně
Motocykl	2	Rovnoměrně

Zdroj: Interní dokumenty podniku, vlastní zpracování

Odpisová skupina 2 vyjadřuje dobu životnosti 5 let, kdežto majetek ve skupině 6, ve které je pouze položka stavby, konkrétně rekonstrukce prodejny, se odepisuje po dobu 50 let. Vzhledem k datům pořízení je již větší část dlouhodobého majetku plně odepsána, tudíž jeho zůstatková cena je nulová.

V následující tabulce 9 jsou uvedeny zůstatkové ceny dlouhodobého majetku za rok 2021.

Tabulka 9: Zůstatkové ceny

Název	Pořizovací cena	Oprávky	Zůstatková cena
Rekonstrukce provozovny	294 993,65 Kč	137 538 Kč	157 169,65 Kč
Dodávkový automobil	100 000 Kč	100 000 Kč	0
Osobní automobil Smart	150 000 Kč	150 000 Kč	0
Světelné logo	70 000 Kč	70 000 Kč	0
Pult prodejní	100 130 Kč	100 130 Kč	0
Prodejní pult	62 600 Kč	62 600 Kč	0
Objektiv Canon	40 687,58 Kč	40 687,58 Kč	0
Osobní automobil Fiat	1000 Kč	1000 Kč	0
Osobní automobil Fiat	1000 Kč	1000 Kč	0
Osobní automobil Ford	756 998,34 Kč	575 320 Kč	181 678,34 Kč
Osobní automobil Octavia	70 250 Kč	23 359 Kč	46 891
Motocykl	114 797,51 Kč	38 171 Kč	76 626,51 Kč

Zdroj: Interní dokumenty podniku, vlastní zpracování

Z této tabulky je zřejmé, že celková hodnota zůstatkových cen dlouhodobého majetku činí 462 445,50 Kč. Celkové oprávky jsou tedy v hodnotě 1 300 011,58 Kč.

Jelikož způsob tvorby účetních odpisů závisí pouze na vůli konkrétní účetní jednotky, v tomto podniku jsou účetní odpisy tvořeny stejnou metodou jako odpisy daňové, tudíž zůstatkové ceny majetku po odepisování jsou totožné. Tento způsob není příliš vhodný, jelikož účetní odpisy mají reprezentovat reálné opotřebení a stárnutí majetku, a tedy i věrný a poctivý obraz účetnictví, což v tomto případě splněno není. Stejně i částky odpisů se tedy nijak neliší. Jelikož jsou daňové a účetní odpisy totožné, v této společnosti daňové odpisy tedy ovlivňují základ daně z příjmů ve stejné výši jako odpisy účetní. Pokud by vznikaly rozdíly mezi odpisy a ovlivňovaly tak základ daně, projeví se to v daňovém přiznání.

6.4 Analýza odpisů konkrétního majetku

6.4.1 Objektiv Canon

V této podkapitole budou uvedeny informace o odpisech již plně odepsaného dlouhodobého majetku s názvem Objektiv Canon, který je zařazen do odpisové skupiny 2 s rovnoměrným odepisováním. Tento dlouhodobý majetek byl zařazen do užívání 09.08.2013. Podle zákona o účetnictví by v tomto případě měly být účetní odpisy tvořeny po dobu 4 měsíců podle data zařazení do užívání, podle ZDP se majetek odpisuje po celý rok. Jelikož ale ÚJ tvoří odpisy totožně, není zde vidět žádný časový rozdíl, viz. tabulka 10.

V tabulce 10 jsou tedy uvedeny daňové a účetní odpisy za jednotlivé roky užívání tohoto majetku podle podrobného výpisu majetku této účetní jednotky.

Tabulka 10: Odpisy objektiv Canon

Datum	Účetní odpisy v Kč	Daňové odpisy v Kč	Sazba
31.12.2013	4476,00	4476,00	11,00 %
31.12.2014	9053,00	9053,00	22,25 %
31.12.2015	9053,00	9053,00	22,25 %
31.12.2016	9053,00	9053,00	22,25 %
31.12.2017	9052,58	9052,58	22,25 %

Zdroj: interní dokumenty podniku, vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že oprávky činí 40 687,58 Kč, což odpovídá pořizovací ceně majetku. To znamená, že je majetek již plně odepsán a jeho zůstatková cena je nulová.

V následující pasáži budou účetní odpisy vypočteny jinou metodou, a to metodou časovou s rovnoměrnými odpisy.

Výpočet těchto odpisů probíhal podle vzorce 8 z metodiky: $O = \frac{VC}{t}$

Napřed byla zjištěna výše měsíčního účetního odpisu, pokud by firma chtěla odepisovat tento majetek na období 5 let, tedy 60 měsíců. Výše tohoto odpisu byla vypočtena takto: $40\,687,58 : 60 = 678,13$. Jelikož odpisy musí být zaokrouhleny na celé koruny nahoru, konečná částka měsíčního odpisu činí 679 Kč. Protože majetek vstoupil do užívání až v srpnu roku 2013, v tomto roce se tedy bude odepisovat jen 4 měsíce. Součet odpisů, tedy oprávky, pro rok 2013 tedy bude spočítán jako: $679 * 4 \text{ měsíce} = 2716 \text{ Kč}$. Účetní odpisy jsou účtovány měsíčně, ale pro srozumitelnější porovnání s odpisy daňovými je suma sečtena za celé roky odpisování.

Daňové odpisy byly spočítány podle vzorce 11:

$$\text{Rovnoměrné odpisy} = \frac{VC * ROS}{100}$$

Tedy konkrétně takto:

Pro rok 2013 se vstupní cena vynásobila sazbou z tabulky 2, která odpovídá odpisové skupině 2, a následně se částka vydělila 100. Výpočet vypadal takto: $(40\,687,58 * 11) / 100 = 4476 \text{ Kč}$. Pro další roky byl výpočet stejný, akorát byla vyměněna sazba za 22,25 %.

V tabulce 11 budou porovnány účetní a daňové odpisy tohoto majetku podle vlastního výpočtu.

Tabulka 11: Vlastní výpočet rovnoměrných odpisů objektivu

Rok	Účetní odpisy v Kč	Daňové odpisy – rovnoměrné v Kč	Rozdíl v Kč
2013	2716	4476	1760
2014	8148	9053	905
2015	8148	9053	905
2016	8148	9053	905
2017	8148	9053	905
2018	5280	0	5280

Zdroj: vlastní zpracování

V posledním roce odepisování byl majetek účetně odepisován po dobu zbývajících 8 měsíců.

Jak je v tabulce 11 vidět, daňové odpisy by byly například v prvním roce odepisování, tedy v roce 2013, vyšší o 1760 Kč než odpisy účetní, a tedy ovlivnily by základ daně. To znamená, že by si účetní jednotka mohla snížit základ daně z příjmů o tento rozdíl. V následujících letech je tam také rozdíl, o který by si účetní jednotka mohla snížit základ daně, ale o 855 Kč nižší než v roce prvním. Jelikož se účetně majetek odepisuje déle než daňově (kvůli necelému prvnímu roku) v posledním roce bude základ daně navýšen o celý účetní odpis.

Co se týče odložené daně, v tomto případě by na konci roku 2013 daňová ZC činila 36 211,58 Kč a účetní ZC 37 971,58 Kč. Účetní zůstatková cena je tedy o 1 760 Kč (tedy rozdíl mezi odpisy). V tomto případě by účetní jednotce vznikl odložený daňový závazek ve výši 19 % (sazba daně z příjmů PO) z 1 760 Kč u tohoto druhu majetku, což činí 334,40 Kč.

V tabulce 12 bude porovnána tato předchozí situace se situací, kdy by společnost využila daňových zrychlených odpisů.

Tabulka 12: Zrychlené odpisy objektivu

Rok	Účetní odpisy v Kč	Daňové odpisy – zrychlené v Kč	Rozdíl v Kč
2013	2716	8138	5422
2014	8148	13 020	4872
2015	8148	9 765	1617
2016	8148	6 510	-1638
2017	8148	3254,58	-4 893,42
2018	5280	0	5280

Zdroj: vlastní zpracování

Pro výpočet zrychlených daňových odpisů se využily koeficienty z tabulky 6 a to konkrétně pro odpisovou skupinu 2. Tedy koeficient pro první rok odpisů je v tomto případě 5, a pro následující roky je tento koeficient 6.

