



Účetní a daňová problematika dlouhodobého majetku

Bakalářská práce

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

Podniková ekonomika

Autor práce:

Diana Kašková

Vedoucí práce:

Ing. Martina Černíková, Ph.D.
Katedra financí a účetnictví





Zadání bakalářské práce

Účetní a daňová problematika dlouhodobého majetku

Jméno a příjmení: **Diana Kašková**
Osobní číslo: **E17000043**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**
Akademický rok: **2020/2021**

Zásady pro vypracování:

1. Dlouhodobý majetek dle platné legislativy – vymezení, oceňování, evidence, technické zhodnocení, odpisování, vyřazování.
2. Komparace účetních a daňových odpisů a jejich vliv na základ daně.
3. Dlouhodobý majetek ve vybraném podniku – analýza současného stavu a použitých metod odpisování, porovnání zvolených metod s ostatními metodami.
4. Závěr – vyhodnocení vhodnosti zvolených postupů.

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy:
Forma zpracování práce:
Jazyk práce:

30 normostran
tištěná/elektronická
Čeština



Seznam odborné literatury:

- CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, Dagmar PROCHÁZKOVÁ, R. SEDLÁK, Jana SKÁLOVÁ a Pavel VLACH. 2020. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2020*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-250-2.
- RYNEŠ, Petr. 2020. *Podvojně účetnictví a účetní uzávěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2020*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-254-0.
- HNÁTEK, Miloslav. 2019. *Zcela legální daňové triky: pro podnikatele, svobodná povolání, pronajímatele, zaměstnance, studenty, seniory*. Praha: ESAP. ISBN 978-80-905899-9-5.
- DVOŘÁKOVÁ, Lenka. 2019. *Nejčastější chyby a omyly účetních*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-331-2.
- PRUDKÝ, Pavel, Milan Lošťák. 2019. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-219-9.
- STICKNEY, Clyde P. 2010. *Financial accounting: an introduction to concepts, methods, and uses*. Mason: South-Western Cengage Learning. ISBN 978-0-324-65114-0.
- PROQUEST. 2020 Databáze článků ProQuest [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2019-09-26]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz>

Konzultant: Ing. Jan Vokurka

Vedoucí práce:

Ing. Martina Černíková, Ph.D.
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání práce:

1. listopadu 2020

Předpokládaný termín odevzdání: 31. srpna 2022

L.S.

Ing. Aleš Kocourek, Ph.D.
děkan

Ing. Martina Černíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Liberci dne 1. listopadu 2020

Prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé bakalářské práce a konzultantem.

Jsem si vědoma toho, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé bakalářské práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li bakalářskou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitu v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Současně čestně prohlašuji, že text elektronické podoby práce vložený do IS/STAG se shoduje s textem tištěné podoby práce.

Beru na vědomí, že má bakalářská práce bude zveřejněna Technickou univerzitou v Liberci v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Jsem si vědoma následků, které podle zákona o vysokých školách mohou vyplývat z porušení tohoto prohlášení.

2. dubna 2021

Diana Kašková

Účetní a daňová problematika dlouhodobého majetku

Anotace

Tato bakalářská práce se zabývá problematikou dlouhodobého majetku z účetního a z daňového pohledu. Teoretická část je zaměřena na vymezení dlouhodobého majetku z hlediska účetního a z hlediska daňového prostřednictvím rešerše odborné literatury. Dále se práce zabývá možnými způsoby pořízení dlouhodobého majetku, pojmem vstupní cena, technickým zhodnocením a zejména odpisováním majetku, které je hlavní náplní praktické části této bakalářské práce.

Praktická část je zaměřena na odpisování dlouhodobého majetku v konkrétním výrobním podniku. Je zde provedena komparace různých metod odpisování a posouzen jejich vliv na výsledek hospodaření. Cílem práce je zhodnotit vhodnost zvolených metod a zjistit, který způsob odpisování je pro vybraný podnik nejlepší z hlediska optimalizace daně z příjmů.

Klíčová slova

Dlouhodobý majetek, dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, účetní odpisy, daňové odpisy, daň z příjmů, náklady, výsledek hospodaření, základ daně, daňová povinnost, daňová optimalizace, zrychlené odpisy, mimořádné odpisy

Accounting and tax issues of fixed assets

Annotation

This bachelor thesis deals with the issue of fixed assets from an accounting and tax perspective. The theoretical part is focused on the definition of fixed assets in terms of accounting and in terms of tax through professional literature. Furthermore, the work deals with possible ways of acquisition of fixed assets, the concept of entry price, technical evaluation and especially depreciation of assets, which is the main content of the practical part of this bachelor's thesis. The practical part is focused on the depreciation of fixed assets in a particular production company. There is a comparison of various depreciation methods and assessed their impact on the economic result. The aim of this work is to evaluate the suitability of selected methods and find out which method of depreciation is best for the selected company in terms of optimizing income taxes.

Keywords

Long-lived assets, long-lived tangible assets, long-lived intangible assets, accounting depreciation, tax depreciation, income tax, costs, profit or loss, tax base, tax liability, tax optimization, accelerated depreciation, extraordinary depreciation

Poděkování

Ráda bych poděkovala Ing. Martině Černíkové, Ph.D. za vedení bakalářské práce, odborné rady, konzultace a vstřícnost, majiteli společnosti Kitl s.r.o. Ing. Janu Vokurkovi a jeho účetní paní Marcelu Faltové za ochotu a spolupráci při poskytnutí údajů pro praktickou část mé práce. Děkuji své kamarádce Ing. Pavle Těšinové, Ph. D. za její čas a cenné rady. A v neposlední řadě děkuji své rodině a přátelům za trpělivost, pomoc a podporu po celou dobu studia.

Obsah

Seznam obrázků	12
Seznam tabulek.....	13
Seznam použitých zkratk.....	14
Úvod.....	15
1 Dlouhodobý majetek v mezinárodním prostředí	17
2 Účetní pohled na dlouhodobý majetek v prostředí České republiky	20
2.1 Účetní odpisy.....	23
3 Dlouhodobý majetek z hlediska daňového	26
3.1 Odpisy hmotného majetku.....	28
3.2 Vliv odpisů na základ daně.....	32
3.3 Likvidace majetku a zůstatková cena.....	33
4 Dlouhodobý majetek ve vybraném podniku.....	34
4.1 Charakteristika podniku	34
4.2 Dlouhodobý majetek podniku	35
4.3 Studie využití odpisů	39
4.4 Zhodnocení využití odpisových technik dle zákona o daních z příjmů	45
Závěr.....	48
Seznam použité literatury.....	50
Seznam příloh	52

Seznam obrázků

Obrázek 1 Vývoj dlouhodobého majetku v letech 2017-2020.....	35
Obrázek 2 Podíly dlouhodobého hmotného majetku dle odpisových skupin	36
Obrázek 3 Vývoj tržeb v letech 2017-2020	39
Obrázek 4 Vývoj odpisů vysokořvižného vozíku.....	42
Obrázek 5 Vývoj odpisů čerpadla	45
Obrázek 6 Daňová úspora dle jednotlivých způsobů odpisování	46

Seznam tabulek

Tabulka 1 Vzor účetních operací při pořízení dlouhodobého majetku	22
Tabulka 2 Příklady účtování vyřazení dlouhodobého majetku	25
Tabulka 3 Změny limitních částek u dlouhodobého majetku dle novely zákona o daních z příjmů	26
Tabulka 4 Odpisové skupiny	28
Tabulka 5 Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování	29
Tabulka 6 Odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování	30
Tabulka 7 Odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování	30
Tabulka 8 Vliv odpisů na základ daně	32
Tabulka 9 Analytické účty pro pořízení dlouhodobého hmotného majetku	36
Tabulka 10 Účty k odpisům majetku	38
Tabulka 11 Odpisový plán Retrak Kitl	40
Tabulka 12 Odpisový plán Retrak při zvýšených odpisech	40
Tabulka 13 Zrychlené odpisy Retrak	41
Tabulka 14 Rekapitulace odpisů Retrak.....	41
Tabulka 15 Odpisový plán Čerpadlo ZC-5E Kitl.....	43
Tabulka 16 Odpisový plán čerpadla při zvýšených odpisech	43
Tabulka 17 Mimořádné odpisy čerpadlo.....	44
Tabulka 18 Zrychlené odpisy čerpadlo	44
Tabulka 19 Rekapitulace odpisů čerpadla.....	44
Tabulka 20 Komparace odpisů.....	46

Seznam použitých zkratk

EU	Evropská unie
IFRS	International Financial Reporting Standards
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
IAS	International Accounting Standards
FAD	Faktura došlá
VPD	Výdajový pokladní doklad
VBÚ	Výpis z bankovního účtu
VÚD	Vnitřní účetní doklad
MD	Má dáti
PC	Požizovací cena
RO	Roční odpis
VC	Vstupní cena
ROS	Roční odpisová sazba
ZVC	Zvýšená vstupní cena
ZC	Zůstatková cena
TZ	Technické zhodnocení
ZZC	Zvýšená zůstatková cena
K	Koeficient
PLO	Počet odepsaných let
ZDP	Zákon o daních z příjmů

Úvod

Zpravidla každá obchodní korporace vlastní nějaký dlouhodobý majetek. Tato práce je zaměřena na dlouhodobý majetek ve výrobním podniku, zejména dlouhodobý majetek hmotný, který tvoří podstatnou část stálých aktiv podniku. Cílem práce je vymezení rozdílů mezi národními a světovými účetními předpisy, zkoumání dlouhodobého majetku z účetního pohledu a z pohledu daňového, komparace různých metod odpisování dlouhodobého majetku s důrazem na vliv odpisů na základ daně a možnosti ovlivnění daňové povinnosti. Tím, že je dlouhodobý majetek obvykle významnou složkou aktiv, jsou i odpisy a způsob jejich provedení pro podnik důležité.

První část této bakalářské práce pohlíží na dlouhodobý majetek v celosvětovém měřítku. Zkoumá základní předpisy používané v mezinárodním účetnictví v souvislosti s dlouhodobým majetkem. V další části je představen dlouhodobý majetek v prostředí České republiky. Pozornost je věnována samotné definici dlouhodobého majetku, jeho členění, způsoby pořízení a s tím související stanovení vstupní ceny. Součástí teoretické části je analýza podstaty technického zhodnocení, představení různých metod odpisování dlouhodobého majetku dle zákona o daních z příjmů, zákona o účetnictví a dalších souvisejících předpisů, a nakonec i způsoby vyřazování dlouhodobého majetku. Krátce je zmíněn také majetek, který je vyloučen z odpisování. Tato část práce obsahuje pohled na dlouhodobý majetek jak z hlediska účetního, tak z hlediska daňového. V závěru teoretické části je vysvětlen rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy a zkoumán jejich vliv na základ daně.

Praktická část bakalářské práce se zaměřuje na dlouhodobý majetek v konkrétním výrobním podniku - společnosti Kitl s.r.o. Jedná se o čistě českou výrobní firmu našeho regionu, která vyrábí přírodní produkty, většinou v bio kvalitě a některé suroviny si podnik dokonce i sám pěstuje. V praktické části je nejprve představen podnik, analyzován stav dlouhodobého majetku a jeho vývoj v letech 2017-2020. Dále se práce zabývá vybranou částí dlouhodobého hmotného majetku, použitými metodami odpisování, komparací jednotlivých způsobů odpisování a vyhodnocením, zda podnikem použité metody jsou vhodné. Je zkoumán i vliv rozhodnutí o způsobu uplatnění odpisů na základ daně.

Téma dlouhodobého majetku je zajímavou a neustále se vyvíjející problematikou, která je autorce blízká, neboť za svých 25 let praxe se s touto problematikou mnohokrát setkala. Nejříve z pozice účetní ve výrobním podniku a později jako účetní zpracovávající účetnictví

několika společnostem. Získala tak bohaté zkušenosti a přehled o tom, jak různý přístup firmy k dlouhodobému majetku a odpisům mají.

1 Dlouhodobý majetek v mezinárodním prostředí

Dlouhodobý majetek je součástí aktiv většiny obchodních korporací na světě. Jeho účtování je upraveno řadou předpisů v jednotlivých státech, ale také mezinárodními předpisy. Nástroji harmonizace účetnictví jsou u států Evropské Unie (EU) jednak směrnice EU a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví známé pod zkratkou IFRS (International Financial Reporting Standards). Vzhledem k tomu, že přibývá nadnárodních korporací, a nejen v rámci Evropy, je třeba zmínit i US GAAP (US Generally accepted accounting principles) neboli Americké všeobecně uznávané účetní principy. (Novotný, 2020) Přestože US GAAP jsou souborem národních účetních standardů USA, mají význam pro celosvětovou harmonizaci účetnictví. Hlavní příčinou je ekonomický význam a síla USA a také kvalita tohoto systému. Newyorská burza je nejvýznamnější ze světových burz. Korporace, které chtějí na newyorské burze kótovat cenné papíry, musí mít své účetní závěrky sestavené v souladu s US GAAP. U mezinárodních korporací jsou akceptovány též výkazy dle IFRS. Regulace účetnictví a výkaznictví v Evropě sahá až do roku 1978, kdy byla vydána první směrnice týkající se účetnictví – čtvrtá směrnice Rady č. 78/660/EHS z 25. 6. 1978, o ročních účetních závěrkách některých forem společností. Dalšími zásadními dokumenty se staly sedmá směrnice Rady č. 83/349/EHS z 13. 6. 1983, o konsolidovaných účetních závěrkách a osmá směrnice Rady č. 84/253/EHS z 10. 4. 1984, o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů. Postupem času se směrnice ES staly zastaralými a nevyhovujícími potřebám hlubší harmonizace. V roce 2000 Evropská komise vyhlásila tzv. novou harmonizační strategii představující zásadní koncepční změnu a nástrojem regulace evropského účetnictví se staly IFRS. (Dvořáková, 2014). Mezi US GAAP a IFRS je podstatný rozdíl. US GAAP jsou systémem založeným na velice podrobných pravidlech, jak obecné zásady interpretovat a použít v praxi. US GAAP mají rozsah cca 17000 stran, IFRS jsou systémem založeným na zásadách o rozsahu podstatně menším (cca 1400 stran), což přináší jisté nevýhody. Zásady nemusí být interpretovány stejně, často je jejich použití založeno na osobním úsudku, čímž se na rozdíl od US GAAP posiluje role účetních a daňových poradců, auditorů a právníků. (Jílek, 2018)

Jelikož se tato práce zabývá dlouhodobým majetkem, je nutné zmínit alespoň některé mezinárodní předpisy týkající se této oblasti. V IFRS se dlouhodobým majetkem zabývá celá řada standardů, z nichž základní jsou následující Mezinárodní účetní standardy:

- IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
- IAS 38 – Nehmotná aktiva

- IAS 40 – Investice do nemovitostí
- IAS 41 – Biologické aktivum

Dlouhodobý hmotný majetek je upraven IAS 16 a IAS 40, většina nehmotného majetku pak IAS 38. Biologická aktiva jsou předmětem IAS 41. Těmito biologickými aktivy jsou myšlena živá zvířata nebo rostliny. (Nobes, 2016)

V mezinárodním účetnictví existuje definice dlouhodobého majetku jako takového vztahující se na hmotný i nehmotný majetek a je v podstatě stejná dle U. S. GAAP i IFRS, tj. dlouhodobým majetkem je majetek, který bude přinášet ekonomický prospěch a lze u něj stanovit pořizovací cenu. Do hmotného majetku dle mezinárodního účetnictví patří pozemky, budovy a zařízení. Dlouhodobý nehmotný majetek definuje U. S. GAAP jako majetek, který nemá fyzickou substanci. Patří sem např. autorská práva, patenty, ochranné známky, software, goodwill atd. (Stickney, 2010) Podobně zní i definice dle IFRS – IAS 38, kde se za nehmotný majetek považuje „*identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty*“. (Strouhal, 2014) Pod pojem nehmotná aktiva dle IFRS lze zahrnout výsledky výzkumu a vývoje, zavádění nových postupů, ale také výsledky běžných činností, které přináší zlepšení postavení podniku na trhu. Za nehmotná aktiva lze tedy považovat například patenty, autorská práva, seznamy zákazníků, programy, povolení k určité činnosti, dovozní kvóty, obchodní značky, podíly na trhu, marketingová práva apod. Všechna tato nehmotná aktiva však nemusí splňovat podmínky pro jejich rozpoznání požadované standardem. Tyto podmínky rozpoznání aktiv jsou ve standardu poměrně podrobně definovány. Zejména se jedná o to, prokázat dostatečnou jistotu, že vykázané nehmotné aktivum přinese v budoucnu účetní jednotce ekonomický prospěch. Podstatnými podmínkami rozpoznání nehmotných aktiv jsou identifikovatelnost a ovládání. Nehmotné aktivum je identifikovatelné, pokud jej lze oddělit od podniku a například pronajmout, prodat, vyměnit, poskytnout na něj licenci, nebo plyne jeho existence z práva vyplývajícího ze smlouvy či zákona. Pokud jsou nehmotná aktiva obsažena na hmotném nosiči, je třeba posoudit, která ze složek má větší význam a dle toho je aktivum vykazováno jako hmotné nebo jako nehmotné. Podmínkou ovládání nehmotných aktiv je nejen pravomoc získat budoucí ekonomický efekt, ale také to, jestli podnik může zamezit přístupu jiných subjektů k tomuto prospěchu. (Dvořáková, 2014)

Oceňování hmotných i nehmotných aktiv při prvotním zachycení se provádí na úrovni pořizovacích nákladů. K rozvahovému dni si k ocenění může účetní jednotka dle IFRS vybrat ze dvou modelů:

- 1) model pořizovacích nákladů;
- 2) model přecenění.

První model ocenění znamená, že účetní jednotka ocení aktivum v pořizovacích nákladech, postupně snížených o oprávky a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty aktiva. V případě použití druhé varianty, tj. modelu přecenění, musí účetní jednotka vykázat aktivum v takové hodnotě, jež odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění snížené o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. (Strouhal, 2014)

V průběhu držení aktiv hmotných i nehmotných dochází k tzv. následným výdajům, které se podle své povahy stanou buď technickým zhodnocením aktiva, nebo v případě oprav a údržby, která nezvýší hodnotu aktiva, se stanou nákladem. (Dvořáková, 2014) IFRS i U. S. GAAP upravují také odpisování dlouhodobých aktiv. Nehmotný majetek se stanovenou dobou životnosti se dle U.S. GAAP musí odepisovat, avšak nehmotná aktiva s neurčitou dobou životnosti se neodepisují. (Stickney, 2010) Stejným způsobem se postupuje dle IFRS. Odpisy se stanou součástí hospodářského výsledku za dané období, přičemž by měla být použita taková metoda odpisování, která bude nejlépe odrážet tok budoucího ekonomického prospěchu z nehmotného aktiva. (Strouhal, 2014) Pro účely odpisování hmotného majetku musí účetní jednotka provést rozklad majetku na části (tzv. komponenty) s různou dobou použitelnosti a odpisovat tyto části odděleně. (Dvořáková, 2014) Odpisování dlouhodobého hmotného majetku dle U. S. GAAP se provádí z tzv. zbytkové hodnoty (salvage value), což je vlastně odhadovaná účetní hodnota po skončení odpisování, jelikož dle U. S. GAAP je předpoklad, že aktivum po skončení doby životnosti nebude mít nulovou hodnotu, ale bude např. prodáno. (Stickney, 2010)

Od těchto nadnárodních regulací se odráží i národní účetnictví v jednotlivých státech. Konkrétní postupy, provedení a forma účetnictví včetně účetních výkazů se v jednotlivých zemích liší. V České republice je vysoká míra regulace státem.

2 Účetní pohled na dlouhodobý majetek v prostředí České republiky

V České republice dlouhodobý majetek z účetního hlediska upravuje Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) a s ním související Vyhláška č. 500/2002 Sb. (dále také jen „Vyhláška“), kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. Upřesňující a konkrétní postupy jsou pak obsahem Českých účetních standardů pro podnikatele, konkrétně dlouhodobý majetek upravuje Český účetní standard č. 013, který se zabývá dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem a Český účetní standard č. 014, jehož obsahem je dlouhodobý finanční majetek. Dlouhodobý majetek je součástí aktiv podniku a v rozvaze se nachází pod položkou B, která obsahuje tzv. stálá aktiva. Jeho hodnota v pořizovací ceně se nachází ve sloupci brutto, ve sloupci korekce je souhrn oprávek a opravných položek a sloupec netto udává rozdíl předchozích dvou sloupců, tedy zůstatkovou cenu majetku. V účtové osnově patří dlouhodobý majetek do účtové třídy 0. Ukázka rozvahy se nachází v příloze A. (Česko, 2021) Dlouhodobým majetkem je takový majetek, který není primárně určen k obchodování a jeho doba použitelnosti je delší než 1 rok. (Alexander, 2020) Člení se na dlouhodobý majetek hmotný, nehmotný a finanční.

Dlouhodobý nehmotný majetek je vymezen v § 6 již zmíněné Vyhlášky, kde jsou uvedeny základní druhy tohoto majetku a podmínky pro jeho existenci. Za dlouhodobý nehmotný majetek je obecně považován majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a ocenění převyšuje hodnotu stanovenou účetní jednotkou. Patří sem zejména software, nehmotné výsledky vývoje, ocenitelná práva a goodwill, který je dlouhodobým nehmotným majetkem bez ohledu na výši ocenění. (Prudký, 2019) Za dlouhodobý nehmotný majetek nelze považovat např. znalecké posudky, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, průzkumy trhu a další. (Ryneš, 2020)

Dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska definuje § 7 Vyhlášky, kde je rozdělen na jednotlivé položky rozvahy. Jsou zde zařazeny nemovité věci (pozemky a stavby), hmotné movité věci a jejich soubory (např. předměty z drahých kovů), pěstitelské celky trvalých porostů (např. ovocné stromy a keře, vinice), dospělá zvířata a jejich skupiny, technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku, jiný dlouhodobý majetek (např. umělecká díla), nedokončený dlouhodobý majetek, poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a oceňovací rozdíl k nabytému majetku. (Ryneš, 2020)

Třetím druhem dlouhodobého majetku je majetek finanční, který vymezuje § 8 Vyhlášky. Jedná se zejména o investiční cenné papíry a vklady s dobou držby nad 1 rok, dluhové cenné papíry se splatností nad 1 rok, a také drahé kovy a kameny.

Dlouhodobý majetek je pro podnik investicí, nelze ho tedy zahrnout do nákladů jednorázově v roce jeho pořízení, ale postupně v průběhu let prostřednictvím odpisů. (Alexander, 2020) Neplatí to však u každého dlouhodobého majetku. Existuje i majetek z odpisování vyloučený. Typickým příkladem jsou pozemky, u kterých nedochází k trvalému snížení hodnoty. Rovněž lze do této kategorie zařadit umělecká díla, která nejsou součástí stavby, movité kulturní památky a sbírky muzejní povahy. Dále se neodpisuje nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a majetek, který má účetní jednotka v nájmu, výpůjčce nebo majetek pořízený formou leasingu. Rovněž se neodpisuje výše zmíněný finanční majetek, to znamená, že tento majetek se promítne v nákladech až v okamžiku jeho vyřazení. (Dvořáková, 2019)

Dlouhodobý majetek lze pořídit více způsoby. Nejrozšířenějším způsobem je patrně pořízení majetku koupí, a to buď za hotové, nebo na fakturu. Velmi oblíbeným způsobem zejména u automobilů je pořízení formou finančního leasingu. Dalšími způsoby je získání majetku bezúplatným nabytím (přijetím daru nebo dědictví) nebo pořízení majetku vlastní činností. (Prudký, 2019)

Způsob pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku má vliv na jeho ocenění. Správné stanovení vstupní ceny je jedním z rozhodujících faktorů pro bezchybný výpočet odpisů. Vstupní cena se stanovuje, jak již bylo zmíněno, dle způsobu pořízení. Majetek se tedy oceňuje pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady. Jednotlivé pojmy jsou vysvětleny v § 25 zákona o účetnictví.

Pořizovací cena je nejčastější alternativou vstupní ceny – je to částka, za kterou byl majetek pořízen a zahrnuje nejen kupní cenu majetku jako takového, ale i náklady spojené s jeho pořízením, tj. náklady na dopravu, instalaci apod. (Vančurová, 2020)

Reprodukční pořizovací cena se používá u majetku, který byl pořízen jiným způsobem než např. koupí a je to cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Jedná se o majetek nabytý darováním, bezúplatně nabytý majetek po skončení leasingu atd. (Ryneš, 2020)

Vlastní náklady se jako způsob ocenění použijí u majetku, který byl vytvořen vlastní činností. Zahrnují náklady přímé (materiál, mzdy výrobních dělníků a náklady nepřímé neboli režijní). V žádném případě nepatří do tohoto typu vstupní ceny zisk. (Prudký, 2019)

O pořízení majetku se účtuje v účtové skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Po jeho zařazení do užívání se celková vstupní cena zaúčtuje na příslušný účet účtové skupiny 01 v případě dlouhodobého nehmotného majetku nebo účtové skupiny 02 v případě dlouhodobého hmotného majetku. Příklady účtování pořízení majetku naznačuje tabulka č. 1.

Tabulka 1 Vzor účetních operací při pořízení dlouhodobého majetku

Doklad	Účetní operace	MD	DAL	Částka
FAD	Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku – software	041	321	a
VPD/VBÚ	Úhrada software (hotově/bankovním převodem)	321	211/221	a
FAD	Instalace software	041	321	b
VPD/VBÚ	Úhrada instalace (hotově/bankovním převodem)	321	211/221	b
VÚD	Zařazení software do užívání	013	041	a+b
FAD	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku – stroje	042	321	x
VPD/VBÚ	Úhrada stroje (hotově/bankovním převodem)	321	211/221	x
FAD	Doprava stroje	042	321	y
VPD/VBÚ	Úhrada dopravného (hotově/bankovním převodem)	321	211/221	y
VÚD	Zařazení stroje do užívání	022	042	x+y

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě všech obdržených faktur souvisejících s pořízením daného majetku účetní jednotka zaúčtuje závazek na stranu DAL účtu 321 – Dodavatelé a na stranu MD účtu 041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku nebo 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku zaúčtuje veškeré náklady spojené s pořízením. Jak vyplývá z tabulky, po zařazení daného majetku do užívání se sečtou všechny částky účtu 041 nebo 042 a zaúčtují se na příslušný majetkový účet, v tomto případě 013 – Software (u nehmotného majetku) nebo 022 – Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí (u hmotného majetku). Z toho důvodu je vhodné, aby účetní jednotky využívaly analytickou evidenci, tedy podrobnější účty k jednotlivým syntetickým účtům.

Dlouhodobý majetek se často dále zhodnocuje a rozšiřuje, čímž dochází ke zvýšení jeho vstupní ceny. Jedná se o tzv. technické zhodnocení. Tento pojem je definován v § 47 Vyhlášky, jedná se o takové zásahy do majetku, „které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických

parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav...“. (Pilařová, 2016) Z této definice vyplývá, že nelze za technické zhodnocení považovat opravu majetku, která pouze odstraňuje účinky opotřebení nebo poškození a jejím účelem je uvedení majetku do původního stavu. Technické zhodnocení zvyšuje zůstatkovou cenu dlouhodobého majetku, pokud je však provedeno v prvním roce odpisování, stává se součástí vstupní ceny. (Dvořáková, 2019)

Jak již bylo zmíněno, dlouhodobý majetek se zahrnuje do nákladů postupně prostřednictvím odpisů. Oprávnění odpisovat hmotný a nehmotný majetek mají účetní jednotky, které jsou vlastníky tohoto majetku, spravují majetek státu nebo majetek územních samosprávních celků. Účetní jednotka, která je nájemcem nebo pachtýřem dlouhodobého majetku, může majetek odpisovat pouze za podmínky, že je toto právo na základě smlouvy postoupeno odpisovatelem majetku. (Prudký, 2019)

2.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy plní v rozvaze funkci korekce ocenění aktiva, a to formou opravek, které jsou souhrnem odpisů. Představují trvalé snížení hodnoty majetku. Majetek může být odpisován maximálně do výše vstupní ceny.

Účetní odpisy se účtují od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k zařazení majetku do užívání. Průběh účetních odpisů si stanoví účetní jednotka sama. Cílem účetních odpisů není jen rozmělnění hodnoty majetku, ale zvolení takové metody odpisování, která by co nejpřesněji zobrazovala, jak je majetek opotřebováván. Je vhodné, aby si účetní jednotka promyslela, kterou metodu odpisování zvolí. Kvalitním nastavením způsobu účetního odpisování tak dosáhne účetní jednotka věrného a poctivého obrazu účetnictví. (Dvořáková, 2019)

Odpisy se účtují na vrub účtu 551 – Odpisy a ve prospěch účtů účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku. (Chalupa, 2020) Účetní jednotka účtuje o odpisech podle odpisového plánu, povinnost jeho sestavení ukládá zákon o účetnictví.

Způsob odpisování si zvolí účetní jednotka sama, přičemž platí, že tato volba je trvalého charakteru a nelze metodu odpisování v průběhu životnosti majetku měnit. U každého nově pořízeného majetku se volí metoda odpisování zvlášť a metody se mohou lišit, i v případě, že jsou jednotlivé položky nakoupeny současně. Doba odpisování není účetními předpisy stanovena, je však jednoznačné, že nesmí být kratší než jeden rok, neboť doba použitelnosti

dlouhodobého majetku je delší než 1 rok. Maximální doba odpisování rovněž není stanovena, kromě odpisů goodwillu a oceňovacího rozdílu. Základní metody odpisování u účetních odpisů jsou odpisy časové (lineární a zrychlené) a odpisy výkonové, které se odvíjí od počtu výkonových hodin nebo objemu produkce. (Chalupa, 2020)

Jeden z nejjednodušších způsobů uplatnění odpisů je časový, resp. lineární odpis. Odpisy se stanoví s přesností na dny nebo měsíce. Výpočet se provede dle jednoduchého vzorce (1.1) podílem vstupní ceny a doby, po kterou bude majetek používán neboli doby životnosti. (Dvořáková, 2019)

$$\text{odpis za období} = \frac{\text{pořizovací (vstupní) cena}}{\text{počet let odpisování}} \quad (1.1)$$

Metoda časových odpisů je postavena na předpokladu snižování hodnoty majetku v závislosti na délce jeho používání. Odpisují se takto např. budovy, stavby nebo hospodářská zvířata.

Zrychlené časové odpisy jsou metodou snižování zůstatku. Používá se u majetku, který má efektivnější využití na začátku doby jeho používání. (Hajiyev, 2021) Tuto metodu zrychleného odpisování nejčastěji používají účetní jednotky, které účtují podle mezinárodních účetních standardů, lze je však využít i v účetních jednotkách, účtujících podle české účetní legislativy. K nejpoužívanějším metodám zrychleného odpisování patří metoda tzv. dvojnásobných odpisů. Nejprve se vypočte základní procento, viz vzorec (1.2) a poté výše odpisu viz vzorec (1.3):

$$\text{základní procento} = \frac{2 \times 100\%}{\text{doba použitelnosti}} \quad (1.2)$$

$$\text{výše odpisu} = \text{zůstatková cena k počátku období} * \text{základní procento} \quad (1.3)$$

Metoda nevede k nulové zůstatkové ceně, proto je nutné v posledním roce upravit výši odpisu tak, aby byl majetek zcela odepsán. (Dvořáková, 2019)

U majetku, který je využíván nerovnoměrně, se jeví jako nejvhodnější metoda výkonových odpisů. Výše odpisů se odvíjí např. od objemu výroby, není tedy vázaná na čas. Výpočet se provede podle vzorce (1.4) jako podíl vstupní ceny a rozsahu výkonu. (Dvořáková, 2019)

$$\text{odpis za období} = \frac{\text{pořizovací (vstupní) cena}}{\text{rozsah výkonu}} \quad (1.4)$$

Dle § 56a Vyhlášky 500/2020 Sb. mohou (avšak nemusí) účetní jednotky od roku 2010 odpisovat dlouhodobý majetek metodou komponentního odpisování s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Jedná se o metodu, kdy účetní jednotka rozdělí majetek na více částí, pokud mají tyto části (komponenty) významně odlišnou dobu použitelnosti. Tato komponenta se pak odpisuje zvlášť. Např. stroj má motor, jehož doba použitelnosti je podstatně kratší než ostatní části stroje, proto bude motor odpisován zvlášť. Dle IFRS je tato metoda na rozdíl od českého účetnictví povinná – upravuje IAS 16. (Dvořáková, 2014)

Pokud podnik přestane majetek používat, dochází obvykle k vyřazení tohoto majetku. Může k tomu ale dojít dříve, a to z několika důvodů. Jedním ze způsobů je likvidace, například v důsledku škody nebo manka. Dalšími způsoby vyřazení jsou prodej, darování nebo vklad do základního kapitálu jiné účetní jednotky. (Ryneš, 2020)

Účtování vyřazení dlouhodobého majetku se odvíjí od příslušného způsobu vyřazení. Pokud majetek není zcela odepsán, zaúčtuje se na vrub nákladů zůstatková cena, která je rozdílem vstupní ceny a opravek. Příklady účetních operací spojených s vyřazením dlouhodobého majetku obsahuje tabulka č. 2.

Tabulka 2 Příklady účtování vyřazení dlouhodobého majetku

Účetní operace	MD	DAL	Částka
Vyřazení úplně odepsaného majetku – např. stroje	082	022	PC
Vyřazení majetku z důvodu prodeje – např. automobil	541	082	ZC
Vyřazení majetku darováním – např. budovy	543	081	ZC
Vyřazení majetku z důvodu škody – např. počítač	549	082	ZC

Zdroj: vlastní zpracování

V případě prodeje dlouhodobého majetku se zůstatková cena účtuje na účet 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, v případě darování se účtuje zůstatková cena na účet 543 – Dary, při vyřazení v důsledku škody se účtuje na účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti. Po doúčtování zůstatkové ceny dojde ke konečnému vyřazení zaúčtováním na stranu MD účtu 082 (nebo 081 v případě budov) a na stranu dal účtu 022 (nebo účtu 021 v případě budov). (Prudký, 2019)

Tato kapitola se věnovala dlouhodobému majetku z účetního hlediska, je však třeba získat povědomí i o pohledu z hlediska daňového, neboť se v některých oblastech významně liší. Tento okruh upravují jiné předpisy a pro správné fungování podniku je nutné znát obě oblasti.

3 Dlouhodobý majetek z hlediska daňového

Dlouhodobý majetek z hlediska daňového upravuje Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“). Koncem roku 2020 byl schválen tzv. daňový balíček (Zákon č. 609/2020 Sb.), který přinesl v oblasti daní z příjmů změny, týkající se i dlouhodobého majetku.

Co se rozumí hmotným majetkem, je vymezeno v § 26 zákona o daních z příjmů, obsahuje zejména budovy a stavby, pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, dospělá zvířata a jejich skupiny se vstupní cenou nad 80 000 Kč, samostatné movité věci, soubory hmotných movitých věcí se vstupní cenou vyšší než 80 000 Kč a dobou použitelnosti delší než jeden rok. Pojem vstupní cena je definován § 29 zákona o daních z příjmů, a co je považováno za vstupní cenu se odvíjí od způsobu pořízení majetku. Nejčastější alternativou vstupní ceny je cena pořizovací, je-li majetek pořízen úplatně. Pokud je majetek vyroben ve vlastní režii, je oceněn vlastními náklady. Dalšími možnostmi jsou např. reprodukční pořizovací cena nebo cena podle zvláštního právního předpisu (Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku) ke dni nabytí u majetku pořízeného bezúplatně.

V § 27 zákona o daních z příjmů je definován hmotný majetek, který nelze odpisovat. Jedná se např. o majetek bezúplatně převedený po ukončení finančního leasingu, pokud náklady související s pořízením nepřesáhnou částku 80 000 Kč, dále např. movité kulturní památky, umělecká díla, která jsou hmotným majetkem a nejsou součástí stavby, darovaný majetek a další. (Ryneš, 2020)

Hranice 80 000 Kč u hmotného majetku je platná od roku 2021, dosud činila tato limitní částka 40 000 Kč, novelu daňové legislativy v oblasti stálých aktiv upravuje tabulka č. 3.

Tabulka 3 Změny limitních částek u dlouhodobého majetku dle novely zákona o daních z příjmů

Druh aktiv	Limitní částky v roce pořízení (Kč)	
	2020	2021
HMOTNÝ MAJETEK	40 000	80 000
NEHMOTNÝ MAJETEK	60 000	nedefinováno
TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ	40 000	80 000

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů

Jak je patrné z tabulky, zásadní změna nastala v případě dlouhodobého nehmotného majetku. Ten byl definován v § 32a zákona o daních z příjmů, jednalo se o audiovizuální díla, nehmotné

výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek vymezený účetními předpisy jako nehmotný. Zároveň byly vymezeny různé způsoby pořízení, tj. že nehmotný majetek byl pořízen úplatně, ve vlastní režii, vkladem společníka, přeměnou, darem nebo zděděním a musel také splňovat podmínku doby použitelnosti delší než 1 rok a vstupní ceny nad 60 000 Kč. (Prudký, 2019) V současné době zákon o daních z příjmů nehmotný majetek nedefinuje, § 32a zákona o daních z příjmů byl zrušen. Pro nově pořízený nehmotný majetek v roce 2021 to znamená, že účetní odpisy nehmotného majetku budou daňově uznatelným výdajem.

Zákon o daních z příjmů upravuje také v § 33 technické zhodnocení dlouhodobého majetku. Z daňového hlediska jsou technickým zhodnocením výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, dále rekonstrukce a modernizace, jestliže překročily v daném zdaňovacím období 80 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou však i výdaje nepřekračující uvedenou částku, pokud se daňový subjekt rozhodl, že tyto výdaje neuplatní jako náklad a bude je považovat za technické zhodnocení. (Chalupa, 2020) I zde se zvýšila částka ze 40 000 Kč na uvedených 80 000 Kč, což umožňuje daňovým subjektům uplatnit vyšší částky přímo do nákladů a tím snížit základ daně již v roce provedení technického zhodnocení majetku.

Technické zhodnocení nehmotného majetku nově zákon o daních z příjmů neupravuje. Dle dřívějších předpisů vymezoval technické zhodnocení nehmotného majetku § 32a odst. 6 zákona o daních z příjmů, kde bylo uvedeno, že „*Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu nehmotného majetku; přitom za technické zhodnocení se považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převyší částku 40 000 Kč.*“ (Pilařová, 2016)

Hranice mezi opravou a technickým zhodnocením není výrazná a daňové subjekty někdy chybně technické zhodnocení vyhodnotí jako opravu a nesprávně zaúčtují do nákladů. Tím se vystaví riziku doměření daně v případě daňové kontroly ze strany finančního úřadu. Zákon o daních z příjmů nabízí možnost, jak tomuto problému předejít. V § 33a je stanoveno, že daňový subjekt může požádat správce daně o tzv. závazné posouzení, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením či nikoliv. (Vančurová, 2020) V praxi není nesprávné určení technického zhodnocení, respektive opravy neobvyklé, stejně jako chybné stanovení vstupní ceny majetku a s tím související nesprávně uplatněné odpisy. Často se tyto chyby stávají předmětem doměrku při daňových kontrolách.

3.1 Odpisy hmotného majetku

Odpisy hmotného majetku jsou daňově uznatelným výdajem, nicméně není povinnost si je uplatnit. Lze je také (na rozdíl od odpisů účetních) přerušit, např. z toho důvodu, aby daňový subjekt nebyl ve ztrátě. Přerušování daňového odpisování je možné u jednoho kusu hmotného majetku nebo u veškerého hmotného majetku, rozhodnutí je plně na daňovém subjektu. (Hnátek, 2019)

Dle zákona o daních z příjmů hmotný majetek odpisuje odpisovatel. Kdo je odpisovatelem, stanoví § 28 zákona o daních z příjmů. Obvykle je to vlastník hmotného majetku, dále organizační složka státu oprávněná hospodařit s jeho majetkem, státní příspěvková organizace, podílový nebo svěřenský fond a další v zákoně vyjmenovaní odpisovatelé. (Ryneš, 2020)

Způsob odpisování si odpisovatel stanoví sám (kromě výjimky uvedené v zákoně o daních z příjmů), může zvolit odpisování rovnoměrné nebo zrychlené. Zvolený způsob odpisování poté už nelze měnit. (Prudký, 2019)

Z důvodu toho, že doba použitelnosti jednotlivých druhů majetku je podstatně odlišná, je třeba před započítáním odpisování nejprve zařadit majetek do tzv. odpisových skupin. K tomu slouží příloha č. 1 k zákonu o daních z příjmů. Příklady rozdělení hmotného majetku do jednotlivých skupin jsou uvedeny v následující tabulce č. 4.

Tabulka 4 Odpisové skupiny

Odpisová skupina	Počet let odpisování	Druh majetku
1	3	počítače, kancelářské stroje, jízdní kola
2	5	automobily, stroje a přístroje, nábytek
3	10	výtahy, klimatizace, kotle, lodě
4	20	budovy ze dřeva a plastů, komíny
5	30	dálnice, mosty, výrobní stavby, vrty
6	50	administrativní budovy, hotely, muzea a knihovny

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů

Odpisových skupin je celkem šest, rozdělených podle doby odpisování a lze je nalézt v § 30 zákona o daních z příjmů.

Stejně jako v účetních odpisech, i u daňových odpisů je možnost zvolit metodu rovnoměrného nebo zrychleného odpisování.

Daňový odpis metodou rovnoměrného odpisování se vypočte procentem ze vstupní ceny. Procentní sazby pro jednotlivé odpisové skupiny stanoví § 31 zákona o daních z příjmů. Odpisové sazby pro jednotlivé odpisové skupiny jsou uvedeny v následující tabulce č. 5.

Tabulka 5 Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování

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

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů

Z tabulky je zřejmé, že v prvním roce bude odpis nižší než v následujících letech. Tím je respektována skutečnost, že hmotný majetek mohl být pořízen v průběhu zdaňovacího období a nebyl tedy využíván celý rok. Daňový subjekt si může odpis uplatnit v roční výši bez ohledu na to, zda byl majetek pořízen na začátku nebo na konci zdaňovacího období.

Výpočet ročního odpisu (RO) se provede podle následujícího jednoduchého vzorce (2.1) součinem jedné setiny vstupní ceny (VC) a roční odpisové sazby (ROS):

$$RO = \frac{VC}{100} * ROS \quad (2.1)$$

V prvním roce odpisování se použije sazba pro první rok odpisování, v dalších letech je výpočet stejný, pouze se použije roční odpisová sazba pro další roky.

V případě technického zhodnocení se provede výpočet ročního odpisu ze zvýšené vstupní ceny (ZVC) a roční odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu, vzorec (2.2) tedy bude vypadat následovně:

$$RO = \frac{ZVC}{100} * ROS \quad (2.2)$$

Výsledný odpis se zaokrouhlí na koruny nahoru. (Chalupa, 2020)

V některých případech lze odpisy prvního roku navýšit. Sazby pro tyto zvýšené odpisy jsou uvedeny níže v tabulce č. 6.

Tabulka 6 Odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování			v dalších letech			pro zvýšenou vstupní cenu
	zvýšení o 10 %	zvýšení o 15 %	zvýšení o 20 %	zvýšení o 10 %	zvýšení o 15 %	zvýšení o 20 %	
1	30,00	35,00	40,00	35,00	32,50	30,00	33,30
2	21,00	26,00	31,00	19,75	18,50	17,25	20,00
3	15,40	19,00	24,40	9,40	9,00	8,40	10,00

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů

Z tabulky vyplývá, že odpisy lze navýšit o 10 %, 15 % nebo 20 % u majetku zařazeného do odpisové skupiny 1, 2 nebo 3. U všech těchto navýšených odpisů platí, že právo je uplatnit má ten, kdo je prvním odpisovatelem, tj. pořídil si jako první nový hmotný movitý majetek nebo ho vyrobil ve vlastní režii. Navýšení o 20 % může použít pouze poplatník s převážující zemědělskou a lesní výrobou, a navýšení o 15 % se vztahuje na poplatníky, kteří jsou prvními odpisovateli zařízení pro čištění a úpravu vod za podmínek blíže specifikovaných v § 31 zákona o daních z příjmů. Navýšení o 10 % mohou uplatnit všichni poplatníci s výjimkou stanovenou v již zmíněném § 31 zákona o daních z příjmů. (Vančurová, 2020)

V případě zrychleného odpisování hmotného majetku se nepoužívají odpisové sazby, ale tzv. koeficienty (viz tabulka č. 7). Nejvyšší daňový odpis je za použití této metody ve druhém roce, za předpokladu, že nedošlo k technickému zhodnocení. (Vančurová, 2020)

Tabulka 7 Odpisové 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: Vlastní zpracování dle zákona o daních z příjmů

Zrychlené odpisování hmotného majetku řeší § 32 zákona o daních z příjmů. Je zde uveden způsob výpočtu i koeficienty pro jednotlivé odpisové skupiny.

Výpočet zrychlených odpisů v prvním roce se provádí ze vstupní ceny, v dalších letech ze zůstatkové ceny, případně ze zvýšené zůstatkové ceny za předpokladu, že dojde k technickému zhodnocení.

Roční odpis (RO) se v prvním roce odpisování vypočte podle vzorce (2.3) jako podíl vstupní ceny (VC) hmotného majetku a koeficientu dle příslušné odpisové skupiny (K_1):

$$RO = \frac{VC}{K_1} \quad (2.3)$$

V dalších letech odpisování je vzorec (2.4) výpočtu složitější, roční odpis se vyjádří podílem dvojnásobku zůstatkové ceny (ZC) hmotného majetku a rozdílu mezi koeficientem pro další roky odpisování (K_D) a počtem již odepsaných let (PLO).

$$RO = \frac{2 \cdot ZC}{K_D - PLO} \quad (2.4)$$

Zůstatková cena vznikne odečtením úhrnu ročních odpisů od vstupní ceny.

V případě technického zhodnocení (TZ) je vzorec (2.5) pro roční odpis v roce provedení TZ vyjádřen podílem dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny (ZZC) hmotného majetku a koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu (K_{ZZC}).

$$RO = \frac{2 \cdot ZZC}{K_{ZZC}} \quad (2.5)$$

V dalších letech odpisování je roční odpis tvořen podílem dvojnásobku zůstatkové ceny hmotného majetku a rozdílu mezi koeficientem K_{ZZC} a počtem odepsaných let (PLO_{ZZC}) ze zvýšené zůstatkové ceny. Vzorec (2.6) tedy vypadá takto:

$$RO = \frac{2 \cdot ZC}{K_{ZZC} - PLO_{ZZC}} \quad (2.6)$$

Výsledné odpisy se zaokrouhlí vždy na celé koruny nahoru. (Chalupa, 2020)

Nově se objevily v § 30a zákona o daních z příjmů mimořádné odpisy hmotného majetku pro majetek pořízený v období let 2020 a 2021, kdy lze hmotný majetek zařazený v 1. odpisové skupině odepsat rovnoměrně ve výši 100% vstupní ceny bez přerušení za 12 měsíců a hmotný majetek zařazený ve 2. skupině odepsat bez přerušení za 24 měsíců. Tato novinka může přinést daňovým subjektům možnost optimalizace daňového základu. Např. pokud by daňový subjekt pořídil v roce 2020 automobil, v případě klasického odpisování by jeho pořizovací cenu uplatňoval do nákladů 5 let, díky možnosti mimořádných odpisů bude automobil odepsán již po 2 letech.

3.2 Vliv odpisů na základ daně

Do základu daně vstupují odpisy pouze v rozsahu zákona o daních z příjmů, účetní odpisy daňově uznatelné nejsou, proto je třeba v daňovém přiznání vyčíslit rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Vliv odpisů na základ daně znázorňuje následující tabulka č. 8.

Tabulka 8 Vliv odpisů na základ daně

Rozdíl odpisů	Úprava základu daně v daňovém přiznání
účetní < daňové	(-) rozdíl snižuje základ daně
účetní > daňové	(+) rozdíl zvyšuje základ daně
účetní = daňové	bez úprav základu daně

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky vyplývá, že pokud jsou účetní odpisy nižší než daňové, rozdíl se od základu daně odečte, naopak v případě vyšších účetních odpisů je třeba vypočtený rozdíl k základu daně přičíst. Pokud jsou účetní odpisy rovny daňovým, základ daně se v daňovém přiznání nemění a odpisy tak ovlivní pouze hospodářský výsledek formou nákladů. V praxi se často evidují účetní odpisy ve stejné výši jako daňové, tedy třetí varianta v tabulce. Důvodem může být snaha daňových subjektů snížit administrativní zátěž nebo zjednodušit úpravy v daňovém přiznání, které se provádějí právě kvůli odlišnosti účetních a daňových odpisů. Tento postup sjednocování účetních odpisů s daňovými však není zcela v souladu se zákonem o účetnictví, dle kterého má být účetnictví vedeno tak, aby podávalo věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, tedy odpovídalo skutečnému stavu.

Jak již bylo zmíněno, daňové odpisy není povinnost uplatnit, což umožňuje daňovým subjektům ovlivnit základ daně a zabránit tak případné ztrátě. Být ve ztrátě je nevýhodné z několika důvodů, např. prodloužení možnosti kontrolovat daný rok finanční správou, problémy se získáním úvěru apod. Zde se nabízí přerušení odpisování, jehož trvání je plně na rozhodnutí daňového subjektu. Po přerušení bude v odpisování pokračovat, jako kdyby k přerušení nedošlo. (Hnátek, 2019)

Další možností, jak ovlivnit základ daně prostřednictvím odpisů, je možnost použití nižších sazeb u rovnoměrného odpisování. Jak uvádí § 31 zákona o daních z příjmů, stanovené roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování hmotného majetku jsou sazby maximální a nic nebrání daňovému subjektu použít sazby nižší. Podobně lze využít delší dobu odpisování, neboť § 30 zákona o daních z příjmů stanoví dobu odpisování podle skupin, avšak tato zákonem

určená doba opisování je minimální. Lze tedy majetek odpisovat více let a tím odpisy zahrnovat do nákladů po menších částkách. (Prudký, 2019)

3.3 Likvidace majetku a zůstatková cena

K likvidaci vyřazeného majetku může dojít několika způsoby – prodejem, darováním, likvidací v důsledku škody atd. Pokud majetek není zcela odepsán, je třeba se vypořádat se zůstatkovou cenou, tedy rozdílem mezi vstupní cenou a dosud uplatněnými odpisy. Do daňových nákladů lze uplatnit zůstatkovou cenu daňově odpisovaného majetku vyřazeného z důvodu prodeje, oproti tomu zůstatková cena majetku vyřazeného darováním daňově uznatelná není. Další výjimkou je likvidace majetku v důsledku škody. V tomto případě lze do daňově uznatelných nákladů zahrnout zůstatkovou cenu pouze do výše náhrady škody (např. náhrada od pojišťovny nebo náhrada škody uhrazená zaměstnancem, pokud škodu způsobil). To neplatí při vyřazení majetku v případě zničení živelní pohromou nebo zcizení majetku neznámým pachatelem – tyto škody lze uplatnit do nákladů v prokázané výši bez omezení. (Vančurová, 2020)

4 Dlouhodobý majetek ve vybraném podniku

Pro praktickou část této bakalářské práce byl vybrán úspěšný a neustále se rozrůstající výrobní podnik Kitl s.r.o. vedený Ing. Janem Vokurkou. V úvodu této části je krátce představen podnik, následuje analýza stavu dlouhodobého majetku a jeho vývoj v letech 2017-2020. Dále se práce zabývá podrobnějším rozбором vybrané části hmotného majetku a zjištěním použitých metod odpisování. Byla provedena studie u konkrétních kusů majetku, ve které došlo k porovnání použitých metod s ostatními způsoby odpisování a následně bylo vyhodnoceno, zda jsou použité metody vhodné a zda podnik využil nebo by mohl využít zákonných možností ovlivnění daňové povinnosti. Jako podklad pro tuto část bakalářské práce byly podnikem poskytnuty Výkazy zisku a ztráty, Rozvahy za zmíněná období, seznam dlouhodobého majetku z roku 2020, vybrané inventární karty majetku, odpisové plány, účtová osnova a vzorový předpis účtování odpisů. Společnost Kitl s.r.o. v souladu se zákonem o účetnictví zveřejňuje účetní závěrky jejich uložením do sbírky listin veřejného rejstříku. Pro účely této práce byly z této sbírky listin použity informace z Příloh k účetním závěrkám a také byly použity informace z Výpisu z obchodního rejstříku.

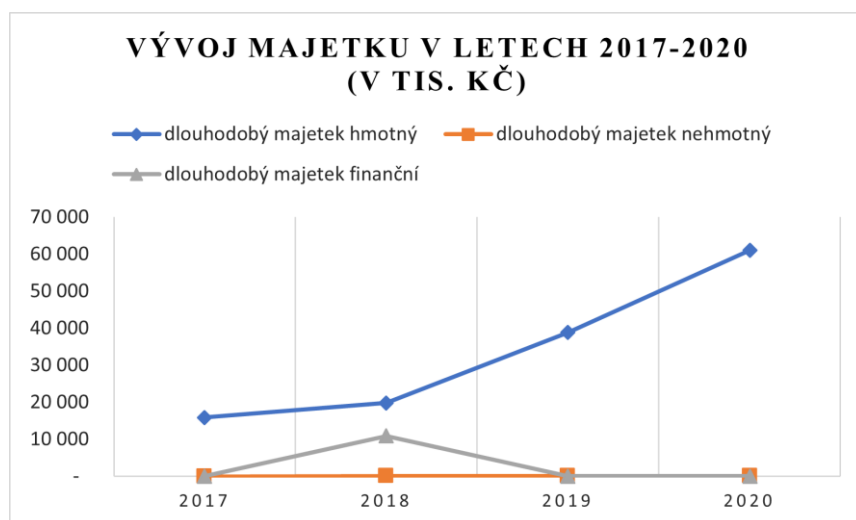
4.1 Charakteristika podniku

Společnost Kitl s.r.o. založil v roce 2006 Ing. Jan Vokurka, který je jejím jediným vlastníkem a zároveň jednatelem. Jedná se o malý rodinný podnik vyrábějící ovocné sirupy pro přípravu šťáv a domácích limonád, medicínalní vína, medovinu, produkty na imunitu a další zdraví prospěšné produkty. Původně podnik sídlil v Podhorské ulici v Jablonci nad Nisou, v současné době se výroba postupně přesunula do Vratislavic nad Nisou po velké rekonstrukci výrobní haly v areálu bývalé Vratislavické kyselky. Tento areál společnost Kitl s.r.o. zakoupila v roce 2018 a nadále probíhá rozsáhlá renovace budov i přilehlých pozemků. Současným cílem podniku je obnova Vratislavické kyselky, jejíž historie sahá až do 19. století. V roce 2021 byla dokončena 1. etapa obnovy – již zmíněná rekonstrukce výrobní haly a do budoucna má společnost v úmyslu i rekonstrukci hlavní budovy. Je zamýšleno obnovit také stáčení dříve vyhlášené minerální vody, se kterou má Ing. Vokurka velké plány. (Kitl.cz, 2021)

Zkoumáním listin poskytnutých podnikem bylo zjištěno, že z hlediska kategorizace účetních jednotek se společnost Kitl s.r.o. řadí mezi malé účetní jednotky s počtem zaměstnanců <50, aktivy <100 milionů Kč a obratem <200 milionů Kč. Základní kapitál společnosti činí 210 tis. Kč a je splaceno celých 100 %. (Kitl s.r.o., 2017-2020)

4.2 Dlouhodobý majetek podniku

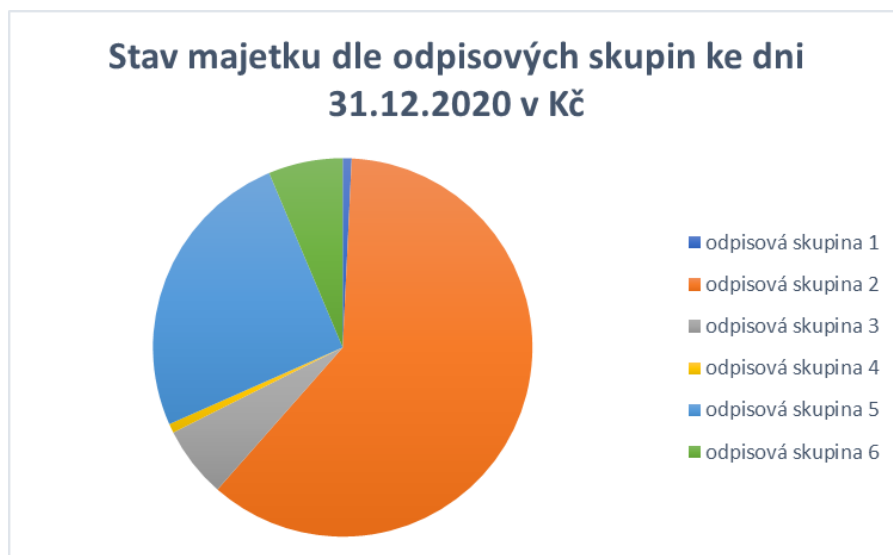
Dlouhodobý majetek společnosti Kitl s.r.o. se neustále rozrůstá. V posledních letech přibývá pozemků a budov zejména v souvislosti s již zmíněnou obnovou Vratislavické kyselky. Plánovaná je i rekonstrukce budovy zámečku, která v posledních letech provozu sloužila jako administrativní budova. Vývoj dlouhodobého majetku společnosti Kitl s.r.o. v posledních letech znázorňuje obrázek č. 1.



Obrázek 1 Vývoj dlouhodobého majetku v letech 2017-2020

Zdroj: vlastní zpracování na základě poskytnutých účetních výkazů společnosti Kitl s.r.o.

Na křivce hmotného majetku je zřetelně vidět výrazný nárůst způsobený koupí areálu bývalé Vratislavické kyselky, kam patří kromě budov také majetek neodpisovaný v podobě několika pozemků postupně nakupovaných v letech 2018-2020. Celkem vzrostl stav dlouhodobého hmotného majetku od roku 2017 o 286 %. Finanční majetek byl součástí aktiv podniku pouze v roce 2018. Dlouhodobý nehmotný majetek eviduje podnik jen jeden, a to webové stránky Kitl.cz a Kitl.sk. Z toho důvodu se tato práce zaměří na dlouhodobý majetek hmotný. Podíly odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku dle odpisových skupin jsou znázorněny na obrázku č. 2.



Obrázek 2 Podíly dlouhodobého hmotného majetku dle odpisových skupin

Zdroj: vlastní zpracování dle podkladů poskytnutých společností Kitl s.r.o.

Z hodnot uvedených v grafu je zřejmé, že největší část dlouhodobého hmotného majetku je zastoupena skupinou č. 2, která obsahuje především stroje a zařízení a několik automobilů. Další významnou položkou jsou budovy a stavby ve skupině č. 5 a skupině č. 6. Skupinu č. 1 zastupuje pouze počítačová technika. Nejvýznamnější položkou skupiny č. 3 je vysokozdvizný vozík Retrak Toyota BT reflex, jehož pořizovací cena přesahuje 500 tis. Kč. Skupina č. 4 obsahuje drobné stavby v Jablonci nad Nisou a ploty.

Při pořízení dlouhodobého hmotného majetku používá společnost Kitl s.r.o. účet 042-Pořízení dlouhodobého hmotného majetku, přičemž účtuje jednotlivé účetní případy na analytické účty sloužící k podrobnější evidenci majetku (viz tabulka č. 9).

Tabulka 9 Analytické účty pro pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Číslo účtu	Název účtu
042300	Nový objekt Pěňčín
042301	Objekt Pěňčín – elektrická přípojka
042302	Objekt Pěňčín – vodovodní přípojka
042303	Objekt Pěňčín – plynová přípojka
042304	Objekt Pěňčín – rekonstrukce místní komunikace
042400	Pozemek a stavba p. č. 3797 a 3798 - Pasířská
042500	Rekonstrukce Pasířská 58
042600	Přístavba – Parcela 611
042601	Přístavba – Parcela 611 - vodovodní přípojka
042700	Kyselka

042702	Rodinný dům č. 467
042705	Zámeček – Kyselka
042707	Ploty a plotová vrata Kyselka
042709	Inženýrské sítě – Kyselka – plyn, voda, elektro
042711	Prameniště
042730	Buňka – vybavení
042799	Kyselka – projekt 01.2.07/0.0/0.0/18_238/0017021

Zdroj: vlastní zpracování dle Rozvahy sestavené ke dni 31. 12. 2020

Z tabulky je zřetelné, že členění jednotlivých účtů je poměrně dost podrobné podle jednotlivých objektů, což je praktické i pro účely určení vstupní ceny majetku. Prostřednictvím těchto účtů se tvoří a kalkuluje cena dlouhodobého majetku, neboť se na těchto účtech zachycují veškeré náklady s pořízením majetku spojené až do doby jeho zařazení do užívání. Po zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání je majetek zaúčtován na jednotlivé účty účtové skupiny 02 a 03.

Každý dlouhodobý majetek společnosti má své inventární číslo a svou inventární kartu, kde jsou kromě názvu uvedené informace o tom, kdy a jakým způsobem byl majetek pořízen, jaká je jeho vstupní cena, do jaké odpisové skupiny byl zařazen a jakým způsobem bude odpisován. Dále lze doplnit umístění majetku, středisko, datum zařazení a vyřazení atd.

V přílohách k účetním závěrkám je uvedeno, že společnost Kitl s.r.o. odpisuje dlouhodobý hmotný majetek v souladu se zákonem o daních z příjmů a že účetní odpisy jsou ve výši daňových. Z podkladů poskytnutých společností vyplývá, že z odpisových metod stanovených zákonem o daních z příjmů používá společnost Kitl s.r.o. obě varianty – rovnoměrné i zrychlené odpisování. Rovnoměrně je odpisována např. stavba – Technické zhodnocení Kitlovna, vysokozdvíhový vozík Retrak Toyota BT reflex nebo čerpadlo ZC-5E s motorem. Zrychleně se odpisují např. užitkové vozy Opel Combo a Caddy maxi, ze strojů a zařízení např. aplikátor etiket a balicí stroj, rovněž počítačový server DELL se odpisuje zrychleně.

Účtování odpisů vypočtených na základě odpisového plánu probíhá jedenkrát ročně na účty dle účtové osnovy společnosti Kitl s.r.o., výčet účtů, které podnik používá nebo případně používal v minulých letech, je obsahem tabulky č. 10.

Tabulka 10 Účty k odpisům majetku

Číslo účtu	Název účtu	Druh	Typ
551001	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	Výsledkový	Daňový
551002	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	Výsledkový	Nedaňový
551040	Odpisy DHIM 10-40 tis.	Výsledkový	Daňový
551100	Odpisy hmotného majetku	Výsledkový	Daňový
079000	Oprávký k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku	Rozvahový	Aktivní
081000	Oprávký ke stávbám	Rozvahový	Aktivní
082040	Oprávký k samost. hmotným movitým věcem a souborům movitých věcí	Rozvahový	Aktivní
082100	Oprávký k samost. hmotným movitým věcem a souborům movitých věcí	Rozvahový	Aktivní
082110	Oprávký k samost. hmotným movitým věcem a souborům movitých věcí	Rozvahový	Aktivní
082200	Oprávký k samost. hmotným movitým věcem a souborům movitých věcí	Rozvahový	Aktivní
082300	Oprávký k samost. hmotným movitým věcem a souborům movitých věcí	Rozvahový	Aktivní

Zdroj: vlastní zpracování dle účetní osnovy společnosti Kitl s.r.o.

Z tabulky je opět zřejmé využití analytické evidence stejně jako u účtů při pořízení dlouhodobého majetku. Na základě analýzy Rozvahy za rok 2018–2020 bylo zjištěno, že se některé účty uvedené v tabulce v současné době nepoužívají. Účty jsou číselně rozlišeny, avšak názvy účtů by mohly být pro lepší orientaci a přehlednost více konkrétní, např. účet 082100 by mohl mít název Oprávký ke strojům a zařízením, účet 082200 by se mohl jmenovat Oprávký k dopravním prostředkům, účet 082040 by nesl název Oprávký k drobnému hmotnému majetku apod. Účet 551 má rovněž analytické členění, avšak ve zkoumaných letech nebyl používán analytický účet 551002, který je označen jako nedaňový a v dřívějších letech byl používán pro účetní odpisy majetku.

V následující části byl proveden rozbor odpisování konkrétního majetku. Majetek vlastněný společností Kitl s.r.o. je poměrně rozsáhlý. Pro tuto část bakalářské práce byly vybrány dvě konkrétní položky majetku, které jsou z hlediska studie odpisů nejzajímavější. Jedná se o nový majetek pořízený v roce 2020. Je to rok, kdy naši zemi zasáhla pandemie koronaviru SARS-CoV-2 a ovlivnila nejen ekonomiku České republiky. Spousta společností se ocitla na pokraji

krachu nebo zanikla zcela. Navzdory situaci se společnosti Kitl s.r.o. začalo dařit ještě více. Jak uvedl jednatel společnosti Ing. Jan Vokurka, v roce 2020 padaly rekordní tržby. Restaurace byly zavřené, lidé si více kupovali Kitl sirupy a dělali si limonády doma. Na odbyt šly také Kitl výrobky na imunitu – jejich zázvorové kapsle se staly hitem. Stoupající trend tržeb znázorňuje následující obrázek č. 3.



Obrázek 3 Vývoj tržeb v letech 2017-2020

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazů zisků a ztrát poskytnutých společností Kitl s.r.o.

Z obrázku jednoznačně vyplývá, že tržby skutečně neustále stoupají. Oproti roku 2017 vzrostly tržby v roce 2020 o více než 200 %, což podniku mj. umožňuje další investice. V roce 2020 pořídila společnost Kitl s.r.o. kromě jiného majetku nový vysokozdvižný vozík Retrak Toyota BT reflex a čerpadlo ZC-5E s motorem. Tyto dvě položky dlouhodobého hmotného majetku budou dále podrobně zkoumány a bude na nich proveden model vývoje odpisů za použití různých odpisových metod.

4.3 Studie využití odpisů

Pro účely podrobnějšího rozboru odpisů byly vybrány dvě položky dlouhodobého hmotného majetku pořízené v roce 2020, a to vysokozdvižný vozík a čerpadlo s motorem.

Vysokozdvižný vozík Retrak Toyota BT reflex

Vysokozdvižný vozík Retrak Toyota BT reflex byl pořízen 2. 3. 2020 za pořizovací cenu **573 287,12 Kč** a bylo mu přiděleno inventární číslo 20IM0002. Byl zařazen do 3. odpisové skupiny a podnik se rozhodl pro rovnoměrný způsob odpisování. Výpočet se provádí dle vzorce

(2.1), který je zmíněn v teoretické části této bakalářské práce. Odpisový plán vysokozdvizného vozíku je uveden v tabulce č. 11.

Tabulka 11 Odpisový plán Retrak Kitl

Rok	Odpisová sazba	Roční odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2020	5,5	31 531	541 756,12
2021	10,5	60 196	481 560,12
2022	10,5	60 196	421 364,12
2023	10,5	60 196	361 168,12
2024	10,5	60 196	300 972,12
2025	10,5	60 196	240 776,12
2026	10,5	60 196	180 580,12
2027	10,5	60 196	120 384,12
2028	10,5	60 196	60 188,12
2029	10,5	60 188,12	0

Zdroj: vlastní zpracování dle podkladů společnosti Kitl s.r.o.

Jak je vidět v tabulce, podnik použil základní odpisové sazby dle ZDP. Nevyužil však možnosti zvýšení odpisů v prvním roce odpisování v souladu s § 31 odst. 1 d) zákona o daních z příjmů, kde je stanoveno, že první vlastník si může navýšit odpis majetku ve 3. odpisové skupině o 10 %. (Česko, 2021) Za předpokladu, že by tak podnik učinil, odpisový plán by vypadal takto (viz tabulka č. 12):

Tabulka 12 Odpisový plán Retrak při zvýšených odpisech

Rok	Odpisová sazba	Roční odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2020	15,4	88 287	485 000,12
2021	9,4	53 889	431 111,12
2022	9,4	53 889	377 222,12
2023	9,4	53 889	323 333,12
2024	9,4	53 889	269 444,12
2025	9,4	53 889	215 555,12
2026	9,4	53 889	161 666,12
2027	9,4	53 889	107 777,12
2028	9,4	53 889	53 888,12
2029	9,4	53 888,12	0

Zdroj: vlastní zpracování

Při využití tohoto 10 % navýšení odpisů by odpis v prvním roce byl o 56 756 Kč vyšší než odpis vypočtený podnikem. Mohl by si tak o tuto částku navýšit daňově uznatelné náklady a tím snížit daňovou povinnost. Další možností by bylo odpisovat majetek zrychleným způsobem. Jak by

se změnily odpisy, ukazuje následující tabulka č. 13. Způsob výpočtu zrychlených odpisů byl součástí kapitoly 2.1 teoretické části, u tohoto majetku by byly využity vzorce (2.3) a (2.4).

Tabulka 13 Zrychlené odpisy Retrak

Rok	Koeficient	Roční odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2020	10	57 329	515 958,12
2021	11	103 192	412 766,12
2022	11	91 726	321 040,12
2023	11	80 261	240 779,12
2024	11	68 795	171 984,12
2025	11	57 329	114 655,12
2026	11	45 863	68 792,12
2027	11	34 397	34 395,12
2028	11	22 931	11 464,12
2029	11	11 464,12	0

Zdroj: vlastní zpracování

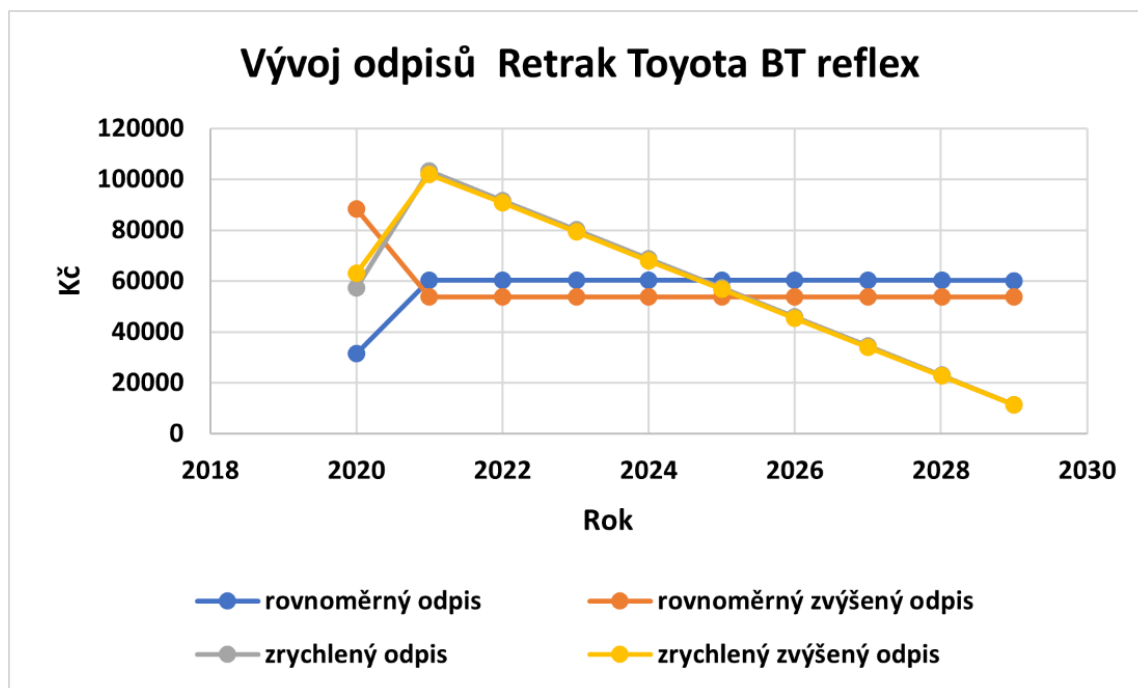
Stejně jako při rovnoměrném odpisování lze i zde využít 10 % navýšení odpisů v prvním roce odpisování v souladu s § 32 odst. 2 a) ZDP. V takovém případě by odpis za rok 2020 činil 63 062 Kč. Závěrečnou rekapitulaci jednotlivých způsobů odpisování představuje tabulka č. 14:

Tabulka 14 Rekapitulace odpisů Retrak

Odpisy 2020	Daňový náklad v roce 2020 (Kč)
rovnoměrné	31 531
zvýšené rovnoměrné	88 287
zrychlené	57 329
zvýšené zrychlené	63 062

Zdroj: vlastní zpracování

Z provedeného rozboru vyplývá, že nejvyšší odpis pro rok 2020 vznikne při použití rovnoměrného způsobu odpisování za předpokladu využití navýšení procentní sazby odpisů v prvním roce o 10 %. Jak by se vyvíjely odpisy v následujících letech, nejlépe vystihuje obrázek č. 4.



Obrázek 4 Vývoj odpisů vysokozdvizného vozíku

Zdroj: vlastní zpracování

Při pohledu na obrázek je vidět, že křivka zrychlených odpisů prakticky splývá s křivkou zvýšených zrychlených odpisů. Dále je zřetelný při zrychleném způsobu odpisování vysoký odpis ve druhém roce, což znamená, že nejvíce ovlivní odpis základ daně právě v tomto roce, kdy daňová úspora bude nejvyšší. Zároveň je třeba si uvědomit, že s klesající křivkou zrychlených odpisů v následujících letech podnik uplatní do nákladů méně a tím bude daňová povinnost vyšší. U rovnoměrného způsobu odpisování je patrný velký rozdíl v prvním roce odpisování, z křivek rovnoměrných odpisů vyplývá, že daňová úspora by byla v roce 2020 vyšší při použití zvýšených rovnoměrných odpisů. V dalších letech nejsou rozdíly výrazné a odpisy ovlivňují náklady, respektive daňovou povinnost rovnoměrně.

Čerpadlo ZC-5E s motorem

Druhou zajímavou položkou dlouhodobého hmotného majetku je čerpadlo ZC-5E s motorem, které bylo pořízeno 31. 7. 2020 za pořizovací cenu **80 563,56 Kč** a bylo mu přiděleno inventární číslo 20IM0005. Zařazeno bylo do 2. odpisové skupiny a byl stanoven rovnoměrný způsob odpisování. Plánované odpisy vypočtené dle vzorce (2.1) určil podnik takto (viz tabulka č. 15):

Tabulka 15 Odpisový plán Čerpadlo ZC-5E Kitl

Rok	Odpisová sazba	Roční odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2020	11,00	8 862	71 701,56
2021	22,25	17 926	53 775,56
2022	22,25	17 926	35 849,56
2023	22,25	17 926	17 923,56
2024	22,25	17 923,56	0

Zdroj: vlastní zpracování dle podkladů společnosti Kitl s.r.o.

I z tohoto odpisového plánu vyplývá, že podnik použil pouze základní sazby stanovené zákonem o daních z příjmů. Ani v tomto případě nevyužil zvýšení odpisů o 10 % v prvním roce odpisování, které by odpisový plán změnilo (viz tabulka č. 16), přestože se jedná o nový majetek a podnik je tedy prvním odpisovatelem, čímž splňuje zákonné podmínky.

Tabulka 16 Odpisový plán čerpadla při zvýšených odpisech

Rok	Odpisová sazba	Roční odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2020	21,00	16 919	63 644,56
2021	19,75	15 912	47 732,56
2022	19,75	15 912	31 820,56
2023	19,75	15 912	15 908,56
2024	19,75	15 908,56	0

Zdroj: vlastní zpracování

Jak vyplývá z tabulky 16, byl by odpis za rok 2020 téměř dvojnásobný. Stejně jako u vysokozdvizného vozíku by si tímto podnik zvýšil daňově uznatelné náklady v roce 2020, a to o částku 8 057 Kč. Vzhledem k tomu, že tento druh hmotného majetku je zařazen ve 2. odpisové skupině, lze využít novely zákona o daních z příjmů a odepsat tento majetek v souladu s § 30a odst. 2 ZDP, tedy je možné daňově odepsat čerpadlo během 24 měsíců, přičemž v prvních 12 měsících se odepíše do 60 % vstupní ceny a v dalších 12 měsících zbývajících 40 %. Tyto odpisy se stanoví s přesností na měsíce a povinnost zahájit odpisování vzniká následujícím měsícem po dni, ve kterém byly splněny podmínky pro odpisování. (Česko, 2021) Čerpadlo bylo pořízeno a zařazeno do užívání 31. 7. 2020, odpisování by nastalo od měsíce srpna 2020. Pořizovací cena činila 80 563,56 Kč, 60 % činí 48 338,14 Kč, po vydělení 12 a zaokrouhlení dle ZDP připadá na jeden měsíc 4 029 Kč. V následujících 12 měsících se budou odpisy počítat ze 40 % vstupní ceny, tj. 32 225,42 Kč, na jeden měsíc

případně odpis ve výši 2 686 Kč. Odpisový plán by pak byl koncipován následovně (viz tabulka č. 17):

Tabulka 17 Mimořádné odpisy čerpadlo

Rok	Odpisy za rok (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2020	20 145,00	60 418,56
2021	41 623,14	18 795,42
2022	18 795,42	0

Zdroj: vlastní zpracování

Při tomto způsobu odpisování lze odepsat daný majetek mnohem dříve než podle původního znění ZDP, kdy konkrétně tento majetek by se odepisoval 5 let. I u tohoto majetku však byl ještě proveden model zrychleného způsobu odpisování (viz tabulka 18).

Tabulka 18 Zrychlené odpisy čerpadlo

Rok	Koeficient	Roční odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2020	5	16 113	64 450,56
2021	6	25 781	38 669,56
2022	6	19 335	19 334,56
2023	6	12 890	6 444,56
2024	6	6 444,56	0

Zdroj: vlastní zpracování

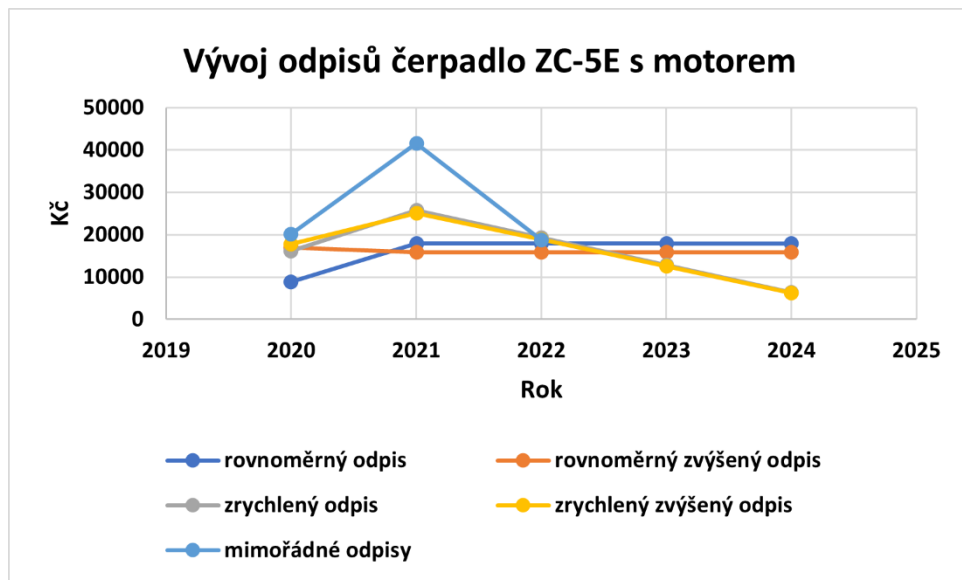
V porovnání s rovnoměrnými odpisy vypočtenými podnikem jsou zrychlené odpisy téměř dvojnásobné. K tomu je třeba připomenout, že lze opět ještě využít navíc 10 % navýšení v prvním roce odpisování dle § 32 odst. 2 a) ZDP, tzn. že odpis v prvním roce by v takovém případě činil 17 724 Kč. Pro lepší přehlednost ukazuje následující tabulka č. 19 shrnutí jednotlivých způsobů odpisování.

Tabulka 19 Rekapitulace odpisů čerpadla

Odpisy 2020	Daňový náklad (Kč)
rovnoměrné	8 862
rovnoměrné zvýšené	16 919
mimořádné	20 145
zrychlené	16 113
zrychlené zvýšené	17 724

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky je zřejmé, že pokud by chtěl podnik uplatnit co největší částku do nákladů hned při pořízení čerpadla, tedy v roce 2020, byl by výhodnější zrychlený způsob odpisování, nikoliv podnikem zvolený rovnoměrný způsob. Vzhledem k novele ZDP je však možné také odpisování tohoto druhu majetku pro rok 2020 prostřednictvím mimořádných odpisů dle § 30a zákona o daních z příjmů. Vývoj odpisů v dalších letech je znázorněn na obrázku č. 5.



Obrázek 5 Vývoj odpisů čerpadla

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by podnik chtěl odpisovat čerpadlo postupně rovnoměrně, tedy uplatňovat přibližně stejné náklady každý rok, pak se jeví jako nejvhodnější způsob rovnoměrné odpisování s použitím zvýšeného odpisu v prvním roce. Za předpokladu, že by měl podnik zájem odepsat čerpadlo co nejrychleji, jednoznačně z obrázku vyplývá jako nejlepší způsob využití mimořádných odpisů, neboť tímto způsobem by bylo čerpadlo odepsáno již v roce 2022, nikoliv v roce 2024 jak by tomu bylo u ostatních způsobů odpisování.

4.4 Zhodnocení využití odpisových technik dle zákona o daních z příjmů

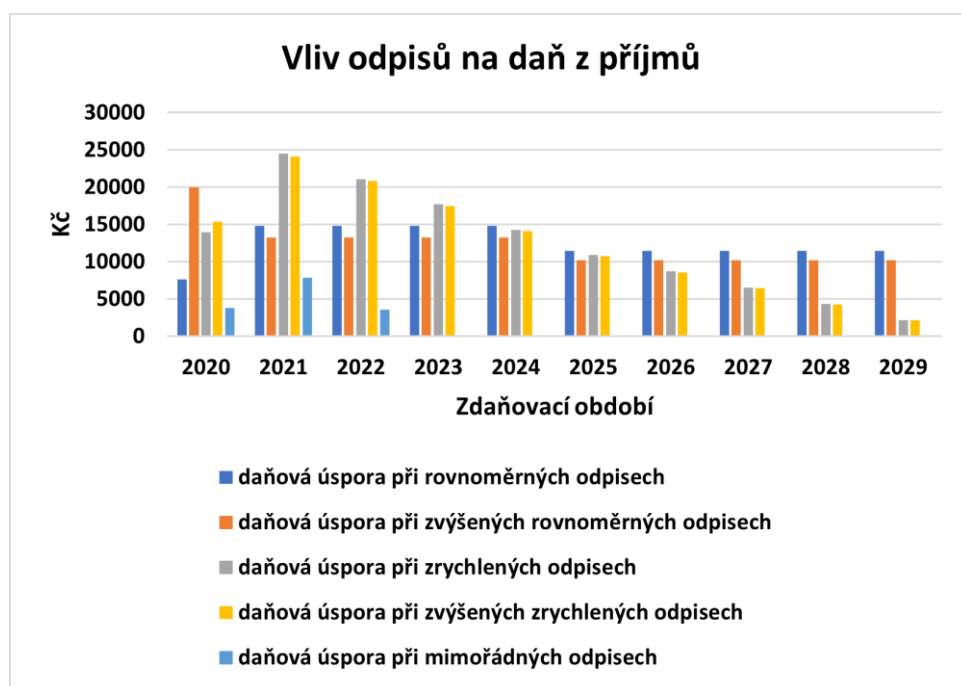
Analýzou využití odpisů ve vybraném výrobním podniku bylo zjištěno, že podnik odpisuje majetek správně v souladu se zákonem o daních z příjmů, avšak nevyužívá plně zákonných možností maximalizace odpisů, které v důsledku ovlivňují základ daně. Za předpokladu, že podnik by měl zájem uplatnit odpisy za rok 2020 v maximální možné výši, vypadal by rozdíl mezi odpisy vypočtenými podnikem a optimálními odpisy následovně: (viz tabulka č. 20)

Tabulka 20 Komparace odpisů

Majetek	Odpis 2020 Kitl (Kč)	Odpis 2020 optimal (Kč)	Rozdíl (Kč)
Retrak Toyota BT reflex	31 531	88 287	- 56 756
Čerpadlo ZC-5E s motorem	8 862	20 145	- 11 283
CELKEM	40 393	108 432	68 039

Zdroj: vlastní zpracování

Porovnáním odpisů vypočtených podnikem a maximálních možných odpisů vypočtených dle zákona o daních z příjmů bylo zjištěno, že jen u těchto dvou položek majetku by mohly být daňové náklady zvýšeny o 68 039 Kč. Při daňové povinnosti, respektive sazbě daně, která u právnických osob činí 19 % ze základu daně, se jedná o částku cca 13 tisíc Kč. Úsporu na dani z příjmů v závislosti na jednotlivých způsobech odpisování u zkoumaného majetku syntetizuje obrázek č. 6.



Obrázek 6 Daňová úspora dle jednotlivých způsobů odpisování

Zdroj: vlastní zpracování

Daňová úspora vyjádřená v grafu se týká pouze zkoumaných položek. S ohledem na skutečnost, že podnik se neustále rozrůstá a nakupuje další dlouhodobý majetek, mohla by tato úspora být mnohem vyšší a podnik by výrazně ušetřil na daňové povinnosti. Lze tedy doporučit bedlivě sledovat legislativní změny a vždy zvážit, který způsob odpisování je pro podnik nejvhodnější. Zároveň je třeba věnovat pozornost i dalším faktorům. Záleží také

na aktuální ekonomické situaci podniku. Pokud by se podnik například ocitl ve ztrátě, je logické, že nebude uplatňovat maximální možné odpisy, protože by tím daňovou povinnost v daném roce neovlivnil, jen by prohloubil ztrátu. V takovém případě se nabízí využití spíše nižších odpisových sazeb nebo odpisování přerušit, což zákon o daních z příjmů umožňuje. Naopak pokud zisk bude mít rostoucí trend jako dosud, může podnik využít např. mimořádných odpisů a dlouhodobý majetek odepsat rychleji. Je třeba ale vzít v potaz i zákon o účetnictví, který hovoří o tom, že účetnictví má zobrazovat skutečnost, aby byla zachována věrnost a poctivost předmětu účetnictví. Čerpadlo má zcela jistě životnost delší než 24 měsíců, což je doba, za kterou by bylo odepsáno prostřednictvím mimořádných odpisů a je tedy k zamyšlení, zda je tato metoda vždy vhodná – z pohledu daňového se tak jeví, z pohledu účetního už to jednoznačné není. Bylo by vhodné vést také účetní odpisy z důvodu zachování věrného a poctivého obrazu účetnictví, jak ukládá zákon o účetnictví.

Závěr

Tématem této bakalářské práce byla účetní a daňová problematika dlouhodobého majetku ve výrobním podniku. První část práce přibližuje dlouhodobý majetek z pohledu mezinárodních účetních předpisů, druhá část se zabývá dlouhodobým majetkem v prostředí České republiky. Nejprve byl představen teoretický pohled na dlouhodobý majetek z účetního a daňového hlediska. V praktické části byl zkoumán dlouhodobý majetek ve vybraném podniku.

Cílem této bakalářské práce bylo zkoumání účetních a daňových aspektů dlouhodobého majetku a jejich dopad na hospodaření podniku. V praktické části byla provedena analýza současného stavu dlouhodobého majetku společnosti Kitl s.r.o. na základě podkladů poskytnutých podnikem, zjištění způsobů odpisování, komparace použitých metod odpisování s jinými metodami a vyhodnocení, zda podnik zvolil vhodné způsoby odpisování. Analýzou dat poskytnutých podnikem bylo zjištěno, že podnik disponuje rozsáhlým dlouhodobým hmotným majetkem, který zahrnuje několik budov, pozemků, automobilů a strojů. Z provedeného zkoumání účetních sestav podniku vyplynulo, že dlouhodobý hmotný majetek podniku se díky příznivé ekonomické situaci podniku neustále zvyšuje. Naopak dlouhodobý nehmotný majetek vlastní podnik pouze jeden a dlouhodobý finanční majetek byl součástí aktiv jen v roce 2018. Na vybraném konkrétním hmotném majetku byla provedena podrobnější analýza a komparace způsobů odpisování. Předmětem zkoumání byl též vliv odpisů na daň z příjmů. V rámci porovnání jednotlivých metod bylo zjištěno, zda a jak by mohl podnik optimalizovat svou daňovou povinnost. Vzhledem k velkému rozsahu dlouhodobého hmotného majetku by pro přesnější stanovení daňové úspory byla zapotřebí další rozsáhlejší studie.

Odpisování dlouhodobého majetku je poměrně složitým procesem, ve kterém je zapotřebí sledovat relativně časté změny v legislativě, jejichž opomenutí by mohlo ovlivnit náklady podniku, celkový hospodářský výsledek a daňovou povinnost. Chyba může nastat ve stanovení vstupní ceny, zařazení majetku do nesprávné odpisové skupiny nebo může spočívat v nesprávném uplatnění odpisových sazeb. Tím, že se dlouhodobý majetek odpisuje několik let, promítne se obvykle chyba do více zdaňovacích období. Takové pochybení nejen zkresluje účetní zobrazení, ale také generuje riziko sankce při kontrole ze strany finanční správy.

Zkoumáním a provedenou komparací jednotlivých metod bylo zjištěno, že nelze jednoznačně deklarovat, který způsob odpisování je pro podnik nejvhodnější, neboť je nutné zvážit několik

faktorů a záležitostí na konkrétní situaci podniku i na plánech vedení podniku do budoucna. Zřetel je třeba brát také na povinnosti vyplývající ze zákona o daních z příjmů a zákona o účetnictví.

Seznam použité literatury

Citace

ALEXANDER, David a Christopher NOBES. 2020. *Financial accounting: an international introduction*. Seventh edition. Harlow, England: Pearson. 2020. ISBN 978-1-292-29583-1.

ČESKO. 2021. *Daňové zákony 2021 XXL Profi*. 2. aktualizace. ISBN 978-80-8183-133-1

ČESKO. Zákon České národní rady č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmu, In: *Sbírka zákonů Česká republika*. 1992, částka 117.

DVOŘÁKOVÁ, Lenka. 2019. *Nejčastější chyby a omyly účetních*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7598-331-2

DVOŘÁKOVÁ, Dana. 2014. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks. ISBN 978-80-265-0149-7

HABIYEV, H. 2021. *Accounting and tax accounting for the accrual of depreciation of fixed assets and ways of convergence*. Elektronická databáze článků ProQuest [online] Les Ulis: EDP Sciences. [cit. 2021-03-08]. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1051/shsconf/20219202020>

HNÁTEK, Miloslav. 2019. *Zcela legální daňové triky*. 3. vyd. Praha: ESAP. ISBN 978-80-905899-9-5

CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, Dagmar PROCHÁZKOVÁ, Roman SEDLÁK, Jana SKÁLOVÁ a Pavel VLACH. 2020. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2020*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-250-2.

JÍLEK, Josef. 2018. *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. [cit. 2021-04-10]. Dostupné z: <https://www.bookport.cz/e-kniha/hlavni-ucetni-systemy-ifrs-a-us-gaap-484112/>

NOBES, Christopher a R. H. PARKER. 2016. *Comparative international accounting*. 13th edition. Harlow, England: Pearson. ISBN 978-1-292-08190-8.

NOVOTNÝ, Pavel. 2020. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2020*. [online] [cit. 2021-04-02]. Dostupné z: <https://www.bookport.cz/e-kniha/ucetnictvi-pro-uplne-zacatecniky-2020-447637/>

PILAŘOVÁ, Ivana. 2016. *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7552-153-8

PRUDKÝ, Pavel a Milan Lošťák. 2019. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 18. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-219-9

RYNEŠ, Petr. 2020. *Podvojný účetnictví a účetní uzávěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2020*. 20. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-254-0

STICKNEY, Clyde P. 2010. *Financial accounting: an introduction to concepts, methods, and uses*. Mason: South-Western Cengage Learning. ISBN 978-0-324-65114-0

STROUHAL, Jiří. 2014. *Slovník pojmů IFRS: aktuálně platné definice pojmů IFRS, překladový můstek z ČJ do AJ a zpět, vazby na jednotlivé IAS-IFRS*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-545-0

VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. 2020. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7598-887-4.

Seznam příloh

Příloha A	53
------------------------	-----------

Příloha A

ROZVAHA

v plném rozsahu
ke dni

Název a sídlo účetní jednotky

IČ:

Sestaveno dne:

V likvidaci:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	01				
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	02				
B.	Stálá aktiva (B.I. + B.II. + B.III.)	03				
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (součet B.I. 1. až B.I.5.2.)	04				
1.	Nehmotné výsledky vývoje	05				
2.	Ocenitelná práva	06				
2.1.	Software	07				
2.2.	Ostatní ocenitelná práva	08				
3.	Goodwill	09				
4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	10				
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11				
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12				
5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	13				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet B.II.1. až B.II.5.2.)	14				
1.	Pozemky a stavby	15				
1.1.	Pozemky	16				
1.2.	Stavby	17				
2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	18				
3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	19				
4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	20				
4.1.	Pěstitelské celky trvalých porostů	21				
4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	22				
4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	23				
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	24				
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	25				
5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	26				

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (součet B.III.1. až B.III.7.2.)	27				
1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	28				
2.	Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba	29				
3.	Podíly – podstatný vliv	30				
4.	Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv	31				
5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	32				
6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	33				
7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	34				
7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	35				
7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	36				
C.	Oběžná aktiva (C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.)	37				
C.I.	Zásoby (součet C. I.1. až C.I.5.)	38				
1.	Materiál	39				
2.	Nedokončená výroba a polotovary	40				
3.	Výrobky a zboží	41				
3.1.	Výrobky	42				
3.2.	Zboží	43				
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	44				
5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	45				
C.II	Pohledávky (C.II.1 + C.II.2 + C.II.3)	46				
1.	Dlouhodobé pohledávky	47				
1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	48				
1.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	49				
1.3.	Pohledávky – podstatný vliv	50				
1.4.	Odložená daňová pohledávka	51				
1.5.	Pohledávky - ostatní	52				
5.1.	Pohledávky za společníky	53				
5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	54				
5.3.	Dohadné účty aktivní	55				
5.4.	Jiné pohledávky	56				

Označení A	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
2.	Krátkodobé pohledávky	57				
2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	58				
2.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	59				
2.3.	Pohledávky – podstatný vliv	60				
2.4	Pohledávky - ostatní	61				
4.1.	Pohledávky za společníky	62				
4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	63				
4.3.	Stát - daňové pohledávky	64				
4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	65				
4.5.	Dohadné účty aktivní	66				
4.6.	Jiné pohledávky	67				
3.	Časové rozlišení aktiv	68				
3.1.	Náklady příštích období	69				
3.2.	Komplexní náklady příštích období	70				
3.3.	Příjmy příštích období	71				
C.III.	Krátkodobý finanční majetek (C.III.1. + C.III.2.)	72				
1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	73				
2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	74				
C.IV.	Peněžní prostředky (C.IV.1. + C.IV.2.)	75				
1.	Peněžní prostředky v pokladně	76				
2.	Peněžní prostředky na účtech	77				
D.	Časové rozlišení aktiv (D.1. + D.2.+ D.3.)	78				
1.	Náklady příštích období	79				
2.	Komplexní náklady příštích období	80				
3.	Příjmy příštích období	81				

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
	PASIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	01		
A.	Vlastní kapitál (A.I. + A.II. + A.III. + A.IV. + A.V. + A.VI.)	02		
A.I.	Základní kapitál (A.I.1. + A.I.2. + A.I.3.)	03		
1.	Základní kapitál	04		
2.	Vlastní podíly (-)	05		
3.	Změny základního kapitálu	06		
A.II.	Ážio a kapitálové fondy (součet A.II.1. + A.II.2.)	07		
1.	Ážio	08		
2.	Kapitálové fondy	09		
2.1.	Ostatní kapitálové fondy	10		
2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	11		
2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	12		
2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)	13		
2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	14		
A.III.	Fondy ze zisku (A.III.1. + A.III.2.)	15		
1.	Ostatní rezervní fondy	16		
2.	Statutární a ostatní fondy	17		
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-) (A.IV.1. + A.IV.2.)	18		
1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	19		
2.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	20		
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	21		
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)	22		
B. + C.	Cizí zdroje (součet B. + C.)	23		
B.	Rezervy (součet B.1. až B.4.)	24		
1.	Rezerva na důchody a podobné závazky	25		
2.	Rezerva na daň z příjmů	26		
3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	27		
4.	Ostatní rezervy	28		
C.	Závazky (C.I. + C.II.)	29		
C.I.	Dlouhodobé závazky (součet C. I.1. až C.I.9.)	30		
1.	Vydané dluhopisy	31		
1.1	Vyměnitelné dluhopisy	32		
1.2	Ostatní dluhopisy	33		

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
2.	Závazky k úvěrovým institucím	34		
3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	35		
4.	Závazky z obchodních vztahů	36		
5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	37		
6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	38		
7.	Závazky - podstatný vliv	39		
8.	Odložený daňový závazek	40		
9.	Závazky - ostatní	41		
9.1.	Závazky ke společníkům	42		
9.2.	Dohadné účty pasivní	43		
9.3.	Jiné závazky	44		
C.II.	Krátkodobé závazky (součet C. II.1. až C.II.8.)	45		
1.	Vydané dluhopisy	46		
1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	47		
1.2.	Ostatní dluhopisy	48		
2.	Závazky k úvěrovým institucím	49		
3.	Krátkodobé přijaté zálohy	50		
4.	Závazky z obchodních vztahů	51		
5.	Krátkodobé směnky k úhradě	52		
6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	53		
7.	Závazky - podstatný vliv	54		
8.	Závazky ostatní	55		
8.1.	Závazky ke společníkům	56		
8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci	57		
8.3.	Závazky k zaměstnancům	58		
8.4.	Závazky ze sociálního a zdravotního pojištění	59		
8.5.	Stát – daňové závazky a dotace	60		
8.6.	Dohadné účty pasivní	61		
8.7.	Jiné závazky	62		
C.III.	Časové rozlišení pasív (C.III.1.+C.III.2)	63		
1	Výdaje příštích období	64		
2	Výnosy příštích období	65		
D.	Časové rozlišení pasív (D.1. + D.1.)	66		
1.	Výdaje příštích období	67		
2.	Výnosy příštích období	68		

Podpisový záznam: