



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 účetnictví, daní a financí

Vypracovala: Kateřina Tišlová

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

České Budějovice 2020

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Kateřina TIŠLOVÁ**
Osobní číslo: **E17198**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Téma práce: **Dlouhodobý majetek z hlediska účetnictví, daní a financí**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Zásady pro vypracování

Cílem práce je analyzovat dlouhodobý majetek z hlediska účetnictví, daní a financí, zhodnotit jeho pořizování, oceňování, evidenci a účtování ve vybrané účetní jednotce. Dílčím cílem je zhodnocení daňových a účetních odpisů ve vybrané účetní jednotce a návrh na jejich optimalizaci.

Osnova:

1. Úvod.
2. Charakteristika dlouhodobého majetku, jeho pořízení a oceňování.
3. Evidence a účtování dlouhodobého majetku.
4. Odpisování dlouhodobého majetku.
5. Analýza dlouhodobého majetku ve vybrané účetní jednotce.
6. Návrhy efektivnějšího odpisování dlouhodobého majetku a jejich zhodnocení.
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. et al. (2018). *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. Olomouc: ANAG.
Prudký, P., & Lošťák, M. (2017). *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. Olomouc: ANAG.
Ryneš, P. (2017). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2017: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2017*. Olomouc: ANAG.
Valouch, P. (2012). *Účetní a daňové odpisy 2012*. Praha: Grada.
Warren, C. S., Reeve, J. M., & Duchac, J. E. (2012). *Financial accounting*. 12th ed. Mason, USA: South-Western Cengage Learning.

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

Datum zadání bakalářské práce: 16. ledna 2019
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2020

V Českých Budějovicích dne 16. ledna 2019


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

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


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

Prohlášení

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 úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou – 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.

V Českých Budějovicích dne 30. 4. 2020

.....
Kateřina Tišlová

Poděkování

Děkuji paní doktorce Miroslavě Vlčkové za odborné rady a konzultace, které mi pomohly k vypracování bakalářské práce. Dále také děkuji účetní jednotce, která se mnou spolupracovala, především panu řediteli odboru účetnictví a jeho kolegovi, který má na starost dlouhodobý majetek, za poskytnuté informace a podklady, které byly použity k vypracování praktické části.

Obsah

Obsah.....	1
1 Úvod.....	4
2 Dlouhodobý majetek a jeho členění.....	7
2.1 Dlouhodobý hmotný majetek	7
2.1.1 Vymezení dlouhodobého hmotné majetku z hlediska účetnictví.....	7
2.1.2 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku z hlediska daňového	8
2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek	8
2.2.1 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku z hlediska účetnictví....	8
2.2.2 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku z hlediska daní.....	9
2.3 Dlouhodobý finanční majetek	9
3 Pořízení dlouhodobého majetku	10
3.1 Pořízení nákupem	10
3.2 Pořízení vlastní činností	10
3.3 Pořízení nabytím práv k výsledkům duševní a tvořivé činnosti.....	10
3.4 Bezúplatné nabytí	11
3.5 Pořízení vkladem od jiné osoby	11
3.6 Pořízení přeražením z osobního užívání do podnikání.....	11
4 Ocenění dlouhodobého majetku	12
4.1 Pořizovací cena.....	12
4.2 Vlastní náklady	13
4.3 Reprodukční pořizovací cena	13
5 Evidence dlouhodobého majetku.....	14
6 Účtování dlouhodobého majetku	16
7 Odpisování dlouhodobého majetku	18
7.1 Účetní odpisy.....	18
7.1.1 Časová metoda účetních odpisů	19

7.1.2	Výkonová metoda účetních odpisů	20
7.1.3	Metoda komponentního odpisování	20
7.2	Daňové odpisy	21
7.2.1	Způsoby odpisování hmotného majetku	21
7.2.2	Způsoby odpisování nehmotného majetku.....	23
8	Dlouhodobý majetek z hlediska financování.....	24
8.1	Zdroje financování dlouhodobého majetku.....	24
8.1.1	Interní zdroje financování dlouhodobého majetku.....	24
8.1.2	Externí zdroje financování dlouhodobého majetku	24
8.2	Finanční analýza	26
8.2.1	Analýza poměrových ukazatelů zaměřených na dlouhodobý majetek .	27
9	Vyřazení dlouhodobého majetku	28
9.1	Daňová uznatelnost zůstatkové ceny DM při vyřazení	28
10	Metodika	30
11	Charakteristika účetní jednotky.....	33
12	Pořízení a ocenění DM.....	35
12.1	Pořízení nákupem a ocenění pořizovací cenou.....	35
12.2	Pořízení vlastní činností a ocenění vlastními náklady	35
12.3	Bezúplatné nabytí majetku a ocenění reprodukční pořizovací cenou.....	35
12.4	Pořízení majetku finančním leasingem.....	35
13	Evidence DM	36
14	Účtování DM.....	40
15	Odpisování DM.....	43
15.1	Nákladní vůz řady Sggrs	44
15.1.1	Účetní odpisy	44
15.1.2	Daňové odpisy	46
15.1.3	Odložená daňová povinnost	47

15.2	Vozidla kolejová pro nákladní dopravu.....	48
15.2.1	Účetní odpisy dle ČÚL.....	48
15.2.2	Účetní odpisy dle IFRS	49
15.3	Provozní systém pro nákladní vozy	50
15.3.1	Účetní odpisy.....	50
15.3.2	Daňové odpisy	51
15.3.3	Odložená daňová povinnost	51
16	Financování dlouhodobého majetku	53
16.1	Zdroje financování DM	53
16.2	Finanční analýza	56
17	Vyřazení DM.....	60
18	Návrhy optimalizace	61
19	Závěr	64
20	Summary	68
21	Přehled použité literatury	69
	Seznam zkratk	71
	Seznam tabulek, obrázků a grafů	72
	Přílohy	73

1 Úvod

Bakalářská práce se věnuje problematice dlouhodobého majetku z hlediska účetnictví, daní a financí. Dlouhodobý majetek tvoří významnou část aktiv velkých, středních, ale i malých společností. Ovlivňování základu daně pomocí dlouhodobého majetku je důležitou součástí každé účetní závěrky a sestavování daňové přiznání

Praktická část je vytvořena ve spolupráci s velkou účetní jednotkou, ve které tvoří dlouhodobý majetek většinu aktiv. Především se jedná o dlouhodobý hmotný majetek, ale i nehmotný je v nemalé výši. Účetní jednotka se zabývá železniční dopravou a nabízí služby přepravy zboží. Největší část dlouhodobého majetku tvoří železniční vozy, především hnací vozidla (lokomotivy) a nákladní vozy různých druhů. Účetní jednotka řídí dlouhodobý majetek v oblastech: pořízení, ocenění, evidence, účtování a odpisování. Odpisy a způsoby financování dlouhodobého majetku jsou nejdůležitějšími částmi řízení dlouhodobého majetku. Jelikož účetní jednotka je velkou jednotkou a má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, vyčísluje odpisy jak daňové, tak účetní (dle české účetní legislativy i dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS). Rozdílnost odpisů ovlivňuje základ daně a zároveň účetní jednotka musí zohlednit rozdílnost z titulu odložené daňové povinnosti.

Daňové i účetní zákony definují tři druhy dlouhodobého majetku. Jedná se dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek. Dle Zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů jsou dána přesná pravidla, kdy se jedná o dlouhodobý majetek a kdy ne. Určují jeho minimální pořizovací hodnotu u vybraných druhů dlouhodobého majetku. Minimální doba použitelnosti majetku musí být delší než jeden rok. Tato životnost je stejná i dle Zákona č. 583/1991 Sb. o účetnictví. Tento zákon neurčuje minimální pořizovací cenu, ale říká, že je na účetní jednotce, jakou hranici pořizovací ceny si určí.

Při pořízení dlouhodobého majetku je důležité rozhodnout, jak bude majetek pořízena a případně z jakých zdrojů bude financován. Financování dlouhodobého majetku je důležitou součástí řízení aktiv, protože dle tzv. zlatého pravidla financování by měl být dlouhodobý majetek financován dlouhodobými zdroji. Pokud bude financován i krátkodobými zdroji, může být ohrožena likvidita účetní jednotky a účetní jednotka by se mohla dostat do platební neschopnosti. Zároveň je důležité, zda je investice placena z vlastních

nebo cizích zdrojů. Cizí zdroje zvyšují zadluženost účetní jednotky, ale jsou obecně levnější než vlastní zdroje.

Po pořízení následuje ocenění dlouhodobého majetku. Při ocenění u způsobu pořízení dlouhodobého majetku nákupem je důležité určit vedlejší náklady, které vstupují do pořizovací ceny majetku a které ne. Vedlejší náklady jsou upraveny ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. Ocenění lze provést pomocí znaleckého odhadu nebo stanovením ceny podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, např. při bezúplatném nabytí majetku a této pořizovací ceně se říká reprodukční pořizovací cena. Pokud si účetní jednotka majetek vyrobí sama, tak ho oceňuje ve výši vlastních nákladů.

Účetní jednotka je povinna evidovat veškerý dlouhodobý majetek. V hlavní evidenci, tedy na inventárních kartách majetku, musí účetní jednotka evidovat dlouhodobý majetek ve svém vlastnictví. Na podrozvahové evidenci účetní jednotka eviduje majetek pořízený formou finančního leasingu nebo drobný dlouhodobý majetek. Inventurní karta musí obsahovat informace o majetku, jako je např.: název majetku, datum zařazení, pořizovací cena, doba odpisování, odpisová skupina a další.

Účetní jednotka účtuje dlouhodobý majetek v účtové třídě 0, rozdělení do skupin a účtů vychází ze vzorového účtového rozvrhu, který si účetní jednotka může upravit ve svých vnitropodnikových směrnících. Účetní jednotka ve svých směrnících vydá účtový rozvrh, kde jsou syntetické, ale i analytické účty, na které účtuje.

Nejdůležitější částí řízení dlouhodobého majetku jsou odpisy. Rozlišují se účetní a daňové odpisy. Daňové odpisy jsou počítány dle Zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmu, a to pomocí rovnoměrné nebo zrychlené metody. Dlouhodobý majetek se musí zařadit do odpovídající odpisové skupiny a podle ní se odvíjí doba odpisování a výpočet odpisů podle zvolené metody. Účetní odpisy jsou upraveny Zákonem č. 583/1991 Sb. o účetnictví, který říká, že doba odpisování musí odpovídat skutečné době životnosti majetku, takže tu určí účetní jednotka podle skutečnosti. Účetní metody odpisování jsou časové, výkonové nebo komponentní. Účetní jednotka si jednu metodu vybere a podle té účtuje. Z toho vyplývá, že mezi účetními a daňovými odpisy může být značný rozdíl. Tento rozdíl určí budou závazek nebo pohledávku účetní jednotky z titulu odložené daně, která ovlivní základ daně.

Poslední částí řízení dlouhodobého majetku je vyřazení majetku. Majetek lze vyřadit několika způsoby a záleží, zda tento majetek je již plně odepsán nebo není. Pokud není,

tak zůstatková cena majetku se musí zaúčtovat na příslušný účet, nejčastěji nákladový, aby mohl být majetek vyřazen.

Všechny tyto části řízení dlouhodobého majetku budou zkoumány v teoretické části a následně v praktické části, kde teoretické znalosti budou aplikovány na vybranou účetní jednotku. V praktické části bakalářské práce bude provedena analýza všech složek dlouhodobého majetku vybrané účetní jednotky.

Cílem bakalářské práce je zhodnotit pořízení, ocenění, evidenci a účtování dlouhodobého majetku z hlediska účetnictví, daní a financí ve vybrané účetní jednotce. Dílčím cílem je analýza účetních a daňových odpisů.

2 Dlouhodobý majetek a jeho členění

Dlouhodobý majetek patří mezi aktiva podniku, od nichž se očekává budoucí ekonomický prospěch (Kovaníková, 2009). Aktiva se dělí na oběžná a stálá aktiva. Dlouhodobý majetek patří do stálých aktiv, kde se podrobněji člení na:

- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek (Sedláček, 2004).

Jednotlivé druhy dlouhodobého majetku lze dále rozčlenit dle účetního a daňového hlediska (Chalupa a kol., 2018). Z daňového hlediska dle Zákona o daních z příjmů je v dlouhodobém majetku zařazen pouze majetek, který lze odpisovat (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

2.1 Dlouhodobý hmotný majetek

2.1.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku z hlediska účetnictví

Charakteristickým rysem dlouhodobého hmotného majetku je doba použitelnosti delší než jeden rok. Dalším rysem je fyzická (hmotná) podstata majetku a výše ocenění (Chalupa a kol., 2018).

Do kategorie DHM dle § 7 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. patří zejména:

- **pozemky** nehledě na výši ocenění,
- **stavby** nehledě na výši ocenění a dobu použitelnosti (například důlní díla a důlní stavby pod povrchem, právo stavby),
- **hmotné movité věci a jejich soubory**, mezi které patří:
 - předměty z drahých kovů nehledě na výši ocenění,
 - hmotné movité věci a jejich soubory se samotným technicko-ekonomickým určením, jež musí splnit podmínku dobu použitelnosti delší než jeden rok a podmínku výše ocenění stanovenou účetní jednotkou,
- **pěstitelské celky trvalých porostů** (například vinice, chmelnice, apod.),
- **dospělá zvířata a jejich skupiny** (například hejna) s dobou použitelnosti delší než 1 rok a oceněním vyšším dle určení účetní jednotky,
- **jiný dlouhodobý majetek** nehledě na výši ocenění (například umělecká díla) (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

2.1.2 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku z hlediska daňového

Dlouhodobý hmotný majetek je z daňového hlediska definován Zákonem o daních z příjmů. Za dlouhodobý hmotný majetek je považován, dle § 26 odst. 2 Zákona o daních z příjmů, majetek:

- **samostatné movité věci**, které musí splnit podmínku vstupní ceny vyšší než 40.000,- Kč a jejich provozně-technické věci jsou delší než jeden rok,
- **budovy, domy a jednotky**,
- **stavby** s výjimkou např. provozních důlních děl
- **pěstitelské celky trvalých porostů**, jejichž doba plodnosti bude delší než tři roky,
- **dospělá zvířata a jejich skupiny**, které musí splnit podmínku vstupní ceny vyšší než 40.000,- Kč,
- **jiný majetek** (například technické rekultivace, technické zhodnocení, pokud nezvyšuje vstupní cenu či zůstatkovou cenu DHM) (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

Rozčlenění dle daňového a účetního hlediska je velmi podobné, avšak z hlediska daní je definování dlouhodobého majetku striktnější (Chalupa a kol., 2018).

2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

2.2.1 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku z hlediska účetnictví

Dlouhodobý nehmotný majetek charakterizuje doba použitelnosti delší než jeden rok, majetek je nehmotné podstaty a překročení výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Mezi DNM patří dle § 6:

- **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje**,
- **software**,
- **ocenitelná práva**,
- **goodwill** nehledě na výši ocenění,
- **povolenky na emise** nehledě na výši ocenění,
- **preferenční limity** nehledě na výši ocenění (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

2.2.2 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku z hlediska daní

Dlouhodobým nehmotným majetek je dle § 32a majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 60.000,- Kč, doba použitelnosti je delší než jeden rok a byl nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, nebo tichého společníka, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování. Majetek, který lze odpisovat, jsou:

- **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,**
- **software,**
- **ocenitelná práva,**
- **jiný majetek,** který je veden v účetnictví jako DNM vymezený zvláštním právním předpisem (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

Rozčlenění dle daňové a účetního hlediska je velmi podobné u obou druhů majetku, avšak z hlediska daní je definování dlouhodobého majetku podrobnější, především, co se týče vstupní ceny majetku (Chalupa a kol., 2018).

2.3 Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek jsou aktiva podniku, která nakupuje, vlastní, půjčuje s cílem dlouhodobě investovat peněžní prostředky, tak aby mu přinesla očekávaný výnos (Štohl & Klička, 2013). Hlavním znakem dlouhodobé finančního majetku je předpokládaná doba držby, realizace nebo splatnost delší než jeden rok (Ryneš, 2017).

Dlouhodobým finančním majetkem jsou dle § 8 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.:

- **majetkové účasti,** kterými jsou cenné papíry nebo podíly v podnicích ovládaných a řízených či pod podstatným vlivem,
- **ostatní cenné papíry a podíly,**
- **dluhové cenné papíry držené do splatnosti** (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

3 Pořízení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek lze pořídit několika způsoby, kdy je pořízení majetku zachyceno na účtu účtové skupiny 04 Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek (Pilátová, 2019). Pokud nevznikají při pořízení žádné vedlejší náklady, je možné majetek zařadit rovnou do majetku, tedy zachytit ho na příslušný účet účtové skupiny 01 Dlouhodobý nehmotný majetek nebo 02 Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný (Ryneš, 2017).

3.1 Pořízení nákupem

Nákupem dlouhodobého majetku se rozumí, že si pořídíme majetek od jiné účetní jednotky (dodavatele). Může se jednat o nákup bezhotovostní nebo nákup za hotové. V obou případech jdou do vstupní ceny i vedlejší náklady (Pilátová, 2019).

Při bezhotovostním pořízení se majetek pořizuje nejčastěji na fakturu, vznikne tedy závazek vůči dodavateli, a to buď krátkodobý nebo dlouhodobý (Pilátová, 2019).

Při pořízení majetku za hotové ubudou aktiva ve formě peněz z pokladny (Pilátová, 2019).

Majetek je oceněn pořizovací cenou, ve které je zahrnuta cena pořízení a vedlejší pořizovací náklady (Pilátová, 2019).

3.2 Pořízení vlastní činností

Účetní jednotka účtuje náklady související s výstavbou a pořízením dlouhodobého majetku během účetního období obvyklým způsobem na nákladové účty účtové třídy 5 a nejpозději k rozvahovému dni tyto náklady zaktivuje pomocí účtu 585 nebo 586 Aktivace dlouhodobého nehmotného/hmotného majetku na účet účtové skupiny 04 Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek (Ryneš, 2017). Majetek je tedy oceněn ve výši vlastních nákladů (Pilátová, 2019).

3.3 Pořízení nabytím práv k výsledkům duševní a tvořivé činnosti

Tímto způsobem lze nabýt pouze DNM. (Kandlerová, 2014)

3.4 Bezúplatné nabytí

Bezúplatným nabytím DHM se rozumí přijetí daru nebo bezúplatný převod z finančního leasingu. Bezúplatný převod z finančního leasingu je možný pouze po skončení finančního leasingu. Majetek je oceněn reprodukční pořizovací cenou (Pilátová, 2019)

3.5 Pořízení vkladem od jiné osoby

Nejčastější vklad je vklad od společníka, buď do základního kapitálu, nebo mimo základní kapitál (Štohl & Klička, 2013). Majetek je oceněn dle společenské smlouvy společnosti (Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích).

3.6 Pořízení přerazením z osobního užívání do podnikání

Tento způsob pořízení je možný pouze u účetní jednotky, která je fyzickou osobou (Chalupa a kol., 2018). Nastane zvýšení vlastních zdrojů na účtu 491 – Účet individuálního podnikatele. Majetek je oceněn pořizovací cenou nebo reprodukční pořizovací cenou (Pilátová, 2019).

4 Ocenění dlouhodobého majetku

Vstupní cenu dlouhodobého majetku lze dle § 25 Zákona o účetnictví určit třemi způsoby:

- pořizovací cenou,
- vlastními náklady,
- reprodukční pořizovací cenou (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

Pokud je na majetek poskytnuta dotace, tak vstupní cena je snížena o dotaci, ocenění majetku je tedy nižší (Prudký & Lošťák, 2019).

4.1 Pořizovací cena

Pořizovací cenou oceňujeme majetek v okamžiku nákupu. Pořizovací cena se skládá z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů (Strouhal, 2013).

Cena pořízení je cena, za kterou byl majetek pořízen. Vedlejší náklady jsou náklady, které účetní jednotka vynaložila do doby uvedení majetku do užívání a které jsou souvisí s pořízením tohoto majetku (Chalupa a kol., 2018). Vedlejšími náklady jsou například dle § 47 odst. 1 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. náklady na:

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, např.:
 - odměny za zprostředkování,
 - správní poplatky,
 - poplatek za registraci osobního automobilu,
- úroky, zejména z úvěru, do doby zařazení majetku do užívání, pokud tak rozhodne účetní jednotka,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy,
- clo,
- dopravné,
- montáž (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

U cenných papírů lze mezi vedlejší pořizovací náklady zařadit poplatky makléřům, burzám a další poplatky (Strouhal, 2013).

Některé vedlejší náklady lze považovat za investiční náklady, které prodlužují životnost dlouhodobého majetku, proto zvyšují hodnotu majetku a je nutné tyto náklady odepisovat s majetkem (Warren, Reeve, & Duchac, 2012).

Zároveň Vyhláška vymezuje v § 47 odst. 2, které náklady nelze uznat jako vedlejší, jsou to například náklady na:

- opravy a údržbu,
- kurzové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- náklady na zaškolení pracovníků (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Tyto náklady se považují za běžné náklady, proto je lze účtovat rovnou do provozních nákladů (Warren, Reeve, & Duchac, 2012).

4.2 Vlastní náklady

Vlastními náklady se oceňuje DHM a DNM vytvoření vlastní činností účetní jednotky (Chalupa a kol., 2018). Rozumí se jimi přímé náklady použité na výrobu nebo jinou činnost, případně podíl nepřímých nákladů vztahující se k výrobě nebo jiné činnosti (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví). Přímými náklady jsou například přímý materiál, přímé mzdy a nepřímými náklady je například podíl výrobní režie (Ryneš, 2017).

4.3 Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cenou je oceněný především DHM a DNM nabytý bezúplatně, například darováním (Chalupa a kol., 2018), zjištěný přebytek při inventarizaci, vklad společníků, pokud není oceněn dle společenské smlouvy (České účetní standardy č. 013).

Dle účetních předpisů je reprodukční pořizovací cena definována jako cena, jež vyjadřuje hodnotu majetku, za kterou by byl majetek pořízen v okamžiku, kdy se o něm účtuje (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví). Nejčastěji se jedná o odborný odhad (Ryneš, 2017).

Podle daňových předpisů jde však buď o znalecký odhad nebo cenu stanovenou podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (Ryneš, 2017).

5 Evidence dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se, po ocenění dle dokladů při pořízení nákupem nebo vyčíslením nákladů při pořízení ve vlastní režii, proúčtuje (Prudký & Lošťák, 2019). Dlouhodobý majetek je zaúčtován na vrub účtu v účtové skupině 04 – Nedokončení dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Na tom účtu se kalkuluje jak pořizovací cena, tak i vedlejší náklady (České účetní standardy č. 013). Po stanovení vstupní ceny a termínu zařazení majetku do užívání, se zaúčtuje zařazení majetku do užívání, dojde tedy převedení vstupní ceny majetku z kalkulačního účtu skupiny 04 na příslušný účet daného majetku v účetní třídě 0 (Prudký & Lošťák, 2019).

Dlouhodobý hmotný majetek lze zařadit v okamžiku, kdy pořizovaný majetek je uveden do stavu způsobilého k užívání, což znamená dokončení majetku a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Dlouhodobý nehmotný majetek se zařadí do užívání tehdy, je-li majetek uveden do stavu způsobilému k užívání, jemuž se rozumí dokončení majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Po zařazení majetku se vystaví inventární karta majetku, která slouží k evidenci dlouhodobého majetku. V kartě majetku je uveden například název a popis majetku, vstupní cena majetku, odpisová skupina, výpočet daňových odpisu apod (Prudký & Lošťák, 2019). Možný vzor inventární karty lze vidět v příloze 1.

Po zařazení majetku do evidence a vystavení inventární karty účetní jednotka zařadí majetek do odpisové skupiny u hmotného majetku a u nehmotného stanoví dobu odpisování. Zároveň se stanoví způsob daňových odpisů a vytvoří se účetní odpisový plán (Prudký & Lošťák, 2019).

Zároveň se vede analytická evidence majetku, která slouží k podrobnějšímu rozčlenění a evidenci majetku. Analytickou evidenci majetku je možné vést:

- podle jednotlivých složek dlouhodobého majetku,
- podle účelu stanoveného právními předpisy nebo podle požadavků řízení,
- u nájemce či pachtýře (Ryneš, 2017).

Analytická evidence podle jednotlivých složek dlouhodobého majetku musí zabezpečovat jednoznačnou identifikaci majetku. Tím se myslí především název a popis majetku,

datum a způsob pořízení, datum uvedení do užívání, ocenění dlouhodobého majetku, roční sazby účetních a daňových odpisů, datum a způsob vyřazení a další (Ryneš, 2017).

U nájemce či pachtýře se analytická evidence vede odděleně za propachtovaný dlouhodobý majetek, za technické zhodnocení provedené na cizím majetku, který odpisuje nájemce či pachtýř nebo za vypůjčený hmotný movitý dlouhodobý majetek (Ryneš, 2017).

6 Účtování dlouhodobého majetku

O dlouhodobém majetku se účtuje v účtové třídě 0. Při pořízení dlouhodobého majetku se účtuje na vrub účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek v případě, že vstupní cena majetku je tvořena pořizovací cenou a vedlejšími náklady. Pokud nevznikají vedlejší náklady při pořízení majetku, je možné účtovat přímo na vrub účtů účtových skupin 01, 02 a 03. Souvztažným zápisem pořízení majetku je ve prospěch účtů účtových skupin, kterými mohou být například 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku (v případě bezúplatného nabytí), 21 – Peněžní prostředky v pokladně, 32 – Závazky nebo 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy (České účetní standardy č. 013).

Ve vzorovém účtovém rozvrhu je účtová skupina 01 vyhrazena dlouhodobému nehmotnému majetku. Jednotlivé účty jsou pak rozčleněny dle jednotlivých druhů dlouhodobého nehmotného majetku. Skupina 02 je věnována dlouhodobému hmotnému majetku, jež se odpisuje. Neodpisovaný dlouhodobý hmotný majetek je evidován v účtové skupině 03, jež je tvořena pozemky a uměleckými sbírkami a díly (Kovanicová, 2009).

Oprávky k dlouhodobému majetku se zaúčtují ve prospěch účtu účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku u dlouhodobého nehmotného majetku, nebo 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku u dlouhodobého hmotného majetku a souvztažně na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (Kovanicová, 2009) Na tyto účty se účtují účetní odpisy, daňové odpisy se pouze evidují pro daňové účely (Valouch, 2012b). Vzor účtového rozvrhu je k nahlédnutí v příloze 2 a 3.

Pro dlouhodobý finanční majetek je vyhrazena účtová skupina 06. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek se účtují na vrub účtů účtové skupiny 05. V účtové skupině 09 se účtuje o opravných položkách k dlouhodobému majetku (Kovanicová, 2009).

Vyřazení dlouhodobého odpisovaného majetku se zaúčtuje na vrub účtu účtových skupin 07 nebo 08 – Oprávky a ve prospěch účtu daného dlouhodobého majetku v účtové skupině 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek nebo 02 – Dlouhodobý hmotný majetek. Zůstatková cena se zaúčtuje ve prospěch účtu účtové skupiny 07 nebo 08 a na vrub účtu účtové skupiny například 54 – Jiné provozní náklady, 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů v provozní oblasti nebo 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy (České účetní standardy č. 013).

U neodpisovaného dlouhodobého majetku se vynechá pouze krok zaúčtování na účty účtové skupiny 07 a 08 – Oprávky (České účetní standardy č. 013).

Na analytických účtech se vede podrobná evidence dlouhodobého majetku (Kovanicová, 2009). Analytické účty vede účetní jednotka podle jednotlivých složek dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, podle účelu stanoveného právními předpisy nebo vyplývající z požadavků vlastního řízení na kartách či v datových souborech. Kniha analytických účtů podle jednotlivých složek dlouhodobého hmotné a nehmotného majetku pomáhá k jeho identifikaci. Obsahuje především název, popis majetku, datum a způsob jeho pořízení a uvedení do užívání, ocenění, roční sazby účetních a daňových odpisů, datum a způsob vyřazení (České účetní standardy č. 013). Analytické účty dlouhodobého finančního majetku jsou vedeny dle jednotlivých složek (Kovanicová, 2009).

7 Odpisování dlouhodobého majetku

Odpis představuje trvalé snížení hodnoty majetku. U dlouhodobého majetku se využívá postupný odpis, který vyjadřuje postupnou spotřebu majetku po dobu několika let (Sedláček, 2004). Pomocí odpisů se hodnota majetku postupně dostává do nákladů (výdajů). Souhrn odpisů za všechny roky odpisování nesmí překročit vstupní cenu nebo zvýšenou vstupní cenu dlouhodobého majetku. Majetek lze začít odpisovat, jakmile je uveden do stavu způsobilému k užívání a řádně zaevidován (Prudký & Lošťák, 2019). Při výpočtu se odpisy zaokrouhlují na celé koruny nahoru (Sedláček, 2004).

Účetní jednotka, která vede účetnictví a jejíž účetní závěrka musí být ověřena auditorem, musí majetek odpisovat, jak účetně, tak i daňově, jednotky, které vedou daňovou evidenci, odpisují majetek jen daňově (Valouch, 2012b). O rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je nutné upravit výsledek hospodaření (Sedláček, 2004). Pokud jsou účetní odpisy menší než daňové, musí účetní jednotka zvýšit daňové výdaje o rozdíl mezi odpisy a tím se sníží základ daně a naopak. Zároveň je nutné vyhodnotit odloženou daňovou povinnost, je-li daňový odpis menší než účetní, vznikne daňová pohledávka, je-li větší, vznikne daňový závazek (Prudký & Lošťák, 2019).

7.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy dlouhodobého majetku vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví). Snížení hodnoty musí vyjadřovat skutečnou míru opotřebení majetku (Valouch, 2012b).

Účetní jednotka sestavuje odpisový plán účetních odpisů majetku, který obsahuje metody odpisování a dobu odpisování. Metody odpisování si určí sama účetní jednotka (Valouch, 2012b). Doba účetních odpisů by měla být shodná se skutečnou dobou využití zařízení, proto je nutná každoroční aktualizace odpisového plánu. Často se tedy stává, že účetní doba odpisování je delší než daňová doba odpisování (Dušek, 2019). Majetek se začíná odpisovat v následující měsíci po uvedení majetku do užívání, zároveň však odpisování nelze dočasně přerušit (Sedláček, 2004).

Pro stanovení účetních odpisů jsou tři základní metody:

- a) časová metoda,
- b) výkonová metoda,
- c) metoda komponentního odpisování (Valouch, 2012b).

7.1.1 Časová metoda účetních odpisů

Účetní odpisy podle časové metody jsou závislé na délce užívání majetku. Je možné využít tři základní varianty časového odpisování:

- 1) rovnoměrné účetní odpisy,
- 2) zrychlené účetní odpisy,
- 3) zpomalené účetní odpisy (Valouch, 2012b).

Rovnoměrné, nebo také lineární, **účetní odpisy** lze použít u majetku, který bude po celou dobu používání opotřebováván stále stejně. Každý rok bude odepsána a do nákladů přenesena tatáž částka ze vstupní ceny dlouhodobého majetku (Valouch, 2012b). Hlavní výhodou tohoto odpisování je jeho jednoduchost (Sedláček, 2004). K výpočtu lze použít tento vzorec:

$$Odpis = \frac{\text{vstupní cena odpisovaného majetku}}{\text{doba odpisování}} \quad (1).$$

(Krupová, 2009).

Zrychlené (degresivní) **účetní odpisy** se doporučují především u majetku, který morálně zastarává nejvíce v prvních letech užívání. Nejčastěji se to stává u výpočetní techniky. Při této metodě odpisování platí pravidlo, že odpis v jednom roce je vyšší než v následujícím roce. Nejvyšší odpis bude v prvním roce odpisování. Zrychlené odpisy lze počítat následujícím způsobem:

$$Odpis = \frac{2 * \text{vstupní cena odpisovaného majetku} * (\text{doba odpisování} + 1 - \text{rok odpisování})}{\text{doba odpisování} * (\text{doba odpisování} + 1)} \quad (2)$$

(Krupová, 2009).

Mezi metody zrychlených odpisů patří Metoda sumace čísel (SYD) a Metoda DDB (Dvořáková, 2014). Metoda SYD je založena na klesající odpisové sazbě a konstantní odpisové základně:

$$Odpis = \text{vstupní cena majetku} * \frac{\text{doba odpisování} + 1 - \text{rok odpisování}}{\frac{\text{doba odpisování} * (\text{doba odpisování} + 1)}{2}} \quad (3)$$

(Krupová, 2009).

Při výpočtu odpisů dle metody DDB je odpisová sazba stanovena jako násobek lineární sazby, nejčastěji jde o dvojnásobek. DDB metoda je založena na konstantní odpisové sazbě a klesající odpisové základně, která je v tomto případě zůstatková cena:

$$\text{Odpisová sazba} = \frac{100}{\text{doba odpisování}} * 2 \quad (4)$$

$$\text{Odpis} = \frac{\text{zůstaková cena majetku} * \text{odpisová sazba}}{100} \quad (5)$$

(Dvořáková, 2014).

Zpomalené účetní odpisy (progresivní) je vhodné použít, pokud je zřejmé, že majetek bude ztrácet hodnotu ke konci životnosti a na začátku se nijak výrazně jeho hodnota nesníží. Pro tuto metodu platí, že každý rok se hodnota odpisů bude zvyšovat oproti předchozímu roku. Výpočet je možné provést pomocí vzorce:

$$\text{Odpis} = \frac{2 * \text{vstupní cena odpisovaného majetku} * \text{rok odpisování}}{\text{doba odpisování} * (\text{doba odpisování} + 1)} \quad (6)$$

(Krupová, 2009).

7.1.2 Výkonová metoda účetních odpisů

Výkonová metoda je vhodná hlavně u majetku, kde je míra opotřebování jednoznačně závislá na míře skutečného používání majetku (Valouch, 2012b). Používá se především u strojů a výrobních zařízení. Nevýhodou však je, že nebere v úvahu morální opotřebení dlouhodobého majetku. Výše odpisů závisí na celkovém výkonu majetku a jeho rozložení během doby užívání (Sedláček, 2004). Vypočítá se odpisový koeficient a podle míry užívání majetku se vyčíslí odpis (Valouch, 2012b).

7.1.3 Metoda komponentního odpisování

Metodu komponentního odpisování může účetní jednotka používat s ohledem na významnost, věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace při odpisech stavby, bytu a nebytových prostor, hmotných movitých věcí a jejich souborů (Vyhláška č. 500/2002 Sb.). Podstatou metody je určení komponenty, která je část hmotného majetku nebo souboru majetku nebo kontrola výskytu závad, avšak je zatížena vyššímu nebo rychlejšímu opotřebení než hmotný majetek jako celek (Prudký & Lošťák, 2019). Účetní jednotka musí vymezit druh majetku, u kterého použije tuto metodu, průběh používání a způsob určení komponenty, ocenění komponenty a o všem učinit průkazný účetní záznam (Vyhláška č. 500/2002 Sb.). Komponentní odpisování zrovnoměrní provozní náklady. Tato metoda je možná pouze pro účetní odpisy, pro daňové účely se majetek odpisuje jako celek (Prudký & Lošťák, 2019).

7.2 Daňové odpisy

Odpis hmotného a nehmotného majetku je možné uplatnit jako daňový výdaj pouze v případě, že je majetek využíván pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Daňový odpis lze uplatnit jen z majetku evidovaného v majetku poplatníka. Výdaje na pořízení majetku se nemohou uplatnit jako daňový výdaj ve zdaňovacím období, kdy byl majetek pořízen, protože vstupní cena majetku se daňově umořuje (odpisuje) po částech v několika následujících zdaňovacích obdobích (Pelc, 2011).

Uplatňování daňových odpisů je právo účetní jednotky, které může, ale nemusí využít. Daňové odpisování je možné kdykoli přerušit, při pokračování je nutné navázat na předchozí způsob odpisování, jako by odpisování nebylo přerušeno (Valouch, 2012b). Odpisovat majetek lze začít po uvedení majetku do stavu způsobilého obvyklému užívání. Daňové odpisy hmotné majetku mohou uplatňovat subjekty vedoucí, jak účetnictví, tak i daňovou evidenci, avšak daňové odpisy nehmotné majetku mohou uplatňovat pouze účetní jednotky vedoucí účetnictví, pro subjekty vedoucí daňovou evidenci se výdaje na pořízení nehmotného majetku stávají ihned výdaji (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

7.2.1 Způsoby odpisování hmotného majetku

Při daňovém odpisování hmotného majetku se poplatník musí držet postupu určeného Zákonem o daních z příjmů. V prvním roce musí majetek zařadit majetek do jedné ze šesti odpisových skupin. V zásadě je v odpisové skupině jedna až tři zařazen movitý majetek a ve skupině čtyři až šest nemovitý majetek (Valouch, 2012b).

Tabulka 1: Odpisové skupiny dlouhodobého hmotného majetku

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

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

Konkrétní rozřídění majetku do odpisových skupin je uvedeno v příloze 1 k Zákonu o daních příjmů.

Pro výpočet daňových odpisů je možné využít dvě metody:

- a) rovnoměrné daňové odpisy,
- b) zrychlené daňové odpisy.

Před začátkem odpisování se zvolí metoda odpisování a v průběhu odpisování ji již nelze změnit (Valouch, 2012b).

Pro výpočet **rovnoměrného** (lineárního) **daňového odpisu** používáme odpisové sazby pro jednotlivé odpisové skupiny, které jsou v maximální výši stanoveny Zákonem o daních z příjmů. Při výpočtu postupujeme podle vzorce:

$$Odpis = \frac{vstupní\ cena * odpisová\ sazba}{100} \quad (7)$$

(Pelc, 2011).

Maximální roční odpisové sazby v procentech jsou uvedeny v tabulkách v příloze 4. Sazby uvedené v příloze 4 může použít kdokoliv. V tabulkách přílohy 4 jsou uvedeny roční odpisové sazby pouze pro první až třetí odpisovou skupinu, protože jen u těchto skupin je možné si zvýšit odpis v prvním roce, ale pouze při splnění podmínek uvedených v § 31 v Zákoně o daních z příjmů.

Druhou možnou metodou daňových odpisů je **zrychlené** (degresivní) **odpisování**. V prvních letech odpisování se umožní větší část vstupní ceny než u rovnoměrného odpisování. Při výpočtu se místo sazeb používají koeficienty pro zrychlené odpisování, které jsou stanoveny Zákonem o daních z příjmů (Valouch, 2012b). Koeficienty jsou uvedeny v příloze 4 v samostatné tabulce.

Při výpočtu se vychází ze dvou vzorců. První vzorec vypočítá zrychlený odpis v prvním roce a podle druhého vzorce se vypočítá zrychlený odpis v dalších letech (Valouch, 2012b).

$$Odpis\ v\ prvním\ roce\ odpisování = \frac{vstupní\ cena}{koeficient\ pro\ první\ rok\ odpisování} \quad (8)$$

$$Odpis\ v\ následujících\ letech = \frac{2 * zůstatková\ cena}{koeficient\ pro\ další\ roky\ odpisování - počet\ let,\ po\ které\ byl\ majetek\ již\ odepsán} \quad (9)$$

(Valouch, 2012b).

Odpis v prvním roce může být zvýšen o 10, 15 nebo 20 % vstupní ceny, pokud účetní jednotka splní podmínky z § 32 Zákona o daních z příjmu (Valouch, 2012b). Zvýšení o 20 % může využít účetní jednotka provozující zemědělskou a lesní výrobu, a to u strojů pro zemědělství a lesnictví. Odpis zvýšen o 15 % lze použít u zařízení pro čištění a úpravu vod využívaných ve vybraných stavbách. Pro majetek v odpisových skupinách 1-3 lze využít zvýšení odpisu v prvním roce o 10 % (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

7.2.2 Způsoby odpisování nehmotného majetku

Mezi odpisovaný nehmotný majetek patří nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek vedený v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený Zákonem o účetnictví. Daňové odpisy se stanovují s přesností na měsíce. Doba odpisování je stanovena Zákonem o daních z příjmů. Odpis se počítá dle následujícího vzorce:

$$\text{Odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{doba odpisování uvedená v měsících}} \quad (10)$$

(Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

Tabulka 2: Doba odpisování nehmotného majetku

Majetek	Doba odpisování	Technické zhodnocení – nejmenší doba odpisování
Audiovizuální dílo	18 měsíců	9 měsíců
Software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců	18 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců	36 měsíců
Nehmotný majetek s právem užívání na dobu určitou	Roční odpis se stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou	Do konce doby sjednané smlouvou

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

Pro ostatní blíže nespecifikovaný nehmotný majetek se použijí obdobná ustanovení hmotného majetku (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

8 Dlouhodobý majetek z hlediska financování

8.1 Zdroje financování dlouhodobého majetku

Účetní jednotka při pořízení majetku může využít interní zdroje a externí zdroje. Interní zdroje jsou generovány v rámci provozní činnosti. Externí zdroje jsou závazky a úvěry. Dle finanční struktury se rozlišují vlastní a cizí zdroje. Vlastní zdroje zahrnují interní zdroje a externě vložený kapitál vlastníky. Cizí zdroje jsou členěny na úročený cizí kapitál a neúročené cizí zdroje. Celkem vlastní a cizí zdroje v součtu dají pasiva (Čížinská, 2018).

Účetní jednotky by měly nezbytně dodržovat zásadu, tzv. zlaté pravidlo financování, krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji. Kdyby byl dlouhodobý majetek financován krátkodobými zdroji, mohl by se podnik dostat do finančních obtíží splácení krátkodobých dluhů (Marek a kol., 2006).

8.1.1 Interní zdroje financování dlouhodobého majetku

Nejvýznamnějším interními zdroji jsou **Nerozdělený zisk a fondy ze zisku**. Ziskem se rozumí kladný výsledek hospodaření, kdy výnosy jsou vyšší než náklady. Fondy ze zisku mohou být například rezervní fondy, statutární fondy, což může být sociální fond nebo fond odměn, a ostatní fondy. Fondy lze vytvořit dle Zákona o obchodních korporacích, stanov, společenské smlouvy, zakladatelské smlouvy nebo zakladatelské listiny (Čížinská, 2018).

Dalším možným interním zdrojem jsou **rezervy**, které představují účelově vytvořené zdroje. Měly by sloužit k pokrytí budoucích závazků a výdajů, kde je znám účel. Jsou považovány za cizí zdroj financování. Je možné tvořit účetní nebo daňové rezervy, kdy daňové rezervy jsou daňově uznatelným nákladem (Čížinská, 2018).

Mezi interní zdroje se řadí také **odpisy** dlouhodobého majetku, tedy trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Nejsou výdajově účinnou položkou, účetní jednotka je získá v tržbách od zákazníka, protože hodnota odpisů je přenesena do ceny výrobků a služeb, a tak se stávají součástí peněžních příjmů v cash flow (Čížinská, 2018).

8.1.2 Externí zdroje financování dlouhodobého majetku

Nejběžnější formou externího financování jsou **bankovní úvěry**, protože jsou přístupné i malým podnikům. Výše úrokové sazby, které představují náklad na úvěr,

je důležitá z hlediska finančního řízení. Úroková sazba může být fixní nebo plovoucí (Čižinská, 2018).

Dlouhodobé dluhy mohou mít různé formy, nejčastěji se jedná o:

- termínové úvěry a půjčky,
- hypoteční zástavní listy,
- dodavatelské úvěry (Marek a kol., 2006).

Termínové úvěry a půjčky jsou také označovány jako investiční úvěry, protože se nejčastěji používají na financování dlouhodobého majetku. Obvykle je se smlouvou spojena majetková záruka nebo záruka jinou právnickou osobou (Marek a kol., 2006).

Hypoteční zástavní listy jsou dluhopisy, u nichž je krytí zajištěno zástavním právem k nemovitosti. Podnik obdrží od banky po zástavě nemovitosti dluhopis, který je obchodovatelný a po jeho prodeji získá požadované peněžní prostředky. Podnik splácí bance splátky dluhu a úrok a banka platí majitelům dluhopisu úrok a postupně je umořuje (Marek a kol., 2006).

Dodavatelské úvěry jsou střednědobé půjčky, které dodavatel poskytne na velké investiční celky (Marek a kol., 2006).

Dalším externím zdrojem je **emise cenných papírů**, kdy podnik prodává cenné papíry, které emitoval. Účetní jednotka může emitovat akcie (pouze pokud je akciovou společností) nebo dluhopisy (Čižinská, 2018).

Po nákupu akcií se majitelé stávají podílníky na vlastním kapitálu podniku. Akcie mohou být emitovány jako kmenové akcie, se kterými není spojeno žádné zvláštní právo. Druhou možností jsou prioritní akcie, s nimiž jsou spojena zvláštní práva. Mezi zvláštní práva se řadí rozdílná váha hlasů, rozdílný, pevný nebo podřízený podíl na zisku nebo na likvidačním zůstatku (Čižinská, 2018).

Podnik prodejem dluhopisu získá potřebné peněžní prostředky na nákup dlouhodobého majetku. Dluhopis je cenný papír, u nějž má majitel právo na splacení dlužné částky, kterou představuje nominální hodnota dluhopisu, a na výnos z dluhopisu (Čižinská, 2018).

Alternativní formou externího zdroje financování dlouhodobého majetku je **leasing**. Podnik nezíská peněžní prostředky, ale získá majetek, aniž by za něj musel ihned zaplatit

plnou cenu (Srpová, Svobodová, Skopal, & Orlický, 2011). Lze rozlišit dva základní druhy leasingu:

- operativní leasing,
- finanční leasing (Valouch, 2012a).

Operativní leasing je krátkodobý pronájem, kdy po skončení doby nájmu dojde k vrácení majetku pronajímateli. Často u této formy leasingu pronajímatel hraje údržbu, opravy a servis majetku (Valouch, 2012a).

Finančním leasingem se rozumí pronájem, na jehož konci dojde k odkupu najaté věci nájemcem. Pronájem je dlouhodobější než operativní leasing (Valouch, 2012a). Doba pronájmu zahrnuje část nebo celou dobu ekonomické životnosti pronajímaného majetku (Marek a kol., 2006). Finanční leasing nelze vypovědět, splátkami se uhradí cena majetku a není k němu poskytován servis. Nájemce sám majetek pojišťuje a udržuje (Srpová a kol., 2011). Dle českých účetních standardů nájemce majetek uvede pouze v příloze k účetní závěrce a v podrozvahové evidenci, protože pronajímaný majetek je součástí dlouhodobého majetku pronajímatele, který majetek také odpisuje. Tento postup je ale rozdílný dle mezinárodních účetních standardů, jež říkají, že pronajímatel vykazuje předmět leasingu jako pohledávku za nájemcem a nájemce zachycuje pronajímaný majetek jako svůj dlouhodobý majetek, který odpisuje (Marek a kol., 2006).

Při splnění podmínek dle Zákona o daních z příjmu lze uznat splátky nájemného jako daňový náklad. Splátky nájemného zahrnují poměrnou část odpisů najaté majetku, úrokové náklady financování, pojištění, režijní náklady a zisk pronajímatele. Nevýhodou finančního leasingu je, že po ukončení pronájmu přechází do vlastnictví nájemce již odepсанý majetek, takže nelze majetek odpisovat. Tuto nevýhodu kompenzuje daňová uznatelnost splátek leasingu. Výhodou je užívání majetku bez jednorázového vynaložení vlastních peněžních prostředků, daňová uznatelnost nájemného, zachování stejné míry zadluženosti, přenesení inflačního rizika na pronajímatele (Čížinská, 2018).

8.2 Finanční analýza

Finanční analýza slouží k systematickému rozboru finanční situace podniku. Součástí analýzy je hodnocení podnikové minulosti, současnosti a budoucnosti. Informace plynoucí z finanční analýzy jsou důležité pro rozhodování o fungování a budoucích činnostech podniku (Růčková, 2015).

Mezi základní metody finanční analýzy patří:

- analýza absolutních ukazatelů,
- analýza tokových ukazatelů,
- analýza rozdílových ukazatelů,
- analýza poměrových ukazatelů,
- souhrnné ukazatele hospodaření (Růčková, 2015).

Analýzou absolutních ukazatelů lze zhodnotit majetkovou a finanční strukturu podniku. Analýza tokových ukazatelů se týká hlavně výnosů, nákladů, zisku a cash flow. Orientace na likviditu je především v analýze rozdílových ukazatelů, kde je nejvýznamnějším ukazatelem čistý pracovní kapitál. Analýza poměrových ukazatelů je zaměřena na ukazatele likvidity, rentability, aktivity, zadluženosti, produktivity a dalších ukazatelů. Souhrnné ukazatele hospodaření využívají bankrotní a bonitní modely, aby se zhodnotilo finanční zdraví podniku (Růčková, 2015).

8.2.1 Analýza poměrových ukazatelů zaměřených na dlouhodobý majetek

Při analýze zadluženosti, majetkové a finanční struktury se vychází z rozvahy. Mezi hlavní ukazatele zadluženosti patří celková zadluženost. Ukazatelem ve vztahu k dlouhodobému majetku je **krytí dlouhodobého majetku vlastním kapitálem**. Pokud tento ukazatele vyjde vyšší než jedna, znamená to, že podnik používá vlastní kapitál i ke krytí oběžných aktiv a dává přednost finanční stabilitě před výnosem. Ukazatel **krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji** by měl vyjít vyšší než jedna, pokud by tomu bylo naopak, musí účetní jednotka část dlouhodobého majetku krýt krátkodobými zdroji, což vyvrací zlaté pravidlo financování (Knápková, Pavelková, Remeš, & Šteker, 2017).

Pomocí řízení aktiv lze zjistit, zda podnik efektivně využívá vložené prostředky. Ukazatel **obrat dlouhodobého majetku** posuzuje využití dlouhodobého majetku. Je ovlivněn výší oprávek k dlouhodobému majetku. Minimální doporučená hodnota je jedna. Když je dlouhodobý majetek ve velké míře financován leasingem, tak obratovost je výrazně nadhodnocena, protože do rozvahy není tento dlouhodobý majetek zahrnut (Knápková et al., 2017).

9 Vyřazení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek lze vyřadit zejména následujícími způsoby:

- likvidací v důsledku opotřebení nebo poškození,
- prodejem,
- bezúplatným převodem,
- v důsledku manka nebo škody,
- přeřazením z podnikání do osobního užívání,
- vkladem do základního kapitálu jiné obchodní korporace (České účetní standardy č. 013).

Likvidace dlouhodobého majetku se provádí v případě opotřebení, velké poruchovosti, velké technické zastaralosti, či v důsledku poškození, popřípadě z dalších příčin. Vyřazení se uskuteční na základě protokolu o likvidaci dlouhodobého majetku (Štohl, 2015). Zůstatková cena majetku při likvidaci z důsledku opotřebení u ne zcela odepsaného majetku se účtuje na stranu Má Dáti účtu ze skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti (České účetní standardy č. 013).

Na stranu Má Dáti účtu ze skupiny 54 – Jiné provozní náklady se zůstatková cena majetku zaúčtuje v případě, že dlouhodobý majetek vyřazen v důsledku prodeje, bezúplatného převodu, či v důsledku manka či škody. Nejčastějším bezúplatným převodem je dar, avšak může se jednat i o jiný bezúplatný převod (České účetní standardy č. 013).

Přeřazení dlouhodobého majetku do osobního užívání je možné využít pouze v případě individuálního podnikatele. Při tomto vyřazení se využije na straně Má Dáti účet z účtové skupiny 49 – Individuální podnikatel (České účetní standardy č. 013).

Vkladem dlouhodobého majetku do základního kapitálu jiné obchodní korporace dojde ke snížení závazku na straně Má Dáti na účtu v účtové skupině 36 – Závazky ke společníkům (České účetní standardy č. 013).

Na straně Dal se zůstatková cena dlouhodobého majetku zaúčtuje na účet příslušného vyřazovaného majetku ze skupiny 07 nebo 08 – Oprávky (České účetní standardy č. 013).

9.1 Daňová uznatelnost zůstatkové ceny DM při vyřazení

Z hlediska Zákona o daních z příjmů může účetní jednotka uplatnit před vyřazením u zcela neodepsaného majetku odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu dlouhodobého

majetku. Vyřazení zůstatkové ceny se zaúčtuje až po odepsání majetku, protože zůstatková cena DM není vždy daňově uznatelným nákladem (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

V případě prodeje DM je vstupní cena neodpisovaného majetku uznatelným daňovým nákladem do výše prodejní ceny. Při prodeji daňově odpisovaného majetku je daňová zůstatková cena plně daňově uznatelným nákladem (Prudký & Lošťák, 2019).

U likvidovaného DM v důsledku opotřebení je daňově uznatelným nákladem zůstatková cena v plné výši. Výjimkou je likvidace stavebních děl v souvislosti s výstavbou nového stavebního díla (Prudký & Lošťák, 2019).

V důsledku manka či škody je zůstatková cena majetku daňově uznatelná do výše náhrady. Např. když je předepsána náhrada zaměstnanci, tak do této výše je zůstatková cena daňově uznatelným nákladem. Uznatelným nákladem je také, když účetní jednotka má potvrzení od Policie ČR, že škoda na majetku byla způsobena neznámým pachatelem. Pokud škoda vznikla v důsledku živelních pohrom, tak zůstatková cena je daňově uznatelná v plné výši (Štohl, 2015).

10 Metodika

Cílem této bakalářské práce je zhodnotit dlouhodobý majetek z hlediska účetnictví, daní a financí.

První část se zabývá pořízením a oceňováním, především jsou zde uvedeny nejpoužívanější varianty pořízení a způsoby ocenění používané ve vybrané účetní jednotce. Použitou metodou je sběr dat a jejich zhodnocení.

Evidování dlouhodobého majetku je podrobně popsáno a zobrazeny příklady evidenčních karet majetku.

Z hlediska účtování je proveden sběr dat, jak se účtuje dlouhodobý majetek v účetní jednotce a následná analýza získaných dat a zhodnocení způsobu účtování DM.

Následuje porovnání účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku vybrané účetní jednotky. Součástí je zhodnocení, zda vybraná metoda odpisů, jak účetních, tak daňových, je pro účetní jednotku nejvýhodnější, a pokud ne, tak budou uvedeny návrhy na zlepšení odpisování. Následně se vypočte na ukázkou odloženou daň z odpisů jednotlivých druhů majetku. Při výpočtu odpisů a odložené daně se využijí následující vzorce:

- časově lineární účetní odpisy:

$$Odpis = \frac{\text{vstupní cena odpisovaného majetku}}{\text{doba odpisování}} \quad (1)$$

- rovnoměrné daňové odpisy:

$$Odpis = \frac{\text{vstupní cena} * \text{odpisová sazba}}{100} \quad (7)$$

- časově lineární účetní odpisy s odhadovanou zbytkovou hodnotou:

$$Odpis = \frac{\text{vstupní cena odpisovaného majetku} - \text{odhadovaná zbytková hodnota}}{\text{doba odpisování}} \quad (11)$$

- výkonové účetní odpisy komponent

$$Odpis = \text{počet ujetých km v účetním období} * \text{výkonová sazba} \quad (12)$$

- výkonová sazba komponent

$$\text{Výkonová sazba} = \frac{\text{pořizovací cena komponenty}}{\text{maximální limit kilometrické proběhu}} \quad (13)$$

- odložená daň

$$\text{Odložená daň} = (\text{účetní zůstatková cena} - \text{daňová zůstatková cena}) * \text{daňová sazba pro daň z příjmu právnických osob na budoucí období} \quad (14)$$

Z hlediska financování bude provedena analýza finanční situaci vybrané účetní jednotky s ohledem na dlouhodobý majetek a vypočítání následujících ukazatelů finanční analýzy a vycházet se bude z výročních zpráv podniku:

$$\text{Celková zadluženost} = \frac{\text{cizí zdroje}}{\text{aktiva celkem}} \quad (15)$$

$$\text{Krytí dlouhodobého majetku vlastním kapitálem} = \frac{\text{vlastní kapitál}}{\text{dlouhodobý majetek}} \quad (16)$$

$$\text{Krytí DM dlouhodobými zdroji} = \frac{\text{vlastní kapitál} + \text{dlouhodobé cizí zdroje}}{\text{dlouhodobý majetek}} \quad (17)$$

$$\text{Rentabilita tržeb (ROS)} = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{tržby}} \quad (18)$$

$$\text{Provozní síla} = \frac{\text{zisk}}{\text{dlouhodobá aktiva}} \quad (19)$$

$$\text{Obrat aktiv} = \frac{\text{tržby}}{\text{aktiva}} \quad (20)$$

$$\text{Obrat dlouhodobého majetku} = \frac{\text{tržby}}{\text{dlouhodobý majetek}} \quad (21)$$

$$\text{Poměr oběžných aktiv k celkovým aktivům} = \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{celková aktiva}} \quad (22)$$

$$\text{Poměr stálých aktiv k celkovým aktivům} = \frac{\text{stálá aktiva}}{\text{celková aktiva}} \quad (23)$$

Hodnocení finanční analýzy se provede jak z pohledu české legislativy, tak podle mezinárodních účetních standardů IFRS. Jelikož analyzovaná účetní jednotka od roku 2015 sestavuje účetní závěrku dle obou legislativ, lze provést srovnání jednotlivých ukazatelů v letech. Dále budou zhodnoceny zdroje krytí majetku z hlediska jejich výhodnosti pro účetní jednotku.

Následuje přehled způsobů vyřazení ve vybrané účetní jednotce, tedy analýza získaných dat.

Na závěr se zhodnotí jednotlivé oblasti dlouhodobého majetku ve vybrané účetní jednotce a případně se navrhne optimalizace jednotlivých oblastí. Finanční hledisko dlouhodobého majetku se zhodnotí samostatně od dalších částí. Hlediska účetnictví a daní se různě prolínají v dalších kapitolách praktické části bakalářské práce, kde největší prolnutí

obou částí je v kapitole 15 Odpisování DM. Zde se práce zabývá dílčím cílem mé bakalářské práce, a to zhodnocení účetních a daňových odpisů.

11 Charakteristika účetní jednotky

Vybranou účetní jednotkou, na které budu analyzovat dlouhodobý majetek je ČD Cargo, a.s. ČD Cargo je dceřinou akciovou společností společnosti České dráhy, a.s. a bylo založeno dne 1. prosince 2007. Je největším českým železničním dopravcem a patří mezi 5 největších železničních dopravců z členů EU z hlediska ročního objemu přepravy.

Lze tuto společnost využít při přepravě různých druhů zboží (například surovin nebo výrobků s vysokou přidanou hodnotou), kontejnerů, mimořádných zásilek. ČD Cargo dále pronajímá železniční vozy a nabízí vlečkové a další přepravní služby jak vnitrostátní, tak i mezinárodní. Minimální převážené množství je ve velikosti jednoho vagonu.

V České republice zaměstnává necelých 7.000 zaměstnanců a své služby poskytují na tisíci místech. Pomocí dceřiných společností je možné využít přepravní služby i po celé Evropě. K zajištění služeb má více než 900 elektrických a motorových lokomotiv. Cílem společnosti je zachovat si vedoucí pozici na trhu železniční dopravy.

Sídlo společnosti: Jankovcova 1569/2c, Praha 7 - Holešovice, 17000

Základní kapitál: 8.494.000.000,- Kč

Akcionář: České dráhy, a.s.

Hlavní dceřiné společnosti:

- CD Cargo Germany GmbH – specialista na přepravu automobilů,
- CD Cargo Poland Spółka z o.o. – partner pro přepravy v Polsku,
- CD Cargo Slovakia, s.r.o. – přepravní brána na východ,
- ČD Cargo Logistics, a.s. – specialista na mimořádné zásilky,
- CD Cargo Austria GmbH,
- Terminal Brno, a.s.,
- ČD DUSS Terminál, a.s.,
- Auto Terminal Nymburk, s.r.o.

ČD Cargo, a.s. má zaveden systém integrovaného řízení dle ISO, který neustále udržuje a má osvědčení příslušnými certifikáty ISO, aby společnost mohla neustále zlepšovat poskytované služby.

ČD Cargo vlastní dlouhodobý majetek ke dni 31. prosince 2018 uveden v následující tabulce.

Tabulka 3: Přehled dlouhodobého majetku ČD Cargo, a.s. k 31. prosinci 2018

Druh dlouhodobého majetku	Pořizovací cena (v mil. Kč)	Oprávký (v mil. Kč)
Software	929	501
Ocenitelná práva	122	94
Pozemky	118	-
Stavby	1.620	918
Stroje, zařízení a inventář	499	352
Dopravní prostředky	36.933	23.141
Dopravní prostředky na finanční leasing	140	41

Zdroj: Výroční zpráva 2018; vlastní zpracování

Dlouhodobým hmotným majetkem z hlediska účetního je v dané společnosti majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a jeho vstupní cena je vyšší než 40.000,- Kč. Bez ohledu na ocenění jsou dlouhodobým majetkem pozemky, budovy a stavby. Majetek, jenž je předmětem daně silniční, je též dlouhodobým hmotným majetkem, i když jeho pořizovací cena je nižší než 40.000,- Kč.

Dlouhodobým nehmotným majetkem evidovaným v účetní jednotce se rozumí majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a jehož ocenění je vyšší než 60.000,- Kč.

Ostatní hmotný majetek, jehož pořizovací cena je od 500,- Kč do 40.000,- Kč se v okamžiku pořízení účtuje do nákladů a eviduje se v operativní evidenci. V případě nehmotného majetku je postup stejný, pokud jeho cena je do 60.000,- Kč.

Účetní jednotka od roku 2016 účtuje a sestavuje účetní závěrku dle Mezinárodních účetních standardů. Hlavním rozdílem oproti Českým účetním standardům je, že majetek, pořízený finančním leasingem je evidován v majetku účetní jednotky a odpisuje se. Dalším rozdílem je například, že úroky z úvěru jsou součástí pořizovací ceny majetku a účetní jednotka má povinnosti komponentně odpisovat dlouhodobý majetek.

12 Pořízení a ocenění DM

12.1 Pořízení nákupem a ocenění pořizovací cenou

ČD Cargo nejčastěji pořizuje majetek nákupem od externích dodavatelů. Dlouhodobý nehmotný majetek pořizuje pouze nákupem a hmotný i dalšími způsoby. Dlouhodobý majetek pořízen nákupem se oceňuje v pořizovací ceně. Součástí pořizovací ceny je cena pořízení a vedlejší náklady. Mezi nejčastější vedlejší náklady patří náklady na:

- odměny za poradenské služby a zprostředkování,
- správní poplatky,
- platby za poskytnuté záruky,
- předprojektové a přípravné práce,
- úroky z úvěru (pouze dle IFRS),
- zkoušky před uvedením do stavu způsobilého k užívání.

12.2 Pořízení vlastní činností a ocenění vlastními náklady

Vlastní činností je pořízen pouze hmotný majetek, kterým jsou některé komponenty hnacích vozidel a nákladních vozů. Takto pořízený majetek se oceňuje vlastními náklady, ve kterých jsou zahrnuty přímé náklady a podíl režijních nákladů.

12.3 Bezúplatné nabytí majetku a ocenění reprodukční pořizovací cenou

Dlouhodobý majetek účetní jednotka nabývá ve výjimečných případech bezúplatně. Bezúplatné nabytí nastává v okamžiku, když majetek dostane darem nebo zjistí nezahrnutý majetek v účetnictví při inventarizaci. Takto nabytí dlouhodobý majetek je oceněn reprodukční oceňovací cenou, tedy cenou, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

12.4 Pořízení majetku finančním leasingem

Společnost často pořizuje dlouhodobý majetek formou finančního leasingu. Majetek pořízený touto formou je dle IFRS veden v majetku společnosti. Účetní jednotka oceňuje takto pořízený majetek dle smlouvy o finančním leasingu s leasingovou společností. Jednotlivé splátky leasingu se časově rozlišují a každý měsíc se splátky rozpouštějí do nákladů.

13 Evidence DM

Následující pasáž o rozsahu čtyř stran obsahuje utajované skutečnosti a je obsažena pouze v archivovaném originále bakalářské práce uloženém na Ekonomické fakultě JU.

14 Účtování DM

Následující pasáž o rozsahu tří stran obsahuje utajované skutečnosti a je obsažena pouze v archivovaném originále bakalářské práce uloženém na Ekonomické fakultě JU.

15 Odpisování DM

Účetní jednotka účetně odpisuje dlouhodobý majetek rovnoměrně. Účetní odpisy jsou měsíční a začínají se počítat od následujícího měsíce po uvedení majetku do užívání, s výjimkou majetku pořízeného 1. 1., tento majetek se začne odpisovat již od ledna. Lineární účetní odpis znamená, že každý měsíc bude odpis ve stejné výši, roční odpis se bude lišit pouze první a poslední rok odpisování podle počtu měsíců, za které se v tomto roce majetek odpisuje. Například, když je majetek zařazen 1. května, tak odpisovat se začíná od června, takže první rok bude odpis ve výši sedmi měsíců a poslední rok odpisování ve výši pěti měsíců. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny, avšak aby nedošlo k přílišnému zkreslování dat, která byla účetní jednotkou upravena, tak jsou ponechána na 2 desetinná místa.

Účetní jednotka stanoví živostnost každého DM a podle doby životnosti se vypočítá odpis dle vzorce 1 z kapitoly 9 Metodika. Každý rok se doba životnosti přehodnocuje a případně upravuje, aby odpovídala skutečné době životnosti.

Pokud má majetek odhadovanou zbytkovou hodnotu, nejčastěji hodnotu šrotu, kterou účetní jednotka obdrží za likvidaci majetku, tak je nutné tuto hodnotu ve výpočtu odpisů zohlednit. K tomu slouží vzorec 11 z kapitoly 9 Metodika.

Tabulka 4: Doba životnosti v letech pro výpočet účetních odpisů dle druhu DM

Druh dlouhodobého majetku	Doba živostnosti v letech
Budovy	20-50
Stavby	20-50
Hnací drážní vozidla (bez komponent)	20-35
Nákladní vozy (bez komponent)	30-35
Stroje a zařízení	8-20
Software	3-10
Ocenitelná práva	6-10

Zdroj: Výroční zpráva 2018; vlastní zpracování

U vybraného majetku používá účetní jednotka metodu komponentního odpisování. Komponentou ve společnosti ČD Cargo jsou hlavní a vyvazovací opravy a radiostanice

u drážních hnacích vozidel a revizní opravy a dvojkolí u nákladních vozů. Komponenty jsou odpisovány výkonovou metodou, vypočítají se dle vzorců č. 12 a 13 uvedených v kapitole 9 Metodika. Časové odpisování komponenty se využívá pouze u radiostanice dle nastavené živostnosti.

Pro výpočet daňových odpisů dlouhodobého hmotného majetku používá účetní jednotka rovnoměrné odpisování. Výše odpisů zde záleží na tom, v jaké odpisové skupině je majetek zařazen.

Účetní jednotka tedy vyčísluje u každého majetku daňové odpisy, účetní odpisy dle české legislativy, dle mezinárodních účetních standardů IFRS a dle konsolidace. Často jsou účetní odpisy dle ČÚL a dle IFRS stejné, ale jak můžeme vidět v kapitole 15.2 Vozidla kolejová pro nákladní dopravu, mohou být odlišné, protože pořizovací cena podle jednotlivých předpisů může být stanovena jinak a její výše bude různá.

15.1 Nákladní vůz řady Sggrrs

Následující pasáž o rozsahu jedné čtvrtiny strany obsahuje utajované skutečnosti a je obsažena pouze v archivovaném originále bakalářské práce uloženém na Ekonomické fakultě JU.

15.1.1 Účetní odpisy

Následující pasáž o rozsahu dvou stran obsahuje utajované skutečnosti a je obsažena pouze v archivovaném originále bakalářské práce uloženém na Ekonomické fakultě JU.

15.1.2 Daňové odpisy

Následující pasáž o rozsahu tří čtvrtin strany obsahuje utajované skutečnosti a je obsažena pouze v archivovaném originále bakalářské práce uloženém na Ekonomické fakultě JU.

15.1.3 Odložená daňová povinnost

Následující pasáž o rozsahu jedné strany obsahuje utajované skutečnosti a je obsažena pouze v archivovaném originále bakalářské práce uloženém na Ekonomické fakultě JU.

15.2 Vozidla kolejová pro nákladní dopravu

Následující pasáž o rozsahu poloviny strany obsahuje utajované skutečnosti a je obsažena pouze v archivovaném originále bakalářské práce uloženém na Ekonomické fakultě JU.

15.2.1 Účetní odpisy dle ČÚL

Následující pasáž o rozsahu tří čtvrtin strany obsahuje utajované skutečnosti a je obsažena pouze v archivovaném originále bakalářské práce uloženém na Ekonomické fakultě JU.

15.2.2 Účetní odpisy dle IFRS

Následující pasáž o rozsahu tří čtvrtin strany obsahuje utajované skutečnosti a je obsažena pouze v archivovaném originále bakalářské práce uloženém na Ekonomické fakultě JU.

15.3 Provozní systém pro nákladní vozy

Následující pasáž o rozsahu jedné čtvrtiny strany obsahuje utajované skutečnosti a je obsažena pouze v archivovaném originále bakalářské práce uloženém na Ekonomické fakultě JU.

15.3.1 Účetní odpisy

Následující pasáž o rozsahu jedné čtvrtiny strany obsahuje utajované skutečnosti a je obsažena pouze v archivovaném originále bakalářské práce uloženém na Ekonomické fakultě JU.

15.3.2 Daňové odpisy

Následující pasáž o rozsahu jedné třetiny strany obsahuje utajované skutečnosti a je obsažena pouze v archivovaném originále bakalářské práce uloženém na Ekonomické fakultě JU.

15.3.3 Odložená daňová povinnost

Následující pasáž o rozsahu jedné strany obsahuje utajované skutečnosti a je obsažena pouze v archivovaném originále bakalářské práce uloženém na Ekonomické fakultě JU.

16 Financování dlouhodobého majetku

16.1 Zdroje financování DM

Zdrojem financování DM jsou vlastní zdroje a cizí zdroje, ze kterých jsou to především emitované dluhopisy, dodavatelské úvěry, finanční leasing a půjčky od mateřské společnosti k pořízení hnacích vozidel.

Tabulka 5: Přehled zdrojů financování DM a jejich stav k 31. prosinci 2018

Úvěry, půjčky, dluhopisy	Stav k 31. 12. 2018 (v mil. Kč)
<u>Dlouhodobé:</u>	
Závazky ze zpětného leasingu	964
Závazky z finančního leasingu	34
Půjčka od společnosti České dráhy, a.s.	281
Vydané dluhopisy	2.995
Celkem dlouhodobé	4.274
<u>Krátkodobé:</u>	
Závazky ze zpětného leasingu	418
Závazky z finančního leasingu	27
Půjčka od společnosti České dráhy, a.s.	74
Vydané dluhopisy	15
Celkem krátkodobé	534
Celkem	4.808

Zdroj: Výroční zpráva ČD Cargo, a.s. za rok 2018, vlastní zpracování

Účetní jednotka může od roku 2011 po schválení Českou národní bankou emitovat dluhopisy. Výše nesplacených dluhopisů vydaných v rámci dluhopisového programu může činit maximálně 6.000.000.000,- Kč. K 31. 12. 2018 existují čtyři druhy dluhopisů vydaných společností ČD Cargo, a.s. Poslední emise dluhopisů byla dne 20. 7. 2018, jejíž celková jmenovitá hodnota byla 1.000.000.000,- Kč a jmenovitá hodnota jednoho dluhopisu činila 5.000.000,- Kč. Dluhopisy z této emise jsou veřejně obchodovatelné a jsou

splatné k datu 20. 7. 2025. Emitované dluhopisy účetní jednotka využívá pouze k financování revizních oprav nákladních vozů, které jsou evidovány jako komponenty DM z hlediska účetnictví.

Půjčku od společnosti České dráhy, a.s., tedy mateřské společnosti, využila účetní jednotka v roce 2016 na nákup hnacích vozidel řady 383 Vectron. Zůstatek půjčky byl rozdělen na dlouhodobou a krátkodobou část.

Účetní jednotka využívá leasing na nákup kolejových vozidel. Doba trvání leasingu je maximálně 10 let. Závazky z leasingu jsou rozděleny na závazky z finančního leasingu a závazky ze zpětného leasingu. Zpětný leasing znamená, že účetní jednotka majetek prodá a následně si ho pronajme pomocí finančního leasingu. Leasing je klasifikován jako finanční leasing, jestliže se převádějí všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví daného majetku na nájemce (ČD Cargo). Jelikož účetní jednotka účtuje majetek dle Mezinárodních účetních standardů, tak majetek pořízený tímto způsobem je zařazen do majetku společnosti a je odpisován stejně jako majetek pořízený nákupem.

V následující tabulce jsou shrnuté výhody a nevýhody jednotlivých zdrojů financování dlouhodobého majetku, podle kterého se účetní jednotka může snáz rozhodnout, který zdroj využije při financování investice.

Tabulka 6: Manuál pro rozhodování o zdroji financování investice sestavený pro ČD Cargo, a.s.

Zdroj financování	Výhody	Nevýhody
Základní kapitál	Snadno získatelný zdroj, takto pořízený majetek je ihned ve vlastnictví účetní jednotky.	Velmi drahý zdroj, nákladem na něj jsou dividendy akcionářům.

<p>Dodavatelské úvěry</p>	<p>Jednoduché a rychlé na získání (pouze dohoda o prodloužení splatnosti faktury), takto pořízený majetek je ve vlastnictví účetní jednotky ihned po dodání, i když není ještě zaplacen, často se jedná o bezúročný úvěr.</p>	<p>Jsou poskytovány jen nejlepším odběratelům, jedná se spíše o střednědobé úvěry, takže neodpovídají délce životnosti a návratnosti investice.</p>
<p>Emitované dluhopisy</p>	<p>Získání finanční prostředků od několika investorů najednou, získání větší částky finančních prostředků, než by pravděpodobně poskytla bankovní společnost, vedlejší náklady na emisi a úroky z dluhopisů jsou daňově uznatelnými náklady, majetek pořízený z takto získaných financí je ve vlastnictví účetní jednotky.</p>	<p>Náročný legislativní proces, především u dluhopisů veřejně obchodovatelných, nutné povolení od ČNB, vysoké úrokové sazby, riziko dřívějšího splacení, které může požadovat věřitel, splacení dlužné částky ke dni splatnosti celé najednou.</p>
<p>Finanční leasing (dle ČÚL)</p>	<p>Jednotlivé leasingové splátky se účtují rovnou do daňově uznatelných nákladů, takto pořízený majetek je ihned k dispozici.</p>	<p>Takto pořízený majetek není ve vlastnictví účetní jednotky a je evidován pouze v podrozvaze podniku, majetek nelze odpisovat, akontace (první splátka) je navýšena o marži, která je často velmi vysoká, navíc akontaci nelze účtovat ihned do nákladů, ale musí se časově rozlišovat po celou dobu splácení leasingu.</p>

Finanční leasing (dle IFRS)	Takto pořízený majetek je evidován v majetku podniku, majetek se odepisuje, majetek je ihned k dispozici.	Vlastníkem majetku dle leasingové smlouvy je leasingová společnost, splátky jsou nedaňovým nákladem.
Půjčka od mateřské společnosti	Často bezúroční půjčka nebo jen s velmi nízkým úrokem, takto pořízený majetek je ihned po nákupu ve vlastnictví účetní jednotky, delší splatnost, než u bankovních půjček a úvěrů,	Často účelově vázána půjčka.

Zdroj: Čížinská (2018); Marek a kol. (2006); vlastní zpracování

16.2 Finanční analýza

Z hlediska financí lze podnik zhodnotit pomocí finanční analýzy a ukazatelů uvedených v kapitole 9 Metodika. Všechny údaje potřebné k výpočtu finančních ukazatelů jsou dostupné ve výročních zprávách společnosti ČD Cargo. Jelikož účetní jednotka během let 2015 a 2016 přestupovala na účetnictví dle mezinárodních účetních standardů IFRS, lze porovnat hodnoty ukazatelů dle Českých účetních standardů i dle mezinárodních účetních standardů IFRS. Do roku 2017 účetní jednotka sestavovala účetní závěrku dle české účetní legislativy, avšak od roku 2018 ji sestavuje pouze dle IFRS. Od roku 2015 účetní jednotka začala sestavovat účetní závěrku dle IFRS, proto ve Výročních zprávách za období 2015-2017 lze vidět účetní závěrky sestavené podle obou účetních předpisů. Pro náhled vývoje trendu u jednotlivých ukazatelů jsou ukazatele vyčísleny za čtyři účetní období, ukazatelé jsou počítány podle vzorců 15-23 uvedené v kapitole 9 Metodika.

Tabulka 7: Ukazatelé finanční analýzy v letech 2014-2018 dle ČÚL a IFRS

Ukazatelé	2014	2015	2016	2017	2018
Celková zadluženost (dle ČÚL)	50,98 %	50,55 %	49,41 %	46,74 %	
Celková zadluženost (dle IFRS)		60,65 %	56,77 %	52,54 %	53,65 %
Krytí dlouhodobého majetku vlastním kapitálem (dle ČÚL)	62,05 %	64,04 %	65,09 %	67,23 %	

Krytí dlouhodobého majetku vlastním kapitálem (dle IFRS)		47,53 %	50,97 %	55,00 %	54,99 %
Krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji (dle ČÚL)	84,56 %	85,20 %	98,88 %	98,82 %	
Krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji (dle IFRS)		86,58 %	95,37 %	95,13 %	94,56 %
Rentabilita tržeb (dle ČÚL)	4,47 %	1,18 %	1,88 %	3,51 %	
Rentabilita tržeb (dle IFRS)		3,62 %	7,17 %	6,53 %	6,20 %
Provozní síla (dle ČÚL)	0,048	0,012	0,018	0,034	
Provozní síla (dle IFRS)		0,029	0,053	0,048	0,046
Obrat aktiv (dle ČÚL)	0,836	0,802	0,756	0,762	
Obrat aktiv (dle IFRS)		0,670	0,631	0,635	0,629
Obrat dlouhodobého majetku (dle ČÚL)	1,064	1,044	0,976	0,964	
Obrat dlouhodobého majetku (dle IFRS)		0,809	0,744	0,736	0,746
Poměr oběžných aktiv na celkových aktivech (dle ČÚL)	17,90 %	20,09 %	20,00 %	18,66 %	
Poměr oběžných aktiv na celkových aktivech (dle IFRS)		17,20 %	15,19 %	13,72 %	15,71 %
Poměr stálých aktiv na celkových aktivech (dle ČÚL)	78,53 %	76,86 %	77,43 %	79,11 %	
Poměr stálých aktiv na celkových aktivech (dle IFRS)		82,80 %	84,81 %	86,28 %	84,29 %

Zdroj: Rozvaha společnosti ČD Cargo, a.s. v letech 2014-2018, vlastní zpracování

Rozdílnost ukazatelů podle jednotlivých legislativ je dána především tím, že majetek dle ČÚL je oceněn v historických cenách a dle IFRS je majetek přeceněn znaleckým odhadem ke dni, ve kterém se účtuje o majetku. Navíc je v aktivech zaznamenán i majetek pořízený finančním leasingem, což se zároveň promítlo i v závazcích.

Celková zadluženost podle obou legislativ je v doporučené hodnotě, tedy kolem 50-60 %. Lze vidět, že hodnota zadluženosti se stále snižuje, průběh je možné lépe vidět v následujícím grafu.

Dlouhodobý majetek je minimálně z poloviny kryt z vlastních zdrojů a zbytek je kryt cizími zdroji.

Účetní jednotka se snaží dodržovat tzv. zlaté pravidlo financování a financuje dlouhodobý majetek hlavně dlouhodobými zdroji, avšak malá část i přesto je kryta krátkodobými zdroji. Je tu však snaha snižování krytí krátkodobými zdroji a nahrazování dlouhodobými zdroji, aby se účetní jednotka nedostala do platební neschopnosti.

Účetní jednotka je rentabilní, každý sledovaný rok vytvořila zisk.

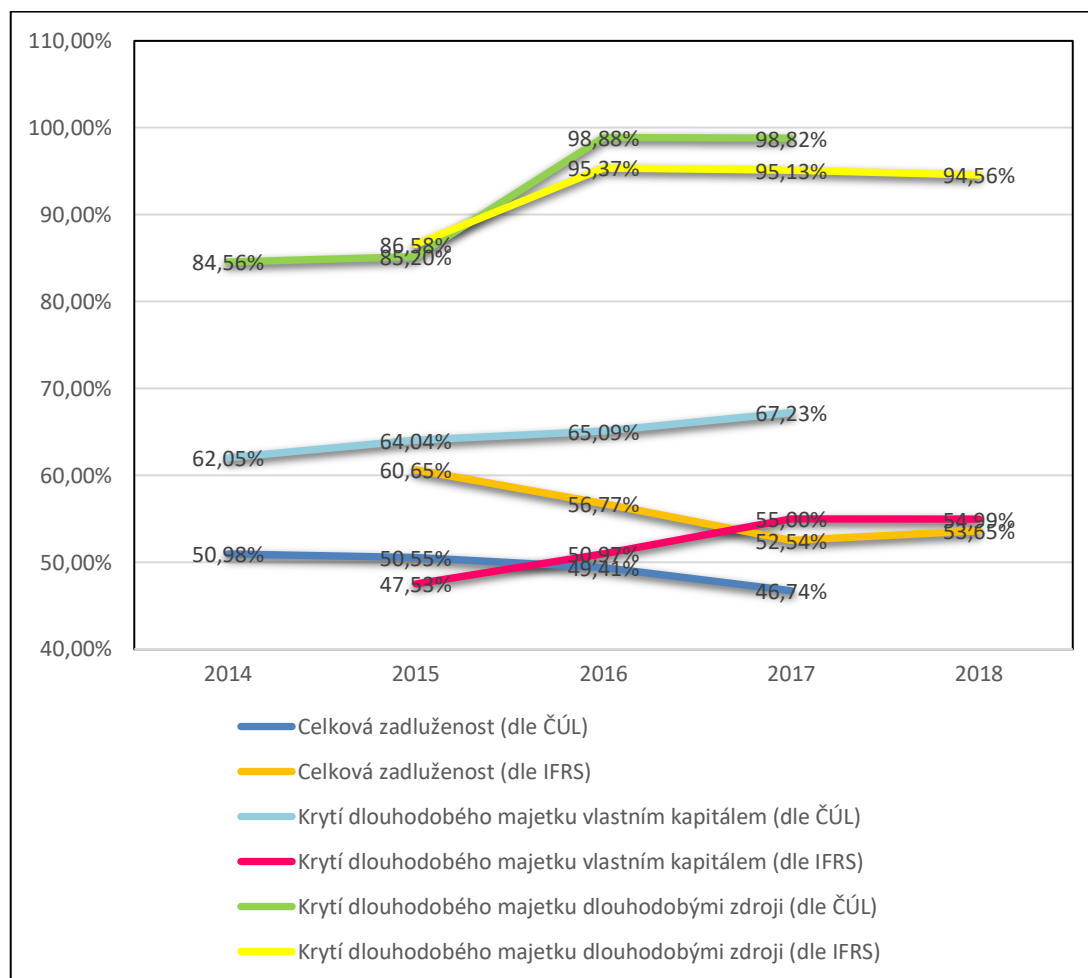
Provozní síla říká, kolik korun zisku generuje jedna koruna dlouhodobého majetku. Lze vidět, že hodnoty podle IFRS jsou vyšší, protože je v aktivech více majetku, především majetek pořízený finančním leasingem.

Údaje ukazatele obratu dle ČÚL jsou nadhodnoceny, protože v aktivech není majetek pořízený finančním leasingem. Proto mají větší vypovídací hodnotu data dle IFRS, kde je tento majetek zahrnut. Obrat aktiv a obrat DM jsou nižší než doporučená hodnota, která je rovna jedné, takže účetní jednotka dlouhodobý majetek, respektive aktiva, nevyužívá efektivně.

V průměru dlouhodobý majetek tvoří 80 % aktiv a zbytek jsou oběžná aktiva. Součet obou ukazatelů by měl dát 100 %, což u ukazatelů dle ČÚL nevychází, rozdíl tvoří zvláště časové rozlišení aktiv, které není v rozvaze dle IFRS takto samostatně vyčísleno.

Lepší zobrazení vývoje ukazatelů týkajících se zdrojů financování lze vidět v následujícím grafu.

Graf 1: Vývoj finančních ukazatelů dle ČÚL a IFRS v letech 2014-2018



Zdroj: Rozvaha společnosti ČD Cargo, a.s. v letech 2014-2018, vlastní zpracování

Křivky jednotlivých ukazatelů podle obou legislativ jsou podobné, jen jsou posunuté. Dle ČÚL jsou všechny ukazatele vyšší, protože v aktivech není zařazen majetek pořízení finančním leasingem.

17 Vyřazení DM

Účetní jednotka vyřazuje dlouhodobý majetek především prodejem nebo likvidací.

Při prodeji majetku účetní jednotka stanovuje takovou prodejní cenu, aby vytvořila zisk mezi prodejní a zůstatkovou cenou majetku. V následující tabulce lze vidět hodnotu zůstatkové ceny DM a tržby z prodeje DM za jednotlivá účetní období dle ČÚL.

Tabulka 8: Přehled prodaného DM v letech 2014-2017 dle ČÚL (v tis. Kč)

Účetní období	Zůstatková cena prodaného DM	Tržby z prodeje DM
2014	577.625,- Kč	692.238,- Kč
2015	8.901,- Kč	65.631,- Kč
2016	659,- Kč	3.557,- Kč
2017	103.769,- Kč	127.077,- Kč

Zdroj: Výkaz zisku a ztráty dle ČÚL společnosti ČD Cargo, a.s. v letech 2014-2017, vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že tržby, tedy prodejní cena je vyšší než zůstatková cena majetku, lze tedy předpokládat, že daňová zůstatková cena majetku je též nižší, proto se stane daňově uznatelným nákladem.

Druhým nejčastějším způsobem vyřazení DM je likvidace majetku. Majetek se likviduje z důvodu opotřebení po skončení doby použitelnosti majetku. Nejvíce likvidovaným majetkem jsou dopravní prostředky, tedy nákladní vozy a hnací vozidla. Tento majetek se obvykle likviduje šrotací. Za šrotací účetní jednotka obdrží tržby zbytkovou hodnotu majetku, tedy hodnotu šrotu.

18 Návrhy optimalizace

Vzhledem ke strohé analytické evidenci u jednotlivých účtů by bylo vhodné tyto evidenci více propracovat. Jelikož má účetní jednotka především dopravní prostředky a k nim zvláště vyčleněné komponenty, tak analytické účty by měli odrážet jednotlivý majetek. Možná analytická evidence by mohla být následující např. u účtu 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí:

- 022.1xxx – první číslo analytické evidence by určilo, zda se jedná o nákladní vůz, hnací vozidlo či další majetek, proto by účet představoval:
 - 022.1xxx nákladní vůz,
 - 022.2xxx hnací vozidlo,
 - 022.3xxx osobní vůz,
 - 022.4xxx další samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 022.11xx – druhé číslo analytické evidence by určilo číslo vozu nebo název vozidla:
 - 022.11xx – nákladní vůz řady Sggrrs,
 - 022.21xx – vozidla kolejová pro nákladní dopravu,
- 022.1101 – poslední dvě čísla analytické evidence by rozlišovala tělo majetku a jeho komponenty:
 - 022.1101 – nákladní vůz řady Sggrrs – tělo majetku,
 - 022.1102 – nákladní vůz řady Sggrrs – revizní opravy majetku,
 - 022.1103-022.1110 – nákladní vůz řady Sggrrs – dvojkolí.

Na tuto analytickou evidenci by navazovala analytická evidence na účtech 07 a 08 – Oprávky. Podobnou analytickou evidenci by mohla účetní jednotka využít i u účtů skupiny 04 – Pořízení DM, kde by mohlo být především rozčlenění podle syntetického účtu, na který bude majetek zaúčtován po zařazení, např.: 042.22xx – Pořízení samostatné movité věci a souboru movitých věcí. Poslední dvě čísla by určila konkrétní druh majetku, např.: 042.2201 – Pořízení nákladního vozu.

Účetní jednotka si zvolila rovnoměrné odpisování, ale vzhledem k reálnému poklesu ceny majetku během prvních let doby použitelnosti, by mohla účetní jednotka využít i zrychlené odpisování, avšak s ohledem na dobu životnosti dlouhodobého majetku jsou vhodnější rovnoměrné odpisy. Jak lze vidět v kapitole 15 Odpisování DM, účetní odpisy jsou stanoveny na mnohem delší dobu použitelnost majetku a také účetní pořizovací cena

je rozdílná z důvodu komponent, které často z daňového hlediska jsou nákladem, a ne součástí DM. Obojí se odrazí na odložené dani.

Komponentní odpisování DM je převážně založeno na výkonových odpisech, kde je tato metoda velmi vhodná. Komponenty mají kratší dobu použitelnosti než tělo majetku a zároveň jejich použitelnost je závislá na jejich maximální kapacitě, což správně odráží výkonové odpisy závislé na maximálním a skutečném výkonu komponenty.

Odložená daň vyplývá mimo jiné z rozdílu účetní a daňové zůstatkové ceny dlouhodobého majetku. Kvůli často vyšší pořizovací ceně a mnohem delší doby použitelnosti majetku bude účetní zůstatková cena DM zpravidla vyšší než daňová zůstatková cena. Z toho vyplývá pro společnost ČD Cargo, a.s., že bude mít odložený daňový závazek z titulu zůstatkové ceny DM, avšak pouze do určité doby, než se závazek změní na pohledávku. Tato změna vyplývá z výpočtu odložené daňové povinnosti, kdy se od nově vypočtené odložené daňové povinnosti musí odečíst předešlé odložené daně. Jak lze vidět v kapitole 15.3.3 účetní jednotce se bude snižovat zisk z důvodu odloženého daňové závazku, ale později se to obrátí a zisk se naopak zvýší o odloženou daňovou pohledávku. Nejvhodnější by tedy pro účetní jednotku bylo, aby postupně obnovovala dlouhodobý majetek tak, aby odložený daňový závazek z nově odpisovaného majetku byl alespoň částečně vykompenzován odloženou daňovou pohledávkou z již daňově odepsaného majetku. Takto lze postupovat za předpokladu, že účetní dobu použitelnosti nového majetku bude vyšší než daňová doba použitelnosti.

Co se týče zdrojů financování, bylo by vhodné, aby DM byl financován plně dlouhodobými zdroji. Účetní jednotka by tedy měla uhradit krátkodobé závazky, kterými kryje DM a nahradit je dlouhodobými zdroji. Nejvhodnějšími dlouhodobými zdroji by měli být cizí zdroje, protože jsou levnější. Jelikož je účetní jednotka velká, může vydávat dluhopisy v podstatě bez omezení, protože má povolený dluhopisový rámec od ČNB. Tento rámec není skoro vůbec využit, proto by měla vydat více dlouhodobých dluhopisů na financování DM. Dalším vhodným zdrojem je půjčka od mateřské společnosti, která často bývá bezúročná a podmínky půjčky nejsou tak striktní jako u bankovní půjčky. Aby však účetní jednotka nezvyšovala příliš svou zadluženost, která je momentálně na doporučené úrovni, měla by využívat i finanční leasing, kterým nezvyšuje zadluženost tolik jako dluhopisy a zároveň po uzavření leasingové smlouvy může účetní jednotka majetek hned využívat. Samozřejmě je ale důležité, aby část DM byla kryta i vlastními zdroji, což účetní

jednotka dělá. Pokud nelze použít pouze dlouhodobé zdroje, je dobré využít také dodavatelský úvěr, který je klasifikován jako střednědobý.

Z hlediska finančního zdraví je na tom společnost ČD Cargo, a.s. dobře, generuje zisk, zadluženost je optimální a složení zdrojů také. Co se týče využití dlouhodobého majetku, tak by mohl být využíván více vzhledem k jeho poměru na celkových aktivech. Účetní jednotka by měla své služby udělat dostupnější, aby došlo k většímu využití DM.

19 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo zhodnotit dlouhodobý majetek z hlediska účetnictví, daní a financí. Konkrétně v oblasti pořizování, oceňování, evidence a účtování dlouhodobého majetku ve vybrané účetní jednotce. Dílčím cílem bylo porovnat účetní a daňové odpisy a jejich následky vliv na základ daně z příjmu.

Správné řízení dlouhodobého majetku záleží na znalosti právních předpisů týkajících se tohoto majetku. Nejdůležitější daňovou legislativou je Zákon č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů a mezi nejdůležitější účetní legislativy patří Zákon č. 583/1991 Sb. o účetnictví, Vyhláška č. 500/2002 Sb., České účetní standardy pro podnikatele a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Je důležité, aby účetní jednotka sledovala novelizace k jednotlivým předpisům.

Teoretická část práce je zaměřena na průběh dlouhodobého majetku od jeho pořízení až po vyřazení. Pokud majetek splní minimální pořizovací cenu a splňuje dobu použitelnosti delší než jeden rok, tak se oceněný majetek musí zaevidovat na inventární kartě majetku. Pořízený majetek je také nutné zaúčtovat, nejprve se obvykle zaúčtuje pořizovací (kalkulační) účet, kde se účtuje majetek a jeho vedlejší pořizovací náklady a poté při zařazení majetku do užívání se převede na účet konkrétního majetku včetně jeho vedlejších nákladů. Když je majetek zařazen tak, pokud nepatří mezi neodpisovaný majetek jako je například pozemek, ho může účetní jednotka začít odpisovat. Při daňovém odpisování si účetní jednotka vybere, zda využije rovnoměrnou nebo zrychlenou metodu a po zařazení majetku do odpisové skupiny může začít daňově odpisovat na konci účetního období. Účetní odpisy jsou závislé na rozhodnutí účetní jednotky, záleží na skutečné době použitelnosti majetku a vybrané metodě odpisování. Jelikož skutečná životnost majetku bývá často delší než životnost dle skupiny daňových odpisů, tak účetní odpisy sečtené za celý rok mohou být menší. Rozdíl odpisů, respektive zůstatkových cen majetku, ovlivňuje základ daně z příjmu z titulu odložené daňové povinnosti.

Praktická část je aplikována na společnost ČD Cargo, a.s. a především roku 2018. Nicméně při finanční analýze jsou použita data i z předešlých let, od roku 2014. U odpisování jsou pak vypočítány odpisy i na další roky do budoucna.

Účetní jednotka dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek nakupuje. Pořizovací cena majetku se skládá z ceny pořízení majetku a vedlejších nákladů. Vedlejší náklady splňují účetní a daňové předpisy, ale často se liší, hlavně v případě komponent. Komponenty u

nákladních vozů jsou z daňového hlediska náklad, takže daňová pořizovací cena bude nižší než celková účetní pořizovací cena, která se skládá z těla majetku a komponent.

Pořízený majetek se eviduje na kartě majetku v programu SAP. Každý dlouhodobý majetek má svou kartu majetku, pokud majetek má komponenty, které jsou odpisovány samostatně, tak tato komponenta má svou kartu majetku, ale evidenční číslo komponenty je stejné jako evidenční číslo těla majetku, jen je rozlišeno podčíslem komponenty. Na kartě majetku jsou všechny důležité a povinné náležitosti a informace, které na kartě mají být.

Dlouhodobý majetek se účtuje na třídě 0. Jednotlivé účty mají strohou analytickou evidenci. Návrhem na optimalizaci je, aby účetní jednotka udělala podrobnější analytickou evidenci z hlediska konkrétních druhů majetku, např.: účet 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí by se analyticky rozdělil na konkrétní druhy nákladních a hnacích vozidel a rozčlenil u jednotlivých vozidel tělo majetku a komponenty a na to by navazovala analytická evidence na účtech Oprávek. Zároveň by mohla být analytická evidence na pořizovacích účtech skupiny 04 – Pořízení DM, tak, aby z analytického účtu bylo jasné, na jaký účet bude majetek zaúčtován a o jaký druh majetku jde.

Účetní jednotka počítá daňové odpisy a účetní odpisy dle ČÚL a IFRS. Účetní odpisy podle obou legislativ jsou většinou stejné, rozdílně jsou u majetku, který byl vložen do aktiv při založení. Tento majetek je dle ČÚL oceněn v historických cenách a dle IFRS dle znaleckého posudku ve skutečných cenách ke dni, kdy se o majetku účtuje. Avšak ostatní náležitosti pro výpočet účetních odpisů jsou stejné. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je způsoben hlavně dobou odpisování, ale i pořizovací cenou. U nákladního vozu, který patří do odpisové skupiny 3, jsou daňové odpisy na 10 let. Účetní jednotka u daňových odpisů používá vždy rovnoměrné odpisování. Mohla by být však zvolena i metoda zrychleného odpisování, jelikož reálná hodnota majetku na začátku doby použitelnosti klesá mnohem rychleji než ke konci doby použitelnosti, i když nový majetek, především nákladní a hnací vozidla, která mají největší podíl v DM, se na začátku doby použitelnosti opotřebovává pomaleji než starší majetek ke konci doby použitelnosti. Účetní odpisy se počítají v případě těla majetku jako lineární časové odpisy. Doba odpisování je o 20 i více let delší než daňová doba použitelnosti. Metoda je zvolena vhodně, avšak by mohla být zvolena i zrychlená metoda odpisování ze stejných důvodů jako u daňového odpisování. V případě komponent tomu tak není, protože je zde vhodně zvolena výkonová metoda, která odpovídá skutečnosti a po odepsání majetku dojde k výměně komponenty. U

komponent se využívá výkonová metoda odpisování, kdy je zohledněna pořizovací cena komponenty, maximální proběhový limit kilometrů a počet kilometrů ujetých za rok 2018. Tyto komponenty jsou z daňového hlediska nákladem. Proto rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je značný. Z rozdílu zůstatkových cen lze vypočítat odložená daňová povinnost, v tomto případě závazek, který v budoucnu, pravděpodobně v roce 2019, zvýší základ daně z příjmu. Vzhledem k velké rozdílnosti účetní a daňové zůstatkové ceny lze předpokládat každoroční odloženou daňovou povinnost. Ze začátku doby použitelnosti vzniká obvykle odložený daňový závazek a později tím, že odložená daň aktuálního účetního období se snižuje o odloženou daň minulých let, vzniká odložená daňová pohledávka. Účetní jednotka by měla postupně obnovovat dlouhodobý majetek tak, aby odložená daňová pohledávka z již vlastněného majetku pokryla odložený daňový závazek z nově pořízeného majetku. Zároveň by se měla účetní jednotka snažit na lepším využitím dlouhodobého majetku, aby tento daňový závazek kompenzovala vyššími tržbami, aby měla dostatečné peněžní prostředky na úhradu závazku, pokud by odložená daňová pohledávka tento závazek nepokryla.

U nehmotného majetku není rozdíl tak značný, ale také ho lze najít. Rozdíl je hlavně v době životnosti. U provozního systému nejsou žádné komponenty, takže pořizovací cena obou druhů odpisů je stejná.

Finanční analýza ukazuje, že je značný rozdíl mezi závěrkami dle ČÚL a IFRS. Tento rozdíl je dán především tím, že v aktivech dle IFRS je zahrnut i majetek pořízený finančním leasingem a zároveň je toto promítnuto v závazcích, tedy v pasivech. Dlouhodobý majetek tvoří zhruba 80 % aktiv a je financován převážně dlouhodobými zdroji, ale je zde i podíl krátkodobých zdrojů, proto by se účetní jednotka měla pokusit tyto zdroje nahradit dlouhodobými, například využitím půjčkou od mateřské společnosti nebo vydáním dalších dluhopisů, protože dluhopisový rámec schválený ČNB je využit zatím minimálně. Lze vidět, že dlouhodobý majetek není využíván naplno a generuje jen malou část zisku, přesto je účetní jednotka v zisku. Je využíváno mnoho zdrojů k financování DM, jak vlastních, tak cizích. Tyto zdroje účetní jednotka kombinuje půl na půl. Při využití cizí zdrojů se doručují varianty finančního leasingu či půjčky od mateřské společnosti. Tyto varianty nejsou příliš drahé a nijak administrativně náročné na získání. Další vhodnou možností je emitování dluhopisu, protože účetní jednotka má povolení je vydávat od ČNB a schválený rámec je opravdu veliký, takže lze plně využít i tyto zdroje.

Řízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je důležitou součástí řízení aktiv, protože, jak lze vidět, výrazně ovlivňuje i další oblasti, především účetnictví a daní, ale i financí. Zásadní je řízení DM hlavně u účetních jednotek, kde DM tvoří většinu aktiv a kde DM je zásadní součástí jejich hlavní činnosti.

20 Summary

The goal of bachelor's thesis is to analyse long-term assets in terms of accountancy, taxes and finance and to evaluate acquisition, valuation, keeping records and accounting in selected accounting entity. A partial aim is to compare book depreciations and tax-off depreciations and possible recommendations for optimization of depreciations.

The theoretical part with acquisition and valuation of long-term tangible and intangible assets according to tax and accounting legislation. Assets valuation affects keeping records in calculated price according to which depreciations are calculated. The work flows up methods of tax-write off and book depreciations. Important part in terms of finance is payment methods of acquiring assets.

The practical part is focused on analyse all the points mentioned in the theoretical part. First, selected indicators of financial analysis were calculated and the most used methods of paying long-term assets was analysed in terms of advantages and disadvantages. There are analyses of acquisition, valuation and keeping records. There is accounting example and analytical accounts, which is very austere, could be more detailed. The most important part is depreciation calculations for selected tangible and intangible assets. The difference between these depreciations increases economic result and it influences total amount of income tax because tax-write off are higher than book depreciations and there is a future commitment of deferred taxes.

The result from this paper suggests that there is close connection between accountancy, taxes and finance in terms of long-term tangible and intangible assets.

Keywords:

Tangible and Intangible Assets, Book Depreciations, Tax-Write Off, Economic Result, Deferred Taxes

21 Přehled použité literatury

Monografie

- [1] Čížinská, R. (2018). *Základy finančního řízení*. Praha: Grada Publishing.
- [2] Dušek, J. (2019). *Vnitropodnikové účetnictví*. Praha: Grada Publishing.
- [3] Dvořáková, D. (2014). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS (4. aktualizované a rozšířené vydání)*. Brno: BizBooks.
- [4] Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., & Vlach, P. (2018). *Abeceda účetnictví pro podnikatele (16. aktualizované vydání)*. Olomouc: ANAG.
- [5] Knápková, A., Pavelková, D., Remeš, D., & Šteker, K. (2017). *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady (3., kompletně aktualizované vydání)*. Praha: Grada Publishing.
- [6] Kovanicová, D. (2009). *Abecena účetních znalostí pro každého (16. aktualizované vydání)*. Praha: Polygon.
- [7] Krupová, L. (2009). *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]*. Praha: 1. VOX.
- [8] Marek, P., & a kol. (2006). *Studijní průvodce financemi podniku*. Praha: Ekopress.
- [9] Pelc, V. (2011). *Daňové odpisy, Strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*. Praha: C. H. Beck.
- [10] Pilátová, J. (2019). *Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele (2. aktualizované vydání)*. Olomouc: ANAG.
- [11] Prudký, P., & Lošťák, M. (2019). *Hmotný a nehmotný majetek v praxi (18. aktualizované vydání)*. Olomouc: ANAG.
- [12] Růčková, P. (2015). *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi (5. aktualizované vydání)*. Praha: Grada Publishing.
- [13] Ryneš, P. (2017). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka (17. aktualizované vydání)*. Olomouc: ANAG.
- [14] Sedláček, J. (2004). *Daňové a účetní odpisy*. Brno: Computer Press.

- [15] Srpová, J., Svobodová, I., Skopal, P., & Orlik, T. (2011). *Podnikatelský plán a strategie*. Praha: Grada Publishing.
- [16] Strouhal, J. (2013). *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika.
- [17] Štohl, P. (2015). *Učebnice účetnictví 2015: pro střední školy a pro veřejnost* (16. upravené vydání). Znojmo: Ing. Pavel Štohl, s.r.o.
- [18] Štohl, P., & Klička, V. (2013). *Maturitní okruhy z účetnictví 2013* (6. upravené vydání). Znojmo: Ing. Pavel Štohl.
- [19] Valouch, P. (2012a). *Leasing v praxi - praktický průvodce* (5. aktualizované vydání). Praha: Grada Publishing.
- [20] Valouch, P. (2012b). *Účetní a daňové odpisy 2012* (7. vydání). Praha: Grada Publishing.
- [21] Vlčková, M., & Svoboda, J. (2017). *Základy účetnictví – cvičení*. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.
- [22] Warren, C., Reeve, J., & Duchac, J. (2012). *Financial accounting* (12th ed.). USA: South-Western: Cengage Learning.

Internetové zdroje

- [23] Kandlerová, K. (23. Června 2014). *Účtování dlouhodobého majetku*. [vid. 2019-10-12] Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/uctovani-dlouhodobeho-majetku/>

Legislativa

- [24] Česká republika. (1991). *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*.
- [25] Česká republika. (1992). *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*.
- [26] Česká republika. (2002). *Vyhláška č. 500/2002 Sb.*
- [27] Česká republika. (2009). *České účetní standardy č. 013*.
- [28] Česká republika. (2012). *Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích*.

Seznam zkratek

DM – dlouhodobý majetek

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

č. – číslo

tzv. – takzvaně

Kč – Koruna česká

IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

ČÚL – Česká účetní legislativa

ČNB – Česká národní banka

FP – Faktura přijatá

VÚD – Vnitřní účetní doklad

VPD – Výdajový pokladní doklad

PPD – Příjmový pokladní doklad

Seznam tabulek, obrázků a grafů

Seznam tabulek

Tabulka 1: Odpisové skupiny dlouhodobého hmotného majetku.....	21
Tabulka 2: Doba odpisování nehmotného majetku.....	23
Tabulka 3: Přehled dlouhodobého majetku ČD Cargo, a.s. k 31. prosinci 2018.....	34
Tabulka 4: Příklad zaúčtování dlouhodobého hmotného majetku.....	40
Tabulka 5: Doba životnosti v letech pro výpočet účetních odpisů dle druhu DM.....	43
Tabulka 6: Účetní odpisy Nákladního vozu řady Sggrrs za rok 2018.....	44
Tabulka 7: Účetní odpisový plán těla Nákladního vozu řady Sggrrs.....	45
Tabulka 8: Daňový odpisový plán Nákladního vozu řady Sggrrs.....	47
Tabulka 9: Výpočet odložené daně z titulu účetních a daňových odpisů Nákladního vozu za rok 2018.....	48
Tabulka 10: Účetní odpisový plán Vozidla kolejového dle ČÚL.....	49
Tabulka 11: Účetní odpisový plán Vozidla kolejového dle IFRS.....	49
Tabulka 12: Účetní odpisový plán Provozního systému.....	50
Tabulka 13: Daňový odpisový plán Provozního systému.....	51
Tabulka 14: Odložená daňová povinnost v letech 2017-2019 z titulu odpisů Provozního systému pro nákladní vozy.....	51
Tabulka 15: Přehled zdrojů financování DM a jejich stav k 31. prosinci 2018.....	53
Tabulka 16: Manuál pro rozhodování o zdroji financování investice sestavený pro ČD Cargo, a.s.....	54
Tabulka 17: Ukazatelé finanční analýzy v letech 2014-2018 dle ČÚL a IFRS.....	56
Tabulka 18: Přehled prodaného DM v letech 2014-2017 dle ČÚL (v tis. Kč).....	60

Seznam obrázků

Obrázek 1: Ukázka inventární karty majetku v programu SAP.....	36
Obrázek 2: Karta majetku – druhy odpisů.....	38
Obrázek 3: Karta majetku – účtování jednotlivých oblastí odpisů.....	39

Seznam grafů

Graf 1: Vývoj finančních ukazatelů dle ČÚL a IFRS v letech 2014-2018.....	59
---	----

Přílohy

Příloha 1: Možný vzor inventární karty majetku

KARTA EVIDENCE DLOUHODOBÉHO MAJETKU A ODPISŮ					
Inventární číslo	Název a popis majetku				
Druh majetku <input type="checkbox"/> hmotný movitý <input type="checkbox"/> hmotný nemovitý <input type="checkbox"/> nehmotný <input type="checkbox"/> jiný <input type="checkbox"/> soubor <input type="checkbox"/> vlastní <input type="checkbox"/> ve spoluvlastnictví <input type="checkbox"/> pronajatý <input type="checkbox"/> s právem užívání	Skladba vstupní ceny (event. další údaje pro výpočet odpisů)				
Pořízení dne: Uvedení do užívání dne:	Doklad o pořízení				
Zahájení odpisování	Odpisová skupina				
Přerušení odpisování	Zvolený způsob odpisování				
Pokračování v odpisování	Způsob využití podle druhů činností				
Ukončení odpisování					
Poznámky					
DAŇOVÉ ODPISY					
Rádek číslo	Období	Zůstatková cena na počátku období	Odpis	Zůstatková cena na konci období	Poznámka

Zdroj: Prudký & Lošťák (2019)

Příloha 2 Vzorový účtový rozvrh – účtové třídy 0 – 3

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

tř. 0 DLOUHODOBÝ MAJETEK	08 Oprávky k DHM	tř. 2 KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENEŽNÍ PROSTŘEDKY	33 Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
01 Dlouhodobý nehmotný majetek	081 - Oprávky ke stavbám	21 Peněžní prostředky v pokladně	331 - Zaměstnanci
012 - Nehm výsledky výzkumu a vývoje	082 - Oprávky k hm.movitým věcem aj.soub.	211 - Pokladna	333 - Ost. dluhy vůči zaměstnancům
013 - Software	085 - Oprávky k pěst.celkům trv.porostů	213 - Ceniny	335 - Pohledávky za zaměstnanci
014 - Ostatní ocenitelná práva	086 - Oprávky k dosp.zvířatům a j.skupinám	22 Peněžní prostředky na účtech	336 - Zúčtování s institucemi SZ a ZP
015 - Goodwill	089 - Oprávky k jinému DHM	221 - Peněžní prostředky na účtech	34 Zúčtování daní a dotací
019 - Ostatní DNM	09 Opravné položky k DM	23 Krátkodobé úvěry	341 - Daň z příjmů
02 Dlouhodobý HM odpisovaný	091 - Opravná položka k DNM	231 - Krátkodobé dluhy k úvěr.institucím	342 - Ostatní přímé daně
021 - Stavby	092 - Opravná položka k DHM	232 - Eskontní úvěry	343 - Daň z přidané hodnoty
022 - Hmotné movité věci a jejich soubory	093 - Opravná pol. k nedok.DNM	24 Krátkodobé finanční výpomoci	345 - Ostatní daně a poplatky
025 - Pěstitel.celky trvalých porostů	094 - Opravná pol. k nedok.DHM	241 - Emitované krátkodobé dluhopisy	346 - Dotace ze státního rozpočtu
026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny	095 - OP k posk.zálohám a závdavk.na DM	249 - Ost.krátkodobé finanční výpomoci	347 - Ostatní dotace
029 - Jiný DHM	096 - OP k DFM	25 Krátkodobý finanční majetek	-
03 Dlouhodobý HM neodpisovaný	097 - Oceň rozdíly k nabyt.majetku	251 - Majetkové CP k obchodování	35 Pohledávky za společníky
031 - Pozemky	098 - Oprávky k oceň.rozd. k nabyt.majetku	252 - Vlastní podíly	351 - Pohledávky-ovládaná n. ovládaj. osoba
032 - Umělecká díla a sbírky	tř.1 ZÁSObY	253 - Dluhové cenné papíry k obchodování	352 - Pohledávky - podstatný vliv
04 Nedokon. DNM a DHM	11 Materiál	254 - Podíly-ovládaná n. ovládající osoba	353 - Pohledávky za ups. základní kapitál
041 - Nedokončený DNM	111 - Pořízení materiálu	255 - Vlastní dluhopisy	354 - Pohledávky za spol. při úhradě ztráty OK
042 - Nedokončený DHM	112 - Materiál na skladě	256 - Dluh. CP se spl.do 1 r.držené do splat.	355 - Ost.pohledávky za spol. obchodní korpor.
043 - Pořízení DFM	119 - Materiál na cestě	257 - Ostatní cenné papíry	358 - Pohl. za společníky sdruženými ve sp.
05 Poskytnuté zálohy na DM	12 Zásoby vlastní činnosti	259 - Pořizování krátkodob. fin.majetku	36 Závazky ke společníkům
051 - Posk. zálohy a závdavky na DNM	121 - Nedokončená výroba	26 Převody mezi finančními účty	361 - Dluhy-ovládaná n. ovládaj. osoba
052 - Posk. zálohy a závdavky na DHM	122 - Polotovary vlast.výroby	261 - Peníze na cestě	362 - Dluhy - podstatný vliv
053 - Posk. zálohy a závdavky na DFM	123 - Výrobky	29 Opravné položky ke krátkodob. FM	364 - Dluhy ke společníkům OK při rozd. zisku
06 Dlouhodobý finanční majetek	124 - Mladá a ost.zvířata a jejich skupiny	291 - OP ke krátkodobému finan.majetku	365 - Ost.dluhy ke společ.obchod. korporace
061 - Podíly - ovládaná n. ovládající osoba	13 Zboží	tř.3 ZÚČTOVACÍ VZTAHY	366 - Dluhy ke spol. OK ze závislé činnosti
062 - Podíly - podstatný vliv	131 - Pořízení zboží	31 Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)	367 - Dluhy z ups. nesplacených CP a vkladů
063 - Ost. dlouhodobé CP a podíly	132 - Zboží na skladě a v prodejnách	311 - Pohl. z obchod. vztahů - Odběratelé	368 - Dluhy ke společ. sdruženým ve spol.
065 - Dluhové CP držené do splatnosti	139 - Zboží na cestě	313 - Pohledávky za eskont. CP	-
066 - Zápůjčky a úvěry-ovládaná n. ovládající o.	15 Poskytnuté zálohy na zásoby	314 - Posk.zálohy a závdavky- dlouhod.i krátkod.	37 Jiné pohledávky a závazky
067 - Zápůjčky a úvěry-podstatný vliv	151 - Posk.zálohy a závdavky na materiál.	315 - Ostatní pohledávky	371 - Pohledávky z prodeje obch. závodu
068 - Zápůjčky a úvěry - ostatní	152 - Posk.zálohy a závdavky na zvířata	32 Závazky (krátkodobé)	372 - Dluhy z koupě obch. závodu
069 - Jiný DFM	153 - Posk. zálohy a závdavky na zboží	321 - Dluhy z obch.vztahů - Dodavatelé	373 - Pohl. a dluhy z pevných termín.operací
07 Oprávky k DNM	19 Opravné položky k zásobám	322 - Směnky k úhradě	374 - Pohledávky z pachtu obch. závodu
072 - Opr.k nehm.výsledkům výzkumu a vývoje	191 - Opravná položka k materiálům	324 - Přijaté provozní zálohy a závdavky	375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů
073 - Oprávky k softwaru	192 - OP.k nedokončené výrobě	325 - Ostatní dluhy	376 - Nakoupené opce
074 - Oprávky k ost. ocenitelným právům	193 - OP k polotovarům vl.výroby		377 - Prodané opce
075 - Oprávky k goodwillu	194 - OP k výrobkům		378 - Jiné pohledávky
079 - Oprávky k ostatnímu DNM	195 - OP ke ml. a ost.zvířatům a j. skupinám		379 - Jiné dluhy
	196 - OP ke zboží		
	197 - OP k zálohám a závdavk. na materiál		
	198 - OP k zálohám a závdavk.na zboží		
	199 - OP k zálohám a závdavk. na zvířata		

Zdroj: Vlčková, M., & Svoboda, J. (2017)

Příloha 3: Vzorový účtový rozvrh – účtové třídy 3-9

38	Přechodné účty aktiv a pasiv	474	Dluhy z pachtu obch. závodu	55	Odpisy, rezervy, komplexní NPO a opravné položky v provoz. oblasti	tř.6	VÝNOSY
381	- Náklady příštích období	475	- Dlouh.přijaté zálohy a závdavky	551	- Odpisy DNM a DHM	60	Tržby za vlastní výrobky
382	- Komplexní náklady př. období	478	- Dlouhodobé směnky k úhradě	552	- Tvorba a zúčtování rezerv p. zvlášť.předpisů	601	- Tržby za vlastní výrobky
383	- Výdaje příštích období	479	- Jiné dlouhodobé dluhy	554	- Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	602	- Tržby z prodeje služeb
384	- Výnosy příštích období			555	- Tvorba a zúčt. komplexních NPO	604	- Tržby za zboží
385	- Příjmy příštích období	48	Odložený daň.závazek a pohledávka	557	- Zúčt.opravy k oceň. rozdílů k nabyt.majetku	64	Jiné provozní výnosy
388	- Dohadné účty aktivní	481	- Odložený daň dluh a pohledávka	558	- Tvorba a zúčt. zákonných oprav.položek	641	- Tržby z prodeje DNM a DHM
389	- Dohadné účty pasivní			559	- Tvorba a zúčt. ostatních oprav.položek	642	- Tržby z prodeje materiálu
39	Op ravná položka k zúčt. vztahům a vnitřní zúčtování	49	Individuální podnikatel	56	Finanční náklady	643	- Přijaté dary
391	- OP k pohledávkám	491	- Účet individuálního podnikatele	561	- Prodané cenné papíry a podíly	644	- Smluvní pokuty a úroky z prodlení
395	- Vnitřní zúčtování	tř.5	NÁKLADY	562	- Úroky	646	- Výnosy z odepsaných pohledávek
398	- Spojovací účet při společnosti	50	Spotřebované nákupy	563	- Kurzové ztráty	648	- Ostatní provozní výnosy
tř.4	KAPITÁL.ÚČTY A DLOUH. ZÁVAZKY	501	- Spotřeba materiálu	564	- Náklady z přeceňování CP	649	- Mimořádné provozní výnosy
41	Základní kapitál a kapitál. fondy	502	- Spotřeba energie	565	- Mimořádné finanční náklady	66	Finanční výnosy
411	- Základní kapitál	503	- Spotřeba ostatních nesklad.dodávek	566	- Náklady z finančního majetku	661	- Tržby z prodeje CP a podílů
412	- Ážio	504	- Prodané zboží	567	- Náklady z derivátových operací	662	- Úroky
413	- Ostatní kapitálové fondy	51	Služby	568	- Ostatní finanční náklady	663	- Kurzové zisky
414	- Oceň.rozd.z přecenění majetku a dluhů	511	- Opravy a udržování	569	- Manka a škody na finančním majetku	664	- Výnosy z přecenění . CP
416	- Rozdíly z ocen. při přeměnách OK	512	- Cestovné	57	Rezervy a OP ve finanční oblasti	665	- Výnosy z DFM
417	- Rozdíly z přeměn obch.korporací	513	- Náklady na reprezentaci	574	- Tvorba a zúčt. finančních rezerv	666	- Výnosy z krátkodobého FM
418	- Oceň.rozd.z přecenění při přeměnách OK	518	- Ostatní služby	579	- Tvorba zúčt. OP ve finanční oblasti	667	- Výnosy z derivátových operací
419	- Změny základního kapitálu	52	Osobní náklady	58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	668	- Ostatní finanční výnosy
42	Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření	521	- Mzdové náklady	581	- Změna stavu nedokončené výroby	669	- Mimořádné finanční výnosy
421	- Rezervní fond	522	- Příjmy společníků OK ze závislé činnosti	582	- Změna stavu polotovarů vl. výroby	69	Převodové účty
423	- Statutární fondy	523	- Odměny členům orgánů obch.korp.	583	- Změna stavu výrobků	697	- Převod provoz. výnosů
426	- Jiný VH minulých let	524	- Zákonné sociální a zdravotní pojištění	584	- Změna stavu zvířat	698	- Převod finančních výnosů
427	- Ostatní fondy	525	- Ostatní SP + ZP	585	- Aktivace materiálu a zboží	tř. 7	ZÁVĚROVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY
428	- Nerozdělený zisk minulých let	526	- Sociální náklady ind. Podnikatele	586	- Aktivace vnitropodnikových služeb	70	Účty rozvahné
429	- Neuhrazená ztráta minulých let	527	- Zákonné sociální náklady	587	- Aktivace DNM	701	- Počáteční účet rozvahný
43	Výsledek hospodaření	528	- Ostatní sociální náklady	588	- Aktivace DHM	702	- Konečný účet rozvahný
431	- Výsledek hospod.ve schvalovacím řízení	53	Daně a poplatky	59	Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů	71	Účet zisků a ztrát
432	- Zálohy na podíly na zisku	531	- Daň silniční	591	- Daň z příjmů - splatná	710	- Účet zisků a ztrát
45	Rezervy	532	- Daň z nemovitých věcí	592	- Daň z příjmů - odložená	75-79	Podrozvahové účty
451	- Rezervy p. zvláštních práv.předpisů	538	- Ostatní daně a poplatky	595	- Dodatečné odvody daně z příjmů	799	- Zúčtování podrozvahových účtů
453	- Rezerva na daň z příjmů	54	Jiné provozní náklady	596	- Převod podílů na VH společníkům OK		
459	- Ostatní rezervy	541	- Zůstatková cena prodaného DNM a DHM	597	- Převod provozních nákladů		
46	Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím	542	- Prodaný materiál	598	- Převod finančních nákladů		
461	- Dlouh. závazky k úvěr. institucím	543	- Dary	599	- Tvorba a zúčt.reservy na daň z příjmů		
47	Dlouhodobé závazky	544	- Smluvní pokuty a úroky z prodlení				
471	- Dl.dluhy - ovládaná n. ovládající osoba	545	- Ostatní pokuty a penále				
472	- Dl. dluhy - podstatný vliv	546	- Odpis pohledávky				
473	- Emitované dluhopisy	547	- Mimořádné provozní náklady				
		548	- Ostatní provozní náklady				
		549	- Manka a škody z provozní činnosti				

Zdroj: Vlčková, M., & Svoboda, J. (2017)

Příloha 4: Tabulky sazeb a koeficientu daňových odpisů

Roční odpisová sazba pro hmotný majetek

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

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

Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	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

Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	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

Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	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

Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	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