Odpis v prvním roce se vypočítal pomocí vzorce $O = \frac{VC}{K1}$; tedy v tomto konkrétním případě šlo o dosazení těchto hodnot do vzorce: $40\,687,58 / 5 = 8138$ Kč. Odpis byl zaokrouhlen na celé koruny nahoru.

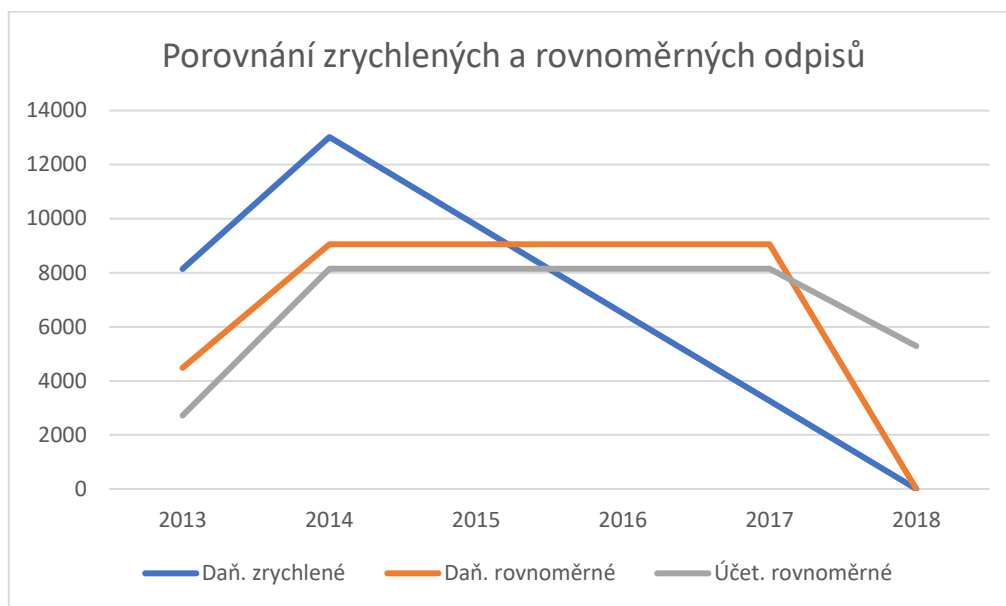
Odpisy pro další roky se počítají jako dvojnásobek zůstatkové ceny vydělený koeficientem pro další roky odepisování minus 1. Tedy vzorec vypadá takto: $O = \frac{2*ZC}{K2-n}$.

Tedy například pro rok 2014 výpočet vypadal následovně: $(2*32\,549,58) / (6-1) = 13020$ Kč. Pro rok 2015 pak roční odpis vyšel pomocí tohoto vzorce $9\,765$ Kč.

Jak je vidět, v tomto případě byly z počátku odepisování daňové odpisy výrazně vyšší než odpisy účetní. Proto také účetní jednotky využívají zrychlené daňové odpisy, pokud chtějí v nejbližších letech snížit daň z příjmů.

Na následujícím grafu 1 jsou přehledně vidět rozdíly mezi rovnoměrnými a zrychlenými daňovými odpisy a účetními rovnoměrnými odpisy v čase.

Graf 1: Porovnání zrychlených a rovnoměrných odpisů



Zdroj: vlastní zpracování

Na grafu 1 je zřejmé, že v obou případech daňových odpisů byl odpis nejvyšší ve druhém roce odepisování. u zrychlených odpisů je patrné, že po jejich prudkém nárůstu ve druhém roce nastává relativně prudký pokles, naopak u rovnoměrných odpisů po prvotním nárůstu zůstávají konstantní až do konce odepisování, tak je tomu i u odpisů účetních. Co se týče vlivu na daň z příjmů, zrychlené odpisy by měly nejvíce vliv na její snížení právě na začátku odepisování, kdežto u rovnoměrných je tento vliv většinou konstantní. Ke konci období již účetní odpisy převyšují zrychlené daňové.

Pro tento druh majetku lze využít zvýšení odpisů v prvním roce o 10 %. Pro výpočet těchto odpisů je použit vzorec 11 z metodiky a odpisové sazby z tabulky 3. Pro porovnání jsou zde v tabulce 13 uvedeny navíc již vypočtené rovnoměrné daňové odpisy.

Tabulka 13: Výpočet rovnoměrných odpisů zvýšených o 10 % v prvním roce

Rok	Daň. odpisy – rovnoměrné v Kč	Zvýšení o 10 %	Účetní odpisy – rovnoměrné v Kč
2013	4476	8 545	2716
2014	9053	8 036	8148
2015	9053	8 036	8148
2016	9053	8 036	8148
2017	9053	8 036	8148
2018	0	0	5280

Zdroj: vlastní zpracování

Pro výpočet byly použity odpisové sazby 21 % pro první rok a 19,75 % pro další roky odpisování, jelikož majetek patří do odpisové skupiny 2.

Tedy odpis v prvním roce se vypočítal takto: $(40\,687,58 \cdot 21) / 100 = 8\,544,39$; zaokrouhloeno na celé koruny nahoru tedy 8 545 Kč.

Pokud by účetní jednotka využila metodu zvýšení daňových odpisů v prvním roce o 10 %, v tomto roce by jí vznikl velký rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Z toho vyplývá, že by si mohla uplatnit slevu na dani z příjmů ve výši 5 829 Kč. V dalších letech již ale účetní odpisy převyšují daňové, tudíž tato metoda se v celkovém hledisku vyplatí méně než metody předcházející, tedy klasického rovnoměrného výpočtu odpisů. Pokud by však pro ÚJ bylo nejdůležitější ušetřit právě v prvním roce, pak je tato metoda vhodná.

6.4.2 Osobní automobil Ford

Tato část bude zaměřena na dlouhodobý majetek s názvem Ford.

Jeho pořizovací cena činila 756 998,34 Kč a byl zařazen do užívání 30.1.2019. Účetní jednotka tento majetek zařadila do odpisové skupiny 2 se zrychlenými odpisy. Zrychlené odpisy se většinou používají proto, aby majetek rychleji vstoupil do nákladů.

V tabulce 14 jsou uvedeny dosavadní účetní a daňové odpisy tohoto dlouhodobého majetku.

Tabulka 14: Odpisy osobní automobil Ford

Datum	Účetní odpisy v Kč	Daňové odpisy v Kč	Koeficient
31.12.2019	151 400	151 400	5
31.12.2020	242 240	242 240	6
31.12.2021	181 680	181 680	6

Zdroj: interní dokumenty podniku, vlastní zpracování

Tyto dosavadní odpisy, které účetní jednotka provedla, byly vypočteny pomocí vzorce pro zrychlené daňové odepisování. Tedy pro první rok odepisování výpočet vypadal takto:

$$O = 756\,998,34 / 5 = 151\,400 \text{ Kč}$$

Pro rok 2020 se odpis vypočítal následovně: $(2 * 605\,598,34) / 6 - 1 = 242\,240 \text{ Kč}$.

Jak již bylo řečeno, účetní odpisy tato společnost tvoří stejným způsobem jako ty daňové.

Následující 2 roky odepisování jsou vypočteny v tabulce 15.

Tabulka 15: Zbývající odpisy Ford

Datum	Účetní odpisy v Kč	Daňové odpisy v Kč	Koeficient
31.12.2022	121 119	121 119	6
31.12.2023	60 559	60 559	6

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet odpisů na poslední dva roky by měl probíhat tímto způsobem:

Pro rok 2022: Zůstatková cena činí 181 678 Kč; do vzorce pro výpočet zrychlených daňových odpisů se dosadí tedy takto: $(2 * 181\,678) / 6 - 3 = 121\,119 \text{ Kč}$

Pro rok 2023 zůstala zůstatková cena ve výši 60 559 Kč, a jelikož bude tento rok poslední v odepisování, tento odpis je také ve výši 60 559 Kč, tím se zůstatková cena vynuluje a majetek bude plně odepsán. Jelikož účetní jednotka tvoří daňové odpisy stejně jako účetní, opět odpisy tohoto majetku ovlivní základ daně z příjmů v plné výši a nebude vznikat žádný rozdíl, který by základ daně mohl snížit či zvýšit.

V následující části práce budou účetní odpisy vypočteny časovou metodou, ale na rozdíl od části předchozí, budou tyto odpisy zrychlené. Odpisy budou vypočítány na celé období, tedy na celých 5 let.

Tabulka 16: Výpočet odpisů Ford

Rok	Účetní odpisy – rovnoměrné v Kč	Účetní odpisy – zrychlené v Kč	Účetní odpisy – zpomalené v Kč	Daňové odpisy – zrychlené v Kč
2019	138 784	252 333	50 467	151 400
2020	151 400	201 866	100 934	242 240
2021	151 400	151 400	151 400	181 680
2022	151 400	100 933	201 867	121 119
2023	151 400	50 467	252 333	60 559
2024	12 617	0	0	0

Zdroj: interní dokumenty podniku, vlastní zpracování

Rovnoměrné odpisy byly vypočteny stejně jako u předchozí kapitoly, kde byly počítány rovnoměrné časové účetní odpisy u objektivu Canon. Tedy zkráceně podle vzorce: $O = \frac{VC}{t}$. Opět byly napřed vypočteny odpisy měsíční, ale následně pro přehlednost převedeny na odpisy za rok. Jelikož byl tento majetek zařazen do užívání 30.01. 2019, začal se odepisovat od února roku 2019. Tedy pro první rok byl majetek odepisován pouze po dobu 11 měsíců z celkových 60 měsíců.

Odpisy pro rok 2019 byly vypočteny pomocí tohoto výpočtu: $(756\,998,34/60) * 11 = 138\,784$ Kč.

Pro další roky pak: $(756\,998,34/60) * 12 = 151\,400$ Kč.

U zrychlených odpisů by se postupovalo následujícím způsobem:

- Pro výpočet byl použitý tento vzorec: $O = \frac{2*VC*(t+1-i)}{t*(t+1)}$.
- Pro rok 2019 se postupovalo následovně: $O = (2*756\,998,34*(5+1-1)) / 5*(5+1) = 252\,333$ Kč.
- Pro další roky byl pak výpočet obdobný, akorát se zaměřoval rok odepisování.

Jak je v tabulce 16 vidět, u zrychlených účetních odpisů by částka v prvním roce odepisování byla nejvyšší, a následně se odpis prudce snižuje, tedy v tomto případě by odpisy tohoto majetku vstoupily do nákladů v největší míře právě na začátku odepisování, a tedy nejvíce ovlivnily výsledek hospodaření. Při srovnání s odpisy rovnoměrnými je patrné, že v první polovině odepisování jsou zrychlené odpisy samozřejmě vyšší, ale ve druhé polovině je tomu právě naopak.

$$\text{Zpomalené odpisy se počítají podle vzorce 10: } O = \frac{2*VC*i}{t*(t+1)}.$$

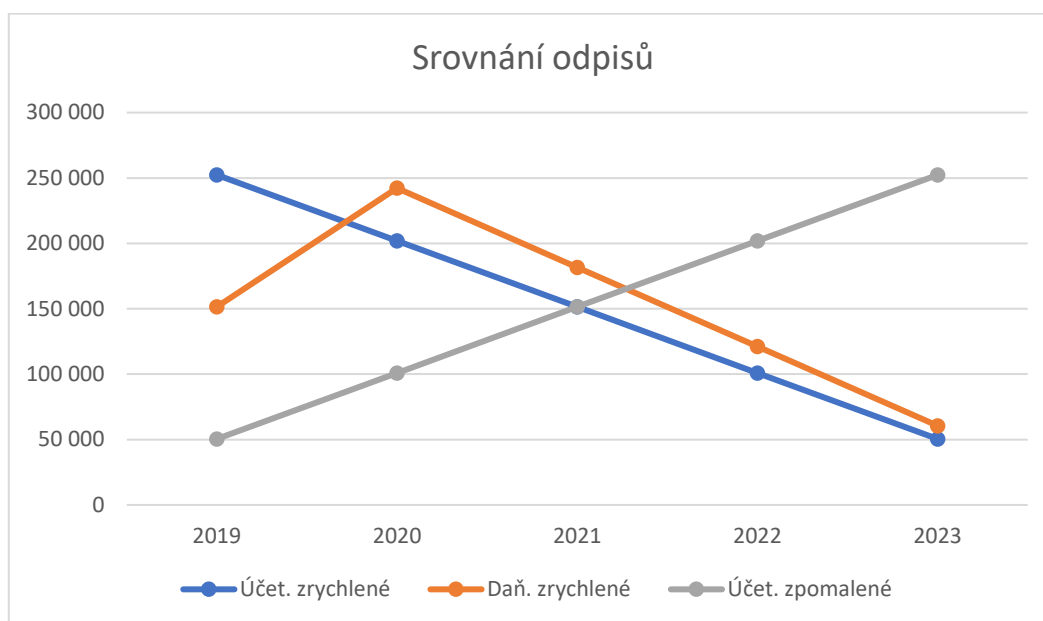
Výpočet probíhá podle následujícího postupu:

- Pro rok 2019: $O = (2 * 756\,998,34 * 1) / 5 * (5 + 1) = 50\,467 \text{ Kč}$
- Pro rok 2020: $O = (2 * 756\,998,34 * 2) / 5 * (5 + 1) = 100\,934 \text{ Kč}$
- Pro další pak výpočet probíhal stejně, až na výměny proměnné i , tedy roku odepisování.

Jak je zřejmé z tabulky 16 a grafu 2 zpomalené odpisy jsou nejnižší právě na začátku odepisování majetku a na konci období bude odpis nejvyšší. Odpisy jsou tedy rostoucí. Při porovnání s odpisy zrychlenými jsou tyto odpisy zrcadlově převrácené. Tedy stejná částka, která je u zrychlených odpisů odepsána v prvním roce, je u zpomalených odpisů odepsána v roce posledním a naopak.

V následujícím srovnání je vidět, že po celou dobu kromě prvního roku, kdy je účetní odpis nejvyšší, daňové odpisy převyšují ty účetní, a tudíž rozdíl mezi nimi snižuje základ daně z příjmů. Toto porovnání je přehledně vidět na následujícím grafu 2.

Graf 2: Srovnání odpisů Ford



Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož na každé společnosti záleží, jaké si zvolí účetní odpisy, může si pro tento majetek zvolit i odpisy zpomalené. Zpomalené odpisy se využívají, pokud společnost předpokládá, že se majetek bude opotřebovávat nejvíce až ke konci jeho životnosti. Tedy ze začátku tyto odpisy bývají nejnižší a postupem času se zvyšují.

Jelikož si účetní jednotka sama může rozhodnout, jakým způsobem bude tvořit účetní odpisy, může tvořit i odpisy výkonové.

Výkonové odpisy jsou v tomto případě využitelné, jelikož se jedná o majetek s názvem Ford, tedy jedná se o vůz. Výkonové odpisy by se tedy mohly tvořit podle najetých kilometrů. V následující části bude uvedena ukázka, jak by takové odpisy mohly případně vypadat.

Pořizovací cena tohoto majetku činila 756 998,34 Kč. Předpokládaný nájezd kilometrů za dobu životnosti může být například 150 000 km.

Nyní je potřeba mít za každý rok evidovaný ujetý počet kilometrů, jelikož ještě majetek není plně odepsaný, budou tyto ujeté kilometry smyšlené.

Rok 2019: 35 000 km

Rok 2020: 32 000 km

Rok 2021: 29 000 km

Rok 2022: 30 000 km

Rok 2023: 24 000 km

Výpočet výkonových odpisů by pak probíhal tímto způsobem:

- Nejprve je potřeba stanovit si koeficient, který reprezentuje odpis na jeden ujetý kilometr, pomocí kterého se pak počítají jednotlivé roční odpisy. Koeficient bude v tomto konkrétním případě stanoven pomocí pořizovací ceny a celkového nájezdu kilometrů. Tedy jejich podílem. Koeficient bude vypadat takto: $756\,998,34/150\,000 = 5,0467$
- Následně se tento vypočtený koeficient násobí počtem ujetých kilometrů za příslušný rok.
- Roční odpisy jsou pak vyobrazeny v následující tabulce 18.

Tabulka 17: Výkonové odpisy Ford

Rok	Výpočet	Roční odpis v Kč
2019	$5,0467 * 35\,000$	176 633
2020	$5,0467 * 32\,000$	161 493
2021	$5,0467 * 29\,000$	146 353
2022	$5,0467 * 30\,000$	151 400
2023	$5,0467 * 24\,000$	121 120

Zdroj: vlastní zpracování

6.4.3 Rekonstrukce provozovny

Analýza tohoto konkrétního majetku je zde uvedena, jelikož se jedná o dlouhodobý hmotný majetek zařazený do jiné odpisové skupiny než všechny předchozí uvedené druhy majetku ve firmě. Jedná se o rekonstrukci provozovny. Tento majetek patří do kategorie technické zhodnocení, ovšem podle interních dokumentů, především odpisového plánu a přehledu majetku, je tento dlouhodobý majetek evidován samostatně a je následně i samostatně odepisován. Jelikož má účetní jednotka tento prostor, na kterém bylo provedeno technické zhodnocení, pronajatý, může ho i sama odepisovat. Musí ovšem technické zhodnocení hradit sama a pronajímatel s tím musí souhlasit.

Tento dlouhodobý majetek je jako jediný evidován v inventární knize majetku na účtu 021 – Stavby. Jeho pořizovací cena činila 294 993,65 Kč. Zařazen do užívání byl

20.08.2008. Byl zařazen do odpisové skupiny 6, s dobou odpisování 50 let. Účetní jednotka používá u tohoto majetku zrychlené odpisy. Jelikož je majetek odepisován po dobu 50 let, do roku 2021 bylo odepsáno teprve 14 let. Odpisy ÚJ účtuje na účty 551/081.

Jak je vidět na tabulce 19, u tohoto majetku se opět účetní odpisy shodují s odpisy daňovými, účetní jednotce tedy nevzniká žádný rozdíl, který by mohla uplatnit na ovlivnění základu daně z příjmů.

Tabulka 18: Odpisy rekonstrukce provozovny

Rok	Účetní odpisy v Kč	Daňové odpisy v Kč	Zůstatková cena v Kč
2008	5900	5900	289094
2009	11564	11564	277530
2010	11328	11328	266202
2011	11092	11092	255111
2012	10856	10856	244255
2013	10620	10620	233635
2014	10384	10384	223251
2015	10148	10148	213103
2016	9912	9912	203192
2017	9676	9676	193516
2018	9440	9440	184076
2019	9204	9204	174872
2020	8968	8968	165904
2021	8732	8732	157173

Zdroj: Interní dokumenty podniku

Daňové odpisy byly v tomto případě počítány pomocí koeficientu 50 pro první rok odepisování a 51 pro další roky. Účetní jednotka tyto odpisy vypočítala podle vzorce pro zrychlené daňové odepisování. Tedy pro ukázkou:

Odpis prvního roku byl vypočten takto: $294\,993,65/50 = 5\,900$ Kč.

Výpočet odpisu pro další rok vypadal následovně: $(2 \cdot (294\,993,65 - 5\,900)) / (51 - 1) = 11\,092$ Kč. V dalších letech se pak postupovalo obdobně až na výměnu roku odepisování.

V poslední buňce sloupce „Zůstatková cena“ pro rok 2021 vyšla zůstatková cena ve výši 157 173 Kč. Tato částka tedy zbývá odepsat po roce 2021. Jak je z tabulky 19 zřejmé, odpisy postupem času budou stále klesat.

Nyní v tabulce 20 bude ukázána situace, kdy by účetní odpisy byly počítány klasickou časovou metodou se zrychlenými odpisy.

Tabulka 19: Zrychlené odpisy rekonstrukce provozovny

Rok	Účetní odpisy – zrychlené	Daňové odpisy	Rozdíl
2008	11 569	5900	-5 669
2009	11 338	11564	227
2010	11 106	11328	222
2011	10 875	11092	217
2012	10 643	10856	213
2013	10 412	10620	208
2014	10 181	10384	204
2015	9 949	10148	199
2016	9 718	9912	194
2017	9 487	9676	190
2018	9 255	9440	185
2019	9 024	9204	180
2020	8 792	8968	176
2021	8 561	8732	171

Zdroj: vlastní zpracování

První rok odepisování je jediný, kdy účetní odpisy převyšují ty daňové. V ostatních dosavadních letech odepisování by byly daňové odpisy vyšší než odpisy

účetní, a tím pádem by ovlivnily základ daně z příjmů směrem dolů. Z titulu odložené daně by zde kromě prvního roku opět vznikal odložený daňový závazek, ve výši rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy.

6.5 Přehled za rok 2021

Jak již bylo mnohokrát řečeno, tato účetní jednotka tvoří účetní odpisy stejně jako odpisy daňové, proto tedy nevzniká žádný rozdíl, a tudíž nijak neovlivňuje základ daně z příjmů. Proto zde pro jednoduchost bude uvedena jen jedna zůstatková cena a jeden druh odpisů, jelikož by částky byly totožné.

Z výpisu majetku za rok 2021 jsou patrné celkové odpisy uplatněné v tomto roce i zůstatková cena stále odpisovaného majetku za tento rok. V tabulce 21 již není uveden majetek, který je plně odepsaný, tudíž se v roce 2021 již neodpisoval, a tím pádem nevstupoval do nákladů.

Tabulka 20: Přehled odpisů za rok 2021

Název	Datum zařazení do užívání	Pořizovací cena v Kč	Odpisy v roce 2021	Celkem odepsáno	Zůstatková cena
Rekonstrukce provozovny	20.08.2008	294 993,65	8 732	137 821	157 172,65
Os. automobil Fiat	20.04.2018	1 000	160	920	80
Os. automobil Ford	30.01.2019	756 998,34	181 680	575 320	181 678,34
Os. automobil Octavia	23.01.2020	70 250	15 631	23 359	46 891
Motocykl	01.04.2020	114 797,51	25 543	3 171	76 626,51

Zdroj: interní dokumenty podniku, vlastní zpracování

Celkem tedy k tomuto okamžiku zbývá odepsat majetek v hodnotě sumy zůstatkových cen, což činí dohromady 462 449 Kč. Tato částka tedy přesně souhlasí s netto hodnotou dlouhodobého majetku z rozvahy. Celková suma ročních odpisů u jednotlivého majetku za rok 2021 činí 231 746 Kč. Tato částka souhlasí s částkou

z výkazu zisku a ztráty, konkrétně v položce E.1.1. Úpravy hodnot dl. nehmotného a hmotného maj. – trvalé. Tato částka je uvedena i na VZZ na obrázku 1. Tato částka odpisů za celý rok také navyšuje cash flow.

6.6 Stupeň odepsanosti

Z přehledu majetku podniku se také dá zjistit stupeň odepsanosti dlouhodobého majetku. Signalizuje, jak moc opotřeбенý majetek vlastní účetní jednotka. Stupeň odepsanosti se vypočítá pomocí hodnoty dlouhodobého majetku v zůstatkových cenách ku hodnotě dlouhodobého majetku v cenách pořizovacích.

V tomto případě výpočet probíhá takto:

Z přehledu majetku je známa celková hodnota v pořizovacích cenách, která činí 1 762 457,08 Kč. Zůstatková cena pak 462 449 Kč. Tedy stupeň odepsanosti se zjišťuje podílem těchto dvou hodnot podle vzorce 14, a to takto: $1 - (462\,449 / 1\,762\,457,08) = 0,7376$.

Výsledkem tohoto ukazatele je, že veškerý dlouhodobý majetek této společnosti je v průměru odepsán z 73,76 %.

Stupeň odepsanosti lze také spočítat na jednotlivé druhy majetku. Jako první příklad bude uveden osobní automobil Ford, který byl pořízen 30. 1. 2019. Dosavadní oprávky tohoto DHM činí 575 320 Kč, z čehož vyplývá, že ZC je 181 678,34 Kč (jak je uvedeno v tabulce 21). Podle výše uvedeného vzorce 14 se pak stupeň odepsanosti vypočítá následovně: $1 - (181\,678,34 / 756\,998,34) = 0,76$. Osobní automobil Ford je odepsán tedy z 76 %.

Další příklad stupně odepsanosti je demonstrován na nejmladším DHM účetní jednotky, tedy motocyklu pořízeném v roce 2020. Jeho zůstatková cena po roce 2021 činila 76 626,51 Kč. Podle výpočtu totožného jako u předchozího příkladu pak stupeň odepsanosti vychází na 33,25 %.

Pro ukázkou stupně odepsanosti byla vybrána ještě položka patřící na odlišný účet, tedy na účet 021 – Stavby, a to rekonstrukce provozovny, které po roce 2021 zbývá ještě 36 let odpisování. Tedy opět výpočet probíhá pomocí ZC a pořizovací ceny. V tomto případě je výsledkem, že tato položka DHM je odepsána z 46,7 %. u této položky je zřejmé využití zrychlených odpisů, jelikož ačkoli uběhlo sotva 30 % doby odpisování, majetek je již odepsán skoro z poloviny.

Podle tohoto ukazatele je možné konstatovat, že majetek v ÚJ je již relativně opotřebený, jelikož nejpozději pořízený DHM, tedy motocykl, je také již ze třetiny odepsán, a celkový stupeň odepsanosti se přibližuje hranici 75 %, a žádný nový DM v posledních letech od pořízení motocyklu pořízen již nebyl.

7 Výsledky a návrhy optimalizačních variant pro účetní jednotku

Praktická část této bakalářské práce byla zaměřena na odpisy dlouhodobého majetku v konkrétní účetní jednotce. V tomto případě účetní jednotka vlastní dlouhodobý majetek pouze hmotný, a tudíž nebylo potřeba řešit změny v zákoně o daňovém odepisování nehmotného majetku. Pokud by ÚJ DNM nabyla v roce 2021, odepisovala by ho pouze pomocí účetních odpisů, které by ale zároveň byly daňově účinné.

Každá účetní jednotka má právo účetně odepisovat svůj majetek podle svého vlastního uvážení, ovšem stále je nutné dodržovat legislativu a zachovat věrný a poctivý obraz účetnictví.

Účetní odpisy mají věrně zobrazovat postupné opotřebovávání dlouhodobého majetku, kdežto daňové odpisy slouží pouze pro daňové účely. V tomto případě jsou účetní odpisy počítány stejně jako odpisy daňové, což je v rozporu s věrným zobrazením skutečnosti, jelikož právě daňové odpisy, podle kterých jsou zde účetní odpisy počítány, skutečné opotřebování nezobrazují, a tedy neodrážejí stav majetku ve společnosti, což by mělo být hlavním účelem odpisů účetních. V některých menších společnostech to takto praktikují, jelikož si tím usnadňují práci. V tomto případě ale vznikají nesoulady například při pořízení majetku v průběhu roku, což by účetní jednotka měla při odepisování brát v úvahu.

Účetní odpisy se navíc běžně účtují měsíčně, což je zde jinak, jelikož z odpisového plánu účetní jednotky vyplývá, že odpisy účtují jen jednou ročně, což by měla ÚJ upravit.

Co se týče vlivu na základ daně z příjmů, jelikož jsou účetní i daňové odpisy totožné, nevznikají tedy žádné rozdíly, a tudíž není daň z příjmů těmito rozdíly nijak ovlivněna. Pouze odpisy ovlivňují výsledek hospodaření v plné výši, a tím i daň z příjmů. Nepochází ale k jejímu snižování pomocí rozdílů mezi odpisy. Jelikož zde nejsou žádné rozdíly, účetní jednotka tedy neúčtuje o odložené dani, což by se mohlo při použití zde vypočítaných odpisů změnit.

V této práci byly podrobněji analyzovány odpisy třech druhů majetku. Jeden s rovnoměrnými odpisy, druhý se zrychlenými odpisy a poslední se nachází v rozdílné odpisové skupině než předchozí.

U prvního příkladu byla analýza zaměřena na objektiv Canon. Tento objektiv byl pořízen v roce 2013. Podle vlastních výpočtů byly účetní odpisy přepočítány na měsíční rovnoměrné časové odpisy. Pro přehlednost v tabulkách jsou odpisy sečteny za celý rok. V tomto případě podle výpočtů by tedy pro účetní jednotku bylo výhodnější, kdyby odpisy počítala tímto způsobem. Jak je vidět z tabulky 11, ve většině let odpisování daňové odpisy převyšují účetní, a tedy by tím pádem společnost mohla ušetřit na dani z příjmů. Tedy tato varianta by pro ně byla jistě efektivnější. Pokud by společnost ještě navíc využila daňové odpisy zrychlené, v prvních 3 letech odpisování by daňové odpisy převýšili odpisy účetní ještě mnohem výrazněji, což by podniku ulevilo, pokud by byla firma v situaci, kdy by se jí více hodilo odložit si placení daně z příjmů na následující roky.

V případě druhého zkoumaného dlouhodobého majetku, kterým je majetek označený v dokumentech pod názvem „Osobní automobil Ford“, byly účetní jednotkou využity daňové odpisy zrychlené. u tohoto majetku byly opět dopočítány účetní odpisy zrychlené, rovnoměrné i zpomalené. Při využití účetních odpisů rovnoměrných by opět, jako v předchozím případě, v prvních 3 letech, tedy v dosavadních letech odpisování daňové odpisy převyšovali velmi výrazně odpisy účetní, a to až o 90 840 Kč v jednom roce. Tudiž by si firma například o tuto částku v druhém roce odpisování mohla snížit základ daně. Z titulu odložené daně by například na konci roku 2013 účetní jednotce vznikl odložený daňový závazek ve výši 19 % z rozdílu odpisů, tedy 334,40 Kč. v případě účetních odpisů zrychlených by pak daňové odpisy byly vyšší po celou dobu odpisování s výjimkou prvního roku, a bylo by tedy rozhodně výhodnější používat tyto způsoby než způsob dosavadní. Při využití účetních odpisů zpomalených by v prvních třech letech daňové odpisy převyšovaly účetní o velmi vysoké částky, ovšem v druhé polovině doby odpisování by tento rozdíl byl opět velmi vysoký ale opačně. Záleží čistě na účetní jednotce, jak si chce tyto rozdíly, které mohou ovlivnit základ daně, rozložit do jednotlivých let odpisování.

U třetí analýzy byla zkoumána rekonstrukce provozovny, která je zařazena v odpisové skupině 6 a odepisuje se tedy na dobu 50 let. u rekonstrukce provozovny byly účetní jednotkou zvoleny také odpisy zrychlené. Podle vlastních výpočtů, kdyby byly opět počítány odpisy účetní metodou časovou se zrychlenými odpisy by v dosavadních letech odpisování byl pouze v prvním roce odpis účetní vyšší než daňový a v následujících letech už pak daňové odpisy převyšují ty účetní. Majetek byl sice zatím

odepisován pouze 14 let, ovšem postupem času se tato skutečnost příliš nezmění. Pokud by například byly nyní vypočítány odpisy 25. roku užívání, vyšly by takto: daňový odpis by činil 6 136 Kč a účetní odpisy 6016 Kč. Nejen podle tohoto náhodného výpočtu je tedy pravděpodobné, že i nadále by daňové odpisy převyšovaly odpisy účetní. Při výpočtu odpisů za celých 50 let v softwaru se tato skutečnost potvrdí. Z titulu odložené daně by zde kromě prvního roku opět vznikal odložený daňový závazek, ve výši rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy.

Co se týče finanční analýzy v souvislosti s dlouhodobým majetkem, společnost vykazuje přijatelné hodnoty. Svá aktiva, i konkrétně dlouhodobá aktiva využívá efektivně, a není zde potřeba přijímat výraznější opatření.

Pokud by ÚJ více využívala například zrychlené odpisy, ze začátku by to pozitivně ovlivnilo i její cash flow, jelikož se navyšuje právě o částku odpisů za dané účetní období. Vyšší cash flow pak vypovídá o lepší finanční situaci podniku, a reprezentuje podnik pak lépe i před případnými investory či bankou při poskytování úvěru.

Pokud by si ÚJ pořídila nový DM formou úvěru, v rozvaze by se zvýšila položka cizí zdroje, a zároveň stálá aktiva. S tím by se také ÚJ zvýšila zadluženost. Zvýšily by se též nákladové úroky ve VZZ, které by měly za následek snížení výsledku hospodaření a také daňového základu, ale jen pokud tyto náklady souvisí se zdanitelnými příjmy, ÚJ je též může za určitých podmínek zahrnout do pořizovací ceny majetku.

Podle ukazatele stupně odepsanosti je možné konstatovat, že majetek v ÚJ je již relativně opotřeбенý, jelikož celkový stupeň odepsanosti se přibližuje hranici 75 %, a žádný nový DM v posledních letech pořízen již nebyl.

Účetní jednotce bych určitě doporučila počítat účetní odpisy samostatným způsobem, jelikož to může pozitivně ovlivnit jejich základ daně z příjmů. Kromě finančního hlediska by též byla výrazně lépe zobrazována opotřebovanost a stárnutí majetku ve společnosti.

8 Závěr

Tato bakalářská práce měla za cíl analyzovat dlouhodobý majetek z účetního a daňového hlediska. Bylo analyzováno účtování dlouhodobého majetku, dále způsoby jeho pořizování, oceňování, vyřazování. Tato práce byla hlavně zaměřena na odpisy dlouhodobého majetku, jelikož jejich problematika se právě zabývá daňovým a účetním hlediskem.

V teoretické části byl v první části charakterizován dlouhodobý majetek, tedy jeho druhy, to znamená dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek a zkráceně i dlouhodobý finanční majetek. Majetek byl popsán hlavně z účetního a daňového pohledu, kdy bylo popsáno, jak majetek charakterizuje právě zákon o účetnictví a zákon o daních z příjmů, a tedy rozdíly mezi těmito dvěma pohledy.

Dále bylo popsáno jeho pořizování, tedy jakými způsoby účetní jednotka může majetek pořídit, byly zmíněny způsoby jako koupě, darování či vytvoření vlastní činností. Bylo také vyjádřeno účtování pořízeného majetku. Následně byly uvedeny možné způsoby oceňování majetku, tedy pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou či vlastními náklady. Na konci této části bylo rozebráno i vyřazování dlouhodobého majetku a způsoby účtování.

Ve třetí části práce byly rozebrány odpisy dlouhodobého majetku, účetní a daňové. Jsou zde uvedeny metody odpisování majetku, tedy účetní metody, které účetní jednotka může využívat nebo si může zvolit své vlastní způsoby, i daňové metody odpisování, které jsou zákonem dané. Byly také popsány důvody tvorby odpisů a jejich dopady v účetnictví.

Praktická část bakalářské práce byla vypracována ve spolupráci s menší společností, která provozuje cestovní kancelář. Všechny informace byly čerpány z inventární knihy majetku, účetních výkazů dané ÚJ a z konzultací s příslušnými zaměstnanci.

Na počátku praktické části byla stručně charakterizována tato účetní jednotka z dostupných informací. Dále bylo z výkazů společnosti zjištěno, že tato konkrétní účetní jednotka vlastní pouze dlouhodobý hmotný majetek v čisté hodnotě 462 000 Kč, a veškerý má charakter odpisovaného dlouhodobého majetku. Podle rozvahy se její majetek zaokrouhlený na celé tisíce korun oproti minulému účetnímu období snížil o 232 000 Kč. Dlouhodobý majetek této společnosti spadá pod kategorie stavby,

a především hmotné movité věci a jejich soubory. Zmíněno bylo též účtování o tomto majetku využívané ve společnosti. Velká část dlouhodobého majetku je již plně odepsána, jelikož byl pořízen před mnoha lety. Podle ukazatele stupně odepsanosti je její majetek v průměru odepsán z 74 %, což svědčí o stárnutí majetku v podniku.

Praktická část je hlavně zaměřena na odpisy dlouhodobého majetku. Bylo zjištěno, že tato účetní jednotka si usnadňuje administrativu tím, že účetní odpisy tvoří stejnými způsoby jako odpisy daňové. Bohužel ačkoli je tato metoda v kompetenci účetní jednotky, může zkreslit reálné opotřebení majetku tedy narušit věrnost zobrazení účetnictví. Také jsou v tomto případě účetní odpisy totožné jako odpisy daňové, tudíž mezi nimi nevznikají žádné rozdíly, a tedy nijak neovlivňují základ daně z příjmů.

Také byly zmíněny některé ukazatele finanční analýzy, které jsou ovlivněny dlouhodobým majetkem, například rentabilita aktiv či doba obratu aktiv. Tyto vypočítané indikátory ukazují na dobré finanční zdraví v oblasti aktiv.

Byly analyzovány tři konkrétní druhy dlouhodobého majetku, a to objektiv Canon, vůz Ford a rekonstrukce provozovny. Byly vybrány tyto tři konkrétní druhy, jelikož každý zastupuje různý druh odpisování. Objektiv Canon je v účetní jednotce odpisován rovnoměrně, Ford zrychleně a rekonstrukce provozovny patří do odlišné odpisové skupiny než ostatní majetek. Podrobnější výsledky jsou popsány v průběhu praktické části a v návrzích optimalizačních variant pro účetní jednotky. Poté byly porovnány různé varianty vypočtených odpisů, a to, jak by se rozdíly mezi nimi podílely na ovlivnění daně z příjmů. Podle vlastních výpočtů ovšem bylo ve většině případů zjištěno, že pokud by účetní jednotka používala klasické metody výpočtů účetních odpisů, tedy časové účetní odpisy, které i věrněji zobrazují skutečné opotřebení, mohla by si společnost finančně ulevit od placení daně z příjmů, jelikož by při odpisování vznikaly rozdíly, kdy by její základ daně byl snižován. Záleží pak čistě na společnosti, zda by si zvolila zrychlené či rovnoměrné odpisy, jelikož je v jejich kompetenci, zdali chtějí pořizovací cenu majetku přesunout do nákladů co nejrychleji, či jestli si vyberou metodu, kdy bude jeho cena vstupovat do nákladů konstantně. S tím souvisí i to, jakým tempem si společnost chce snižovat základ daně. V každém případě bych ale společnosti doporučila tvořit odpisy jednou z těchto metod než metodami stávajícími. Sice tato metoda má nižší administrativní náročnost, ovšem metody zde výše doporučené by byly efektivnější pro nakládání s dlouhodobým majetkem i celkovou finanční situací.

Práce celkově tedy analyzuje dlouhodobý majetek teoreticky i prakticky v určité společnosti, a ukazuje efektivnější možné varianty hospodaření v oblasti dlouhodobých aktiv.

9 Summary

The goal of this bachelor's thesis was to analyze fixed assets from an accounting and tax point of view. This work describes the accounting of fixed assets, their acquisition, valuation and disposal. This thesis and its analytical part was mainly focused on the depreciation of fixed assets because the depreciation has both a tax and accounting point of view.

In the analytical part, were analyzed fixed assets of the chosen small company where they have only tangible fixed assets. They own fixed assets in a net value of CZK 462 000. Compared to the previous period, the value decreased by CZK 232 000.

This part was mainly focused on depreciation methods, and it was found that this company makes the tax and accounting depreciation the same way. Because of it, there is no difference between them, and the difference does not affect the income tax base. Then, other variants of depreciation were calculated. Based on these calculations, it was found that if the company took on these other options, it would affect its income tax base, and they could save money on it. Also, some indicators of financial analysis related to fixed assets were calculated and it shows a good financial situation of the company in the field of fixed assets.

Based on the results, the company should choose these suggested methods for depreciation calculations, because it can help them manage fixed assets more efficiently and ease the overall financial situation.

Key words: Tangible fixed assets, intangible fixed assets, accounting depreciation, tax depreciation

10 Seznam použité literatury

Literatura:

- 1) Brychta, I., Bulla, M., Krupová, T., Kuchařová, I., Pilařová, I., Pšenková, Y., & Strouhal, J. (2022). *Účetnictví podnikatelů 2022* (19. vydání). Praha: Wolters Kluwer.
- 2) Dušek, J. (2017). *Zatříd'ování majetku a služeb*. Praha: Grada Publishing.,
- 3) Hinke, J., Bárková, D., & Hruška, Z. (2016). *Účetnictví 2: pokročilé aplikace* (2., aktualizované vydání). Praha: Grada.
- 4) Hruška, V. (2022). *Účetní případy pro praxi ..* (Sedmé vydání). Praha: Grada Publishing.
- 5) Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., et al. (2018). *Abeceda účetnictví pro podnikatele ..* (16. aktualizované vydání). Olomouc: ANAG.
- 6) Králová, M. (2022). *Zákon o účetnictví s komentářem: s účinností od ..* (Druhé vydání). Praha: Grada Publishing.
- 7) Líbal, T. (2018). *Účetnictví: principy a techniky* (5. aktualizované vydání). Praha: ICU.
- 8) Novotný, P., Rubáková, V., & Hrouda, P. (2022). *Účetnictví pro úplné začátečníky ..* (Šestnácté vydání). Praha: Grada Publishing.
- 9) Prudký, P., & Lošťák, M. (2019). *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn* (18. aktualizované vydání). Olomouc: ANAG.
- 10) Růčková, P., & Roubíčková, M. (2012). *Finanční management*. Praha: Grada.
- 11) Ryneš, P. (2021). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2021* (21. aktualizované vydání). Olomouc: ANAG.
- 12) Skálová, J. (2022). *Daně v účetnictví* (2. vydání). Praha: Wolters Kluwer.
- 13) Skálová, J., & Suková, A. (2022). *Podvojně účetnictví ..* (Dvacáté osmé vydání). Praha: Grada.
- 14) Šteker, K., & Otrusinová, M. (2021). *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví* (3., aktualizované vydání). Praha: Grada Publishing. (Šteker & Otrusinová, 2021)
- 15) Valouch, P. (2012). *Účetní a daňové odpisy ..* (Sedmé vydání). Praha: Grada.
- 16) Vlčková, M. (2020). *Základní principy a postupy v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer.

- 17) Vlčková, M., & Svoboda, J. (2017). *Základy účetnictví – cvičení*. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.
- 18) Vochozka, M. (2011). *Metody komplexního hodnocení podniku*. Praha: Grada.
- 19) Warren, C. S., Reeve, J. M., & Duchac, J. E. (2020). *Financial accounting (16th ed.)*. Mason, USA: South-Western Cengage Learning

Internetové zdroje:

- 20) Kadlec M. (25. července 2015). *Odložená daň*. [vid. 2023-25-03] Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/odlozena-dan/>

Právní předpisy:

- 21) České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
- 22) Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- 23) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- 24) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

11 Seznam zkratek

DFM – dlouhodobý finanční majetek

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DM – dlouhodobý majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

EBIT – výsledek hospodaření před zdaněním a úroky

EBITDA – výsledek hospodaření před zdaněním, úroky a odpisy

EBT – výsledek hospodaření před zdaněním

Kč – korun českých

PO – právnická osoba

ÚJ – účetní jednotka

VC – vstupní cena

VZZ – výkaz zisku a ztráty

ZC – zůstatková cena

12 Seznam tabulek, grafů a obrázků

Seznam tabulek

Tabulka 1: Odpisové skupiny	24
Tabulka 2: Odpisové sazby v jednotlivých odpisových skupinách u rovnoměrného odpisování.....	24
Tabulka 3: Zvýšená odpisová sazba o 10 % v jednotlivých odpisových skupinách u rovnoměrného odpisování.....	25
Tabulka 4: Zvýšená odpisová sazba o 15 % v jednotlivých odpisových skupinách u rovnoměrného odpisování.....	25
Tabulka 5: Zvýšená odpisová sazba o 20 % v jednotlivých odpisových skupinách u rovnoměrného odpisování.....	26
Tabulka 6: Koeficienty pro zrychlené odpisování v jednotlivých odpisových skupinách.....	27
Tabulka 7: Přehled majetku podle účtů	38
Tabulka 8: Způsoby odepisování.....	39
Tabulka 9: Zůstatkové ceny.....	40
Tabulka 10: Odpisy objektiv Canon	41
Tabulka 11: Vlastní výpočet rovnoměrných odpisů objektivu.....	43
Tabulka 12: Zrychlené odpisy objektivu	44
Tabulka 13: Výpočet rovnoměrných odpisů zvýšených o 10 % v prvním roce.....	46
Tabulka 14: Odpisy osobní automobil Ford.....	47
Tabulka 15: Zbývající odpisy Ford.....	47
Tabulka 16: Výpočet odpisů Ford.....	48
Tabulka 18: Výkonové odpisy Ford	51
Tabulka 19: Odpisy rekonstrukce provozovny.....	52
Tabulka 20: Zrychlené odpisy rekonstrukce provozovny.....	53
Tabulka 21: Přehled odpisů za rok 2021	54

Seznam grafů a obrázků

Graf 1: Porovnání zrychlených a rovnoměrných odpisů	45
Graf 2: Srovnání odpisů Ford.....	50
Obrázek 1: Odpisy ve VZZ	34
Obrázek 2: DHM v rozvaze	35

Seznam příloh

Příloha 1: Účtová osnova (první část)

Příloha 2: Účtová osnova (druhá část)

Přílohy

Příloha 1: Účtová osnova (první část)

Účtová osnova pro podnikatele - možný vzor od 1. 1. 2017

ř. 0	DLOUHODOBÝ MAJETEK						
01	Dlouhodobý nehmotný majetek	08	Oprávký k DHM	ř. 2	KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK		
012	Nehm. výsledky výzkumu a vývoje	081	Oprávký ke stavbám		A PENEŽNÍ PROSTŘEDKY		
013	Software	082	Oprávký k hrm. movitým věcem aj. soub.	21	Peněžní prostředky v pokladně		
014	Ostatní ocenitelná práva	083	Oprávký k pěst. ovládnutým tv. porostům	211	Pokladna		
015	Goodwill	086	Oprávký k dosp. zvířatům a j. skupinám	213	Cenniny		
019	Ostatní DNM	089	Oprávký k jinému DHM				
02	Dlouhodobý HM odpisovaný	09	Opravné položky k DM	22	Peněžní prostředky na účtech		
021	Stavby	091	Opravná položka k DNM	221	Peněžní prostředky na účtech		
022	Hmotné movité věci a jejich soubory	092	Opravná položka k DHM	23	Krátkodobé úvěry		
025	Pěstitel. oelky trvalých porostů	093	Opravná pol. k nedok. DNM	231	Krátkodobé dluhy k úvěr. institucím		
026	Dospělá zvířata a jejich skupiny	094	Opravná pol. k nedok. DHM	232	Eskontrní úvěry		
029	Jiný DHM	095	OP k posk. zálohám a závdavk. na DM				
		096	OP k DFM	24	Krátkodobé finanční výpomoci		
03	Dlouhodobý HM neodpisovaný	097	Oceň. rozdíli k nabyt. majetku	241	Emitované krátkodobé dluhopisy		
031	Pozemky	098	Oprávký k oceň. rozd. k nabyt. majetku	249	Ost. krátkodobé finanční výpomoci		
032	Urněcká díla a sbírky	ř. 1	ZÁSOBY				
04	Nedokon. DNM a DHM	11	Materiál	25	Krátkodobý finanční majetek		
041	Nedokončený DNM	111	Porizeni materiálu	251	Majetkové CP k obchodování		
042	Nedokončený DHM	112	Materiál na skladě	252	Vlastní podíly		
043	Porizeni DFM	119	Materiál na cestě	253	Dluhové cenné papíry k obchodování		
05	Poskytnuté zálohy na DM	12	Zásoby vlastní činnosti	256	Dluh. CP se spl. do 1 r. držené do splat.		
051	Posk. zálohy a závdavky na DNM	121	Nedokončená výroba	257	Ostatní cenné papíry		
052	Posk. zálohy a závdavky na DHM	122	Položovaný vlast. výroby	259	Porizování krátkodob. fin. majetku		
053	Posk. zálohy a závdavky na DFM	123	Výrobky	26	Převody mezi finančními účty		
06	Dlouhodobý finanční majetek	124	Mladá a ost. zvířata a jejich skupiny	261	Peníze na cestě		
061	Podíly - ovládaná n. ovládaní osoba	13	Zboží				
062	Podíly - podstatný vliv	131	Porizeni zboží	29	Oprav. položky ke krátkodob. FM		
063	Ost. dlouhodobé CP a podíly	132	Zboží na skladě a v prodejnách	291	OP ke krátkodobému finan. majetku		
065	Dluhové CP držené do splatnosti	139	Zboží na cestě	ř. 3	ZÚČTOVACÍ VZTAHY		
066	Zápojky a úvěry-ovládaná n. ovládaní o.	15	Poskytnuté zálohy na zásoby	31	Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)		
067	Zápojky a úvěry-podstatný vliv	151	Posk. zálohy a závdavky na materiálu	311	Pohl. z obchod. Vztahů - Odběratelé		
068	Zápojky a úvěry - ostatní	152	Posk. zálohy a závdavky na zvířata	313	Pohledávky za eskont. CP		
069	Jiný DFM	153	Posk. zálohy a závdavky na zboží	314	Posk. zálohy a závdavky- dlouhod. i krátkod.		
07	Oprávký k DNM	19	Opravné položky k zásobám	315	Ostatní pohledávky		
072	Opr. k nehm. výsledkům výzkumu a vývoje	191	Opravná položka k materiálu	32	Závazky (krátkodobé)		
073	Oprávký k softwaru	192	OP k nedokončené výrobě	321	Dluhy z obch. vztahů - Dodavatelé		
074	Oprávký k ost. ocenitelným právům	193	OP k položeným vl. výrobám	322	Směnky k úhradě		
075	Oprávký k goodwillu	194	OP k výrobkům	324	Přijaté provozní zálohy a závdavky		
079	Oprávký k ostatnímu DNM	195	OP ke ml. a ost. zvířatům a j. skupinám	325	Ostatní dluhy		
		196	OP ke zboží				
		197	OP k zálohám a závdavk. na materiálu				
		198	OP k zálohám a závdavk. na zboží				
		199	OP k zálohám a závdavk. na zvířata				
				33	Zúčtování se zaměstnanci a institucemi		
				331	Zaměstnanci		
				333	Ost. dluhy vůči zaměstnanecům		
				335	Pohledávky za zaměstnanci		
				338	Zúčtování s institucemi SZ a ZP		
				34	Zúčtování daní a dotací		
				341	Dañ z příjmů		
				342	Ostatní přímé daně		
				343	Dañ z přidané hodnoty		
				345	Ostatní daně a poplatky		
				346	Dotace ze státního rozpočtu		
				347	Ostatní dotace		
				35	Pohledávky za společníky		
				351	Pohledávky-ovládaná n. ovládan. osoba		
				352	Pohledávky - podstatný vliv		
				353	Pohledávky za ups. základní kapitál		
				354	Pohledávky za spol. při úhradě ztráty OK		
				355	Ost. pohledávky za spol. obchodní korpor.		
				358	Pohl. za společníky sdruženými ve sp.		
				36	Závazky ke společníkům		
				361	Dluhy-ovládaná n. ovládan. osoba		
				362	Dluhy - podstatný vliv		
				364	Dluhy ke společníkům OK při rozd. zisku		
				365	Ost. dluhy ke společ. obchod. korporace		
				366	Dluhy ke spol. OK ze závěsle činnosti		
				367	Dluhy z ups. neaplacených CP a vkladů		
				368	Dluhy ke společ. sdruženým ve spol.		
				37	Jiné pohledávky a závazky		
				371	Pohledávky z prodeje obch. závodu		
				372	Dluhy z koupě obch. závodu		
				373	Pohl. a dluhy z pevných termín. operací		
				374	Pohledávky z paobtu obch. závodu		
				375	Pohledávky z emitovaných dluhopisů		
				376	Nakoupené opce		
				377	Prodané opce		
				378	Jiné pohledávky		
				379	Jiné dluhy		

Příloha 2: Účtová osnova (druhá část)

38	Přechodné účty aktiv a pasiv	474	Dluhy z pačihu obch. závodu	55	Odpisy, rezervy, komplexní NPO a opravné položky v provoz. oblasti	66	FINANČNÍ VÝNOSY
381	- Náklady přístich období	475	- Dlouh. přijaté zálohy z závadky	551	- Odpisy DNM a DHM	60	Tržby za vlastní výkonu a zboží
382	- Komplexní náklady př. období	478	- Dlouhodobé směnky k úhradě	552	- Tvorba a zúčtování rezerv p. zvláš. předpisů	601	- Tržby za vlastní výrobky
383	- Výdaje přístich období	479	- Jiné dlouhodobé dluhy	553	- Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	602	- Tržby z prodeje služeb
384	- Výnosy přístich období			555	- Tvorba a zúčt. komplexních NPO	604	- Tržby za zboží
385	- Příjmy přístich období	48	Odloužené daň. závazek a pohledávka	557	- Zúčt. opravy k ocen. rozdílu k nabyt. majetku	64	Jiné provozní výnosy
388	- Dohadné účty aktivní	481	- Odloužený daň dluh a pohledávka	558	- Tvorba a zúčt. záporných oprav.položek	641	- Tržby z prodeje DNM a DHM
389	- Dohadné účty pasivní	49	Individuační podnikatel	559	- Tvorba a zúčt. ostatních oprav.položek	642	- Tržby z prodeje materiálu
39	Op. ravná položka k zúčt. vzáhlum a vnitřní zúčtování	401	- Účet individuálního podnikatele	56	Finanční náklady	643	- Přijaté dary
391	- OP k pohledávkám	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	561	- Prodané cenné papíry a podíly	644	- Smluvní pokuty a úroky z prodlení
395	- Vnitřní zúčtování	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	562	- Úroky	648	- Výnosy z odeslaných pohledávek
398	- Spojovací účet při společnosti	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	563	- Kurzové ztráty	648	- Ostatní provozní výnosy
398	- Spojovací účet při společnosti	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	564	- Náklady z přečtenování CP	649	- Mimořádné provozní výnosy
398	- Spojovací účet při společnosti	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	565	- Mimořádné finanční náklady	66	Finanční výnosy
41	KAPITÁL, ÚČTY A DLOUH. ZÁVAZKY	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	566	- Náklady z finančního majetku	661	- Tržby z prodeje CP a podílů
41	KAPITÁL, ÚČTY A DLOUH. ZÁVAZKY	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	567	- Náklady z derivátových operací	662	- Úroky
411	- Základní kapitál	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	568	- Ostatní finanční náklady	663	- Kurzové zisky
412	- Ažto	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	569	- Manka a škody na finančním majetku	664	- Výnosy z přečtenování CP
413	- Ostatní kapitálové fondy	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	57	Rezervy a OP ve finanční oblasti	665	- Výnosy z DFM
414	- Ocenění rozd. z přeocení majetku a dluhů	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	574	- Tvorba a zúčt. finančních rezerv	666	- Výnosy z krátkodobého FM
418	- Rozdíly z ocen. při přeměnách OK	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	579	- Tvorba zúčt. OP ve finanční oblasti	667	- Výnosy z derivátových operací
417	- Rozdíly z přeměn obch. korporací	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	579	- Tvorba zúčt. OP ve finanční oblasti	668	- Ostatní finanční výnosy
418	- Ocenění rozd. z přeocení při přeměnách OK	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	668	- Mimořádné finanční výnosy
419	- Změny základního kapitálu	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	69	Převodové účty
419	- Změny základního kapitálu	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	697	- Převod provoz. výnosů
419	- Změny základního kapitálu	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	698	- Převod finančních výnosů
42	Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	70	ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY
421	- Rezervní fond	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	70	Účty rozvahové
423	- Statutární fondy	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	701	- Počáteční účet rozvahový
426	- Jiný VH minulých let	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	702	- Konečný účet rozvahový
427	- Ostatní fondy	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	71	Účet zisků a ztrát
428	- Nerozdělený zisk minulých let	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	710	- Účet zisků a ztrát
429	- Neuhrazená zřehla minulých let	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	75-79	Podrozvahové účty
43	Výsledek hospodaření	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	799	- Zúčtování podrozvahových účtů
431	- Výsledek hospod. ve schvalovaném řízení	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace		
432	- Zálohy na podíly na zisku	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace		
432	- Zálohy na podíly na zisku	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace		
45	Rezervy	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace		
451	- Rezerva p. zvláštních práv.předpisů	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace		
453	- Rezerva na daň z příjmů	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace		
459	- Ostatní rezervy	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace		
46	Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace		
461	- Dlouh. závazky k úvěr. institucím	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace		
47	Dlouhodobé závazky	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace		
471	- Dl. dluhy - ovládaná n. ovládající osoba	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace		
472	- Dl. dluhy - podstatný vliv	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace		
473	- Emitované dluhopisy	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace		
473	- Emitované dluhopisy	49	INDIVIDUÁLNÍ PODNIKATEL	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace		