



# Účetní a daňové dopady odpisů a opravných položek v účetnictví obchodních korporací v ČR

## Diplomová práce

*Studijní program:*

N0413A050007 Podniková ekonomika

*Studijní obor:*

Management podnikových procesů

*Autor práce:*

**Bc. Jana Králová**

*Vedoucí práce:*

Ing. Olga Malíková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví





## Zadání diplomové práce

# Účetní a daňové dopady odpisů a opravných položek v účetnictví obchodních korporací v ČR

*Jméno a příjmení:* **Bc. Jana Králová**  
*Osobní číslo:* E19000332  
*Studijní program:* N0413A050007 Podniková ekonomika  
*Studijní obor:* Management podnikových procesů  
*Zadávací katedra:* Katedra financí a účetnictví  
*Akademický rok:* **2020/2021**

### Zásady pro vypracování:

1. Teoretické vymezení pojmů a účetních zásad vztahujících se k tématu.
2. Zhodnocení přístupů ke stanovení následného ocenění aktiv v účetnictví a jeho uznatelnost z daňového pohledu v ekonomickém prostředí ČR.
3. Zhodnocení současného stavu aplikace metod trvalého a přechodného snížení hodnoty aktiv ve vybraném subjektu.
4. Návrh doporučení vedoucích k vyšší vypovídací schopnosti o hodnotě aktiv ve vybraném subjektu, ekonomické zhodnocení navržených opatření, syntéza vědomostních výstupů.

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

65 normostran  
tištěná/elektronická  
Čeština



### Seznam odborné literatury:

- CHALUPA, Rostislav et al. 2020. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2020*. 17. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-250-2.
- *European financial and accounting journal*. 2006-. Prague: University of Economics. ISSN 1802-2197.
- MEJZLÍK, L. et al. 2019. *Interpretace Národní účetní rady: s praktickými příklady a komentáři*. Praha: GRADA Publishing, a.s. ISBN: 978-80-271-2216-5.
- ÚZ č. 1347. 2020. *Účetnictví podnikatelů, Audit: 2020*. Ostrava: Sagit. ISBN 978-80-7488-381-1.
- MARKOVÁ, Hana. 2020. *Daňové zákony: Úplná znění k 1. 1. 2020*. Praha: GRADA Publishing, a.s. ISBN: 978-80-271-1333-0.
- ZÁRYBNICKÁ ŽÁROVÁ, Marcela, David PROCHÁZKA a Jana ROE. 2017. *Financial reporting in the Czech Republic*. Prague: Oeconomica, nakladatelství VŠE. ISBN 978-80-245-2208-1.
- PROQUEST. 2020. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2020-09-26] Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz>

Konzultant: Ing. Veronika Domalípová

Vedoucí práce:

Ing. Olga Malíková, Ph.D.  
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání práce:

1. listopadu 2020

Předpokládaný termín odevzdání:

31. srpna 2022

doc. Ing. Aleš Kocourek, Ph.D.  
děkan

L.S.

Ing. Martina Černíková, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Liberci dne 1. listopadu 2020

## Prohlášení

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

Jsem si vědoma toho, že na mou diplomovou 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 diplomové práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li diplomovou 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 diplomová 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.

31. července 2021

Bc. Jana Králová

## Anotace

Diplomová práce se zabývá problematikou odpisů a opravných položek, zejména jejich účetními a daňovými dopady. Cílem diplomové práce s názvem Účetní a daňové dopady odpisů a opravných položek v účetnictví obchodních korporací v ČR je zhodnocení správnosti oceňování a odpisování majetku vybrané účetní jednotky a tvorby opravných položek vybranou účetní jednotkou a z toho vyplývajících návrhů na zlepšení stávající evidence a vykazování výše uvedeného. V první části práce jsou vymezeny metody oceňování majetku v účetnictví, účetní a daňové metody odpisování a metody tvorby účetních a daňových položek. V praktické části jsou popsány realizované a alternativní metody odpisování majetku a tvorby opravných položek v konkrétním podniku. V závěru jsou zhodnoceny metody používané podnikem a navržena doporučení ke zlepšení vedení účetní evidence.

## Klíčová slova

účetní odpisy, daňové odpisy, účetní opravné položky, daňové opravné položky, ocenění majetku

## Annotation

The diploma thesis deals with the issue of depreciation and provisions, especially their accounting and tax implications. The aim of the diploma thesis entitled Accounting and tax impacts of depreciation and adjustments in the accounting of business corporations in the Czech Republic is to evaluate the accuracy of valuation and depreciation of selected entities and the creation of adjustments by selected entities and the resulting proposals to improve existing records and reporting of the above. The first part of the thesis defines the methods of property valuation in accounting, accounting and tax depreciation methods and methods of creating accounting and tax items. The practical part describes the implemented and alternative methods of depreciation of assets and the creation of provisions in a particular company. In the end, the methods used by the company are evaluated and recommendations for improving the keeping of accounting records are proposed.

## Keywords

accounting depreciation, tax depreciation, accounting adjustments, tax adjustments, property valuation

## Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala paní Ing. Olze Malíkové, Ph.D., vedoucí této diplomové práce, za cenné a odborné rady, vstřícný přístup a čas, který mi věnovala.

# Obsah

Seznam obrázků.....	12
Seznam tabulek.....	12
Seznam použitých zkratk .....	14
Úvod .....	15
1 Úvod do problematiky snižování hodnoty aktiv v účetnictví obchodních korporací v ČR.....	17
1.1 Základní účetní zásady .....	17
1.2 Dlouhodobý a krátkodobý majetek .....	19
1.2.1 Krátkodobý majetek .....	19
1.2.2 Dlouhodobý majetek .....	19
1.3 Oceňování majetku .....	20
1.3.1 Oceňování krátkodobého majetku.....	22
1.3.2 Oceňování dlouhodobého majetku.....	23
2 Snižování hodnoty aktiv .....	27
2.1 Trvalé snížení hodnoty aktiv – odpisy.....	27
2.1.1 Účetní odpisy.....	28
2.1.2 Daňové odpisy .....	33
2.2 Přechodné snížení hodnoty aktiv – opravné položky .....	38
2.2.1 Účetní opravné položky .....	39
2.2.2 Zákonné opravné položky na snížení daňového základu .....	40
3 Aplikace teoretických znalostí na vybraném podniku .....	43
3.1 Popis ocenění aktiv vykazovaných firmou .....	43
3.1.1 Příklady ocenění majetku společnosti .....	44
3.2 Vykazovaná aktiva společnosti a jejich korekce .....	46
3.3 Metody odpisování majetku firmy .....	48
3.3.1 Dlouhodobý majetek Sestava kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy ..	48
3.3.2 Dlouhodobý majetek Dacia DOKKER 1,5 Dci .....	58
3.4 Metody tvorby opravných položek k majetku firmy .....	71
3.5 Porovnání s konkurenty .....	77
3.6 Shrnutí poznatků dosažených analýzou a doporučení zlepšení .....	79
Závěr.....	83
Citace.....	85
Seznam příloh.....	88



## Seznam obrázků

Obrázek 1: Zaúčtování odpisů movitých věcí a jejich souborů .....	33
Obrázek 2: Zaúčtování opravných položek.....	38
Obrázek 3: Rozvaha ke dni 31. 5. 2020 .....	47
Obrázek 4: Prognóza odpisů - Sestava kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy .....	50
Obrázek 5: Rovnoměrné a zrychlené daňové odpisy majetku Sestava kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy .....	57
Obrázek 6: Karta majetku - Dacia DOKKER 1,5 Dci .....	59
Obrázek 7: Porovnání účetních odpisů majetku Dacia DOKKER 1,5 Dci .....	64

## Seznam tabulek

Tabulka 1: Způsoby ocenění majetku .....	23
Tabulka 2: Vykazování opravek majetku v rozvaze .....	28
Tabulka 3: Odpisové skupiny dle ZDP .....	33
Tabulka 4: Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování .....	34
Tabulka 5 Koeficienty pro zrychlené odpisování .....	36
Tabulka 6: Daňové odpisy bez přerušení .....	37
Tabulka 7: Daňové odpisy s přerušením .....	37
Tabulka 8: Ocenění dlouhodobého majetku - Zámečnická dílna.....	45
Tabulka 9: Ocenění dlouhodobého majetku – Sestava kotle Heizomat, vč. regulace.....	46
Tabulka 10: Výběr informací z karty majetku Sestava kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy .....	49
Tabulka 11: Plánované daňové odpisy majetku Sestava kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy .....	51
Tabulka 12: Alternativní plán daňových odpisů majetku Sestava kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy – rovnoměrné daňové odpisy zvýšené v prvním roce o deset procent.....	53
Tabulka 13: Alternativní plán daňových odpisů majetku Sestava kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy – zrychlené daňové odpisy.....	54
Tabulka 14: Porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů majetku Sestava kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy .....	56
Tabulka 15: Účetní odpisy majetku Dacia DOKKER 1,5 Dci.....	60
Tabulka 16: Vypočtené lineární časové účetní odpisy majetku Dacia DOKKER 1,5 Dci .	61
Tabulka 17: Alternativní účetní odpisy majetku Dacia DOKKER 1,5 Dci - výkonové .....	63
Tabulka 18: Alternativní účetní odpisy majetku Dacia DOKKER 1,5 Dci - výkonové se zbytkovou hodnotou .....	67
Tabulka 19: Daňové odpisy majetku Dacia DOKKER 1,5 Dci .....	67
Tabulka 20: Úprava základu daně vlivem odpisů majetku Dacia DOKKER 1,5 Dci .....	69
Tabulka 21: Zobrazení účetních a daňových zůstatkových cen, vč. odložené daně – automobil Dacia DOKKER 1,5 Dci .....	70
Tabulka 22: Stav opravných položek k pohledávkám společnosti .....	73

Tabulka 23: Účtování tvorby OP - zahraniční.....	73
Tabulka 24: Účtování zrušení OP a odpisu pohledávky - zahraniční.....	74
Tabulka 25: Účtování tvorby OP - 50 % .....	74
Tabulka 26: Účtování tvorby OP - 100 % .....	75
Tabulka 27: Porovnání s konkurenty.....	78
Tabulka 28: Aktiva vykazovaná srovnávanými společnostmi .....	79
Tabulka 29: Zobrazení vykazovaných korekci srovnávanými společnostmi .....	79

## Seznam použitých zkratk

ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DHM	Dlouhodobý majetek
DZC	Daňová zůstatková cena
MD	Má dáti
OD	Odložená daň
OP	Opravná položka
PC	Pořizovací cena
ÚZC	Účetní zůstatková cena
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZH	Zbytková hodnota
ZoR	Zákon o rezervách
ZoÚ	Zákon o účetnictví

## Úvod

Tato diplomová práce nese název Účetní a daňové dopady odpisů a opravných položek v účetnictví obchodních korporací v ČR. U dlouhodobého majetku, který je součástí snad každého podniku, dochází ke změnám hodnot mezi jednotlivými účetními obdobími. Na tyto změny, ať už trvalé nebo dočasné, je práce zaměřena. Správné ocenění majetku, včetně zachycení jeho poklesu hodnoty, je klíčové pro správnou výpovědní hodnotu účetních výkazů a celého účetnictví společností. Účetnictví by mělo zobrazovat skutečnost, ale to by bez přesného ocenění a pravidelného přeceňování majetku nebylo možné.

Cílem práce je zhodnocení správnosti oceňování a odpisování majetku vybrané účetní jednotky a tvorby opravných položek vybranou účetní jednotkou a z toho vyplývajících návrhů na zlepšení stávající evidence a vykazování výše uvedeného.

Vybranou společností je DETOA Albrechtice s.r.o., známý výrobce tradičních hraček ze dřeva. Podle veřejně dostupných informací ve Sbírce listin ČR má společnost dlouhodobý majetek, který odpisuje a také tvoří opravné položky.

K dosažení cíle byla práce rozčleněna do tří kapitol. První kapitola uvádí čtenáře do problematiky snižování hodnoty aktiv v účetnictví obchodních korporací v ČR. Obsahuje informace o základních účetních zásadách, kterými by se účetní jednotky měly řídit nejen při stanovování a upravování hodnot majetku. Dále představuje možnosti oceňování majetku, které nabízí česká účetní a daňová legislativa. Další kapitola se blíže zaměřuje na snižování hodnot aktiv, konkrétně na odpisování dlouhodobého majetku a tvorbu opravných položek. Česká legislativa nabízí široké spektrum možností uplatňování odpisů majetku. Pokud se firma v těchto metodách orientuje, může jí to pomoci například s daňovou optimalizací. Práce se věnuje jak účetním, tak daňovým metodám odpisování. Dále jsou definovány opravné položky, ke kterému majetku je lze tvořit, v jaké maximální výši a za jakých podmínek. Ve třetí kapitole jsou aplikovány teoretické poznatky na konkrétních příkladech z účetní evidence vybrané společnosti. V závěru je zhodnocena správnost vybraného následného oceňování majetku společnosti, tzn. způsob odpisování majetku a tvorby opravných položek.

Při zpracování byly použity výzkumné metody, jako je rešerše literárních zdrojů, interview, deskriptivní analýza a dedukce. Prvním krokem bylo seznámení se s aktuálními publikacemi v oboru metodou rešerše a zjistit tak stupeň poznání. Rozhovor se zástupcem vybrané společnosti probíhal skrze e-mail. Tímto komunikačním kanálem byly poskytnuty

dokumenty jako vnitropodnikové směrnice, karty majetku, plány odpisů, faktury aj. Deskriptivní analýza byla použita v praktické části pro rozbor odpisů dlouhodobého majetku firmy a firmou tvořených opravných položek. Dedukce byla aplikována převážně v závěrečné části práce při zhodnocení postoje firmy k dané problematice.

# 1 Úvod do problematiky snižování hodnoty aktiv v účetnictví obchodních korporací v ČR

Nejprve bude pozornost věnována vybraným základním účetním zásadám, kterými jsou účetní jednotky ovlivněny nejen při tvorbě opravných položek a odpisování majetku. Dále bude definován majetek, který může společnost vykazovat. Pro správné vykázání majetku je zásadní volba vhodného způsobu ocenění. Následující podkapitoly se zaměřují na zmíněná témata.

## 1.1 Základní účetní zásady

Účetnictví v České republice je upraveno především zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ). Dále je pro podnikatelské subjekty ovlivněno Českými účetními standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., vydanými Ministerstvem financí České republiky (dále jen vyhláška). Podnikatelé se musí řídit ale i dalšími zákony, jako například zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen ZoR), zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) a dalšími. Daně a účetnictví jsou rozdílné, ale zároveň propojené a spolu související obory. V obou zákonech (ZoÚ a ZDP) se vyskytují podobné i stejné pojmy, ale jsou odlišně definované. Na určité věci mají odlišný pohled a pracují s nimi jinak. Tato práce se zabývá rozdílným pohledem na oceňování majetku, odpisování majetku a tvorbu opravných položek.

Pro účetnictví jsou typické obecné zásady, které vyplývají ze ZoÚ. Následujících 6 zásad se řadí mezi základní:

- *zásada věcné a časové souvislosti* – náklady a výnosy se promítají do toho účetního období, se kterým časově a věcně souvisejí, tzv. aktuální princip, (Žárová, 2017)
- *zásada stálosti metod uplatněných při vedení účetnictví* – účetní jednotka by měla zvolené účetní metody dodržovat beze změn i v následujících účetních obdobích, změna účetních metod by vedla ke snížení srovnatelnosti informací v účetních závěrkách, (Chalupa, 2020)
- *zásada opatrnosti* – účetní jednotka by měla zvážit veškerá rizika, která by mohla nastat a brát je v úvahu při oceňování, předchází tím nadhodnocení majetku nebo podhodnocení závazků. Účetní jednotky by měly účtovat jen o skutečně dosažených

ziscích. Nejčastěji používanými nástroji zásady opatrnosti jsou rezervy, opravné položky, odpisy a odložená daň, které by měly být používány bez ohledu na to, jestli účetní jednotka vykazuje zisk nebo ztrátu, (Česko, 1991)

- *zákaz kompenzace* – účetní jednotka musí náklady a výnosy evidovat odděleně bez vzájemného započtení, existují speciální případy, kdy je vzájemné zúčtování možné, například přijetí dobropisu nebo vratky daně z příjmů,
- *zásada věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky* – účetní jednotka musí zachycovat informace nezkresleně podle skutečnosti, (Chalupa, 2020)
- *zásada nepřetržitého trvání podniku* – účetní jednotka má povinnost vést účetní evidenci s předpokladem nepřetržitého pokračování ve své činnosti. Pokud účetní jednotka zjistí, že její činnost bude v budoucnu omezena, přerušena nebo ukončena, uvede tuto skutečnost do přílohy účetní závěrky. (Česko, 1991) Michael Armstrong definuje zásadu nepřetržitého trvání podniku následovně: „*In accounting, the business is viewed as a going concern, one that is not going to be sold or liquidated in the near future. This implies that the existing resources of the business, such as plant and equipment, will be used in order to produce goods, and not simply sold in tomorrow's market.*“ (Armstrong, 2006) Volně by se dal úryvek přeložit tak, že v účetnictví se na podnik pohlíží jako na nepřetržitý podnik, který nebude v blízké budoucnosti prodán ani zlikvidován. To znamená, že stávající zdroje podniku, jako jsou stroje a zařízení, budou použity k výrobě zboží a nebudou jednoduše prodány na trhu zítřka.

Na všechny tyto zásady by každá účetní jednotka měla myslet při volbě účetních metod. Při oceňování aktiv, tvorbě opravných položek a účtování odpisů je důležité dodržovat zejména zásadu stálosti metod uplatněných při vedení účetnictví, zásadu věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a zásadu opatrnosti. Pokud se účetní jednotka rozhodne odpisovat majetek určitou metodou, nemůže se v dalším účetním období rozmyslet, že bude pokračovat v odpisování metodou jinou. Pokud je oceňován majetek, musí být oceněn podle skutečnosti, nelze hodnotu majetku uměle navyšovat nebo naopak snižovat. Stejně tak při zařazení majetku do užívání se musí účetní jednotka řídit realitou a musí ho zanést do evidence majetku podle okamžiku, kdy je majetek způsobilý k užívání. Zásada opatrnosti by měla být ctěna mimo jiné při tvorbě opravných položek. Před vytvořením opravné položky by měly být zváženy veškeré známé a předvídatelné okolnosti a na základě nich určit správnou výši opravné položky.

## **1.2 Dlouhodobý a krátkodobý majetek**

ZoÚ rozlišuje majetek podle doby použitelnosti na dlouhodobý a krátkodobý. Doslovně je v zákoně uvedeno: „Pro účely tohoto zákona se majetek a závazky člení na dlouhodobé a krátkodobé. Dlouhodobým se rozumí takový majetek a závazky, kde doba použitelnosti, popřípadě sjednaná doba splatnosti při vzniku účetního případu je delší než 1 rok, ostatní majetek a závazky jsou považovány za krátkodobé.“ (Česko, 1991)

### **1.2.1 Krátkodobý majetek**

Krátkodobým majetkem se tedy rozumí majetek s dobou použitelnosti do jednoho roku. Krátkodobý majetek se spotřebovává (nikoli opotřebovává jako je tomu u dlouhodobého majetku). Mezi krátkodobý majetek se řadí zásoby, krátkodobý finanční majetek a pohledávky. Zásobami jsou polotovary, materiál, výrobky, nedokončená výroba nebo nakoupené zboží. Mezi krátkodobý finanční majetek patří například vládní dluhopisy nebo cenné papíry pořízené za účelem prodeje do jednoho roku. (Chalupa, 2020)

### **1.2.2 Dlouhodobý majetek**

Aby byl majetek klasifikován jako dlouhodobý, musí splňovat dobu použitelnosti delší než jeden rok a jehož vstupní hodnota přesáhla hranici významnosti stanovenou účetní jednotkou. Dlouhodobý majetek je v účetnictví dále členěn podle podstaty na hmotný, nehmotný a finanční.

#### **Dlouhodobý hmotný majetek**

Mezi účetní dlouhodobý hmotný majetek je zařazen takový majetek, jehož vstupní hodnota přesáhla hranici významnosti, kterou si účetní jednotka zvolila. Nejčastěji je touto hranicí hodnota 40 000 Kč, protože právě tato hodnota byla hranicí pro zařazení do dlouhodobého majetku dle ZDP do 1. 1. 2020. Některé druhy majetku jsou řazeny mezi dlouhodobý hmotný, aniž by musely splňovat cenovou hranici, a to pozemky, stavby nebo pěstitelské celky trvalých porostů. Podle zákona o daních z příjmů je dlouhodobý hmotný majetek určen téměř shodně jako v zákoně o účetnictví až na pár výjimek. Hranice pro zařazení do dlouhodobého majetku je pevně stanovena na 80 000 Kč. Před novelizací zákona o daních z příjmů byl limit stanoven na 40 000 Kč, ale novelou byl navýšen na zmiňovaných 80 000 Kč. Tato hranice platí pro majetek pořízený od 1. 1. 2020. Účetní jednotky na tuto změnu



pravděpodobně zareagují navýšením limitu pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku do evidence také na hodnotu 80 000 Kč. V praxi se ale může stát, že účetní jednotka má tento limit pro zařazení do účetního dlouhodobého majetku nižší, než je stanovený zákonem o daních z příjmů a to má potom za následek, že z pohledu účetnictví je daný majetek zařazen mezi dlouhodobý, ale z daňového hlediska ne. Výjimkou je také právo stavby. V účetnictví je zachyceno v dlouhodobém hmotném majetku, kdežto podle zákona o daních z příjmů mezi majetek zařazeno není. (Chalupa, 2020)

### **Dlouhodobý nehmotný majetek**

Dlouhodobým nehmotným majetkem se podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. rozumí nehmotné výsledky vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, s výjimkou goodwillu. Dále zahrnuje povolenky na emise a preferenční limity taktéž bez ohledu na jejich vstupní hodnotu. Novela zákona o daních z příjmů pozměnila i pravidla pro nehmotný majetek. Kategorie nehmotný majetek byla ze zákona o daních z příjmů odstraněna. Před touto novelou byla stanovena hranice pro zařazení do nehmotného majetku na částku 60 000 Kč. (Trupl, 2020)

### **Dlouhodobý finanční majetek**

Poslední skupinou dlouhodobého majetku je majetek finanční. Zástupci dlouhodobého finančního majetku jsou cenné papíry a podíly, půjčky poskytnuté účetní jednotkou ovládaným a řízeným osobám a účetním jednotkám pod podstatným vlivem a ostatní zápůjčky s dobou splatnosti delší než jeden rok nebo poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek. Stejně jako nehmotný majetek, není ani tento druh majetku nijak upraven v zákoně o daních z příjmů. (Chalupa, 2020)

## **1.3 Oceňování majetku**

Účelem oceňování je vyjádření jeho hodnoty v peněžních jednotkách. Správné ocenění je potřeba při pořizování majetku, prodeji majetku nebo vykazování k rozvahovému dni. V účetnictví se používá několik způsobů oceňování. Jaký způsob se použije, se odvíjí od způsobu nabytí majetku a druhu oceňovaného aktiva. Jinak se oceňuje hmotný majetek při pořízení a jinak například zásoby vytvořené vlastní činností. ZoÚ definuje několik druhů cen, kterými je možné majetek ocenit. V ZoÚ se uvádí:

*„Z jednotlivých složek majetku a závazků se oceňují*

- a) *hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami,*
- b) *hmotný majetek kromě zásob vytvořený vlastní činností vlastními náklady,*
- c) *zásoby, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností pořizovacími cenami,*
- d) *zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady,*
- e) *peněžní prostředky a ceniny jejich jmenovitými hodnotami,*
- f) *podíly, cenné papíry a deriváty pořizovacími cenami,*
- g) *pohledávky při vzniku jmenovitou hodnotou; při nabytí za úplatu nebo vkladem pořizovací cenou; závazky jmenovitou hodnotou,*
- h) *nehmotný majetek kromě pohledávek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami,*
- i) *nehmotný majetek kromě pohledávek vytvořený vlastní činností vlastními náklady,*
- j) *příchovky zvířat vlastními náklady,*
- k) *kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena, ve výši 1 Kč,*
- l) *majetek v případech bezúplatného nabytí, s výjimkou majetku uvedeného pod písmenem e), anebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit, a ostatní majetek, který není uveden pod písmeny a) až k), reprodukční pořizovací cenou.“ (Česko, 1991, § 25 odst. 1)*

Dále ZoÚ definuje jednotlivé druhy cen:

„Pro účely tohoto zákona se rozumí

- a) **pořizovací cenou cena**, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související,
- b) **reprodukční pořizovací cenou cena**, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,
- c) **vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností** přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti; do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností,
- d) **vlastními náklady u hmotného majetku kromě zásob a u nehmotného majetku kromě pohledávek vytvořeného vlastní činností** přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné

*činnosti vymezené v souladu s účetními metodami; do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností.*“ (Česko, 1991, § 25 odst. 5)

### 1.3.1 Oceňování krátkodobého majetku

**Peníze v hotovosti a na bankovních účtech** jsou oceňovány vždy jmenovitou hodnotou. Oceňování **zásob** je složitější. Závisí na způsobu nabytí zásob. Jak je uvedeno v citaci výše, zásoby vytvořené vlastní činností, ať už se jedná o polotovary, nedokončenou výrobu nebo výrobky, se oceňují vlastními náklady, kdežto nakoupené zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou. Dalším možným způsobem, ale ne tak obvyklým, je nabytí darováním. V tomto případě by se použila cena reprodukční. Zásoby se oceňují při pořízení, ale také při vyskladňování. Existují následující varianty, jak ocenit úbytek zásob.

- *FIFO* (first in, first out) – Ve volném překladu první do skladu, první ze skladu. Při vyskladnění se pro ocenění použije cena nejstarších zásob.  
Znázornění principu:  
naskladnění - 1. (10 Kč, 1 ks) 2. (15Kč, 1 ks) 3. (20 Kč, 1 ks),  
vyskladnění - 1. (10 Kč, 1 ks) 2. (15Kč, 1 ks) 3. (20 Kč, 1 ks).
- *Vážený aritmetický průměr* – Při vyskladnění se pro ocenění použije aritmetický průměr všech položek, které jsou aktuálně naskladněné. Vážený aritmetický průměr se nepřeočítává při každém pohybu zásob, ale vypočtený průměr se používá po účetní jednotkou zvolené období (týden, měsíc).  
Znázornění principu:  
naskladnění - 1. (10 Kč, 1 ks) 2. (15Kč, 1 ks) 3. (20 Kč, 1 ks),  
vyskladnění - 1. (15 Kč, 1 ks) 2. (15Kč, 1 ks) 3. (15 Kč, 1 ks).
- *LIFO* (last in, first out) - Ve volném překladu první do skladu, poslední ze skladu. Skladová položka, která je první naskladněna, je vyskladněna poslední. Tento způsob oceňování úbytku zásob není českou legislativou povolen.  
Znázornění principu:  
naskladnění - 1. (10 Kč, 1 ks) 2. (15Kč, 1 ks) 3. (20 Kč, 1 ks),  
vyskladnění - 1. (20 Kč, 1 ks) 2. (15Kč, 1 ks) 3. (10 Kč, 1 ks).  
(Nigrin, 2019)
- *Pevná cena* – účetní jednotka na základě informací, které má, nebo odhadem stanoví pevnou cenu pro oceňování úbytku zásob. Měla by se snažit o co

nejpřesnější odhad pořizovacích cen zásob. Rozdíly, které vznikají mezi pevnou cenou a skutečnými pořizovacími cenami, se nazývají oceňovací odchylky. (Louša, 2003)

**Pohledávky** mohou být oceněny dvěma způsoby. Při vzniku pohledávky se ocení jmenovitou hodnotou, při pořízení za úplatu se pohledávky ocení pořizovací cenou. Jak se uvádí v zákoně o účetnictví, součástí pořizovací ceny jsou náklady související s pořízením. (Česko, 1991, § 25 odst. 5) V tomto případě mohou být takovými vedlejšími pořizovacími náklady například náklady na znalecké ocenění nebo odměny právníkům. (Fucik.cz, 2011) Pokud je hodnota pohledávky vyjádřena v cizí měně, k rozvahovému dni se přepočítá na české koruny kurzem vydaným Českou národní bankou.

**Cenné papíry** se oceňují buď k okamžiku pořízení, nebo k rozvahovému dni. Při pořízení koupí se použije pořizovací cena (včetně vedlejších pořizovacích nákladů, jako jsou např. provize finančnímu poradci, poplatky na burze apod.). Pokud byly cenné papíry získány darem, potom budou oceněny reprodukční cenou. Při oceňování k rozvahovému dni závisí na druhu cenných papírů, které mají být oceněny. Krátkodobé cenné papíry určené k obchodování a realizovatelné cenné papíry se oceňují reálnou hodnotou, nejčastěji tržní cenou nebo kvalifikovaným odhadem. (Česko, 1991, § 27, odst. 3) Reálná hodnota má za úkol vyjádřit aktuální cenu na trhu.

### 1.3.2 Oceňování dlouhodobého majetku

Stejně jako tomu bylo u krátkodobého majetku, i u dlouhodobého majetku je volba oceňovací metody závislá na způsobu pořízení. Přehled způsobů ocenění je uveden v tabulce 1.

Tabulka 1: Způsoby ocenění majetku

Způsob nabytí majetku	Metoda ocenění
koupí	pořizovací cena
vytvoření vlastní činností	vlastní náklady
darem	reprodukční pořizovací cena

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s (ÚZ, 2020)

Hmotný i nehmotný majetek pořízený za úplaty je oceněn pořizovací cenou. Součástí této ceny jsou také náklady spojené s pořízením. Zahrnuje všechny náklady, které pořizovatel investuje do daného majetku před jeho zařazením do užívání. Zařazením do užívání se podle zákona o účetnictví rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Mezi součástí ocenění dlouhodobého majetku patří například:

- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, expertizy, projektové přípravné práce apod.),
  - poplatky za uzavření úvěru na pořízení majetku, případně i úroky z takového úvěru (Účetní jednotka se může rozhodnout, jestli tyto úroky zahrne do ocenění majetku, nebo je vykáže přímo do nákladů.),
  - odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
  - náklady vynaložené na průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, včetně nákladu na přípravu variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a terénní úpravy, clo, náklady na dopravu, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,
  - licence, patenty a další práva využitá při pořízení majetku,
  - náklady na vyřazení stávajících staveb kvůli stavbě nové,
  - náklady za omezení vlastnických práv, náhrady mzdové újmy vlastníkov, nájemci nebo pachtýři nemovité věci nebo za omezení v obvyklém používání, jakož i náhrady za předčasně vysekaný porost v souvislosti s výstavbou,
  - náklady na zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a dekonzervační práce v případě jeho dalšího pokračování,
  - náklady na zkoušky realizované před uvedením majetku do provozu a další.
- (Chalupa, 2020)

Například při stavbě domu se často setkáváme s náklady na poradenské služby, projektové práce, geologické a geodetické práce, terénní práce a samozřejmě náklady na práci a materiál potřebný pro výstavbu domu. Je potřeba do ocenění zahrnout všechny vedlejší pořizovací náklady, aby byla zachována zásada věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví. Pro úplnost budou uvedeny také náklady, které nevstupují do ocenění majetku, i když by se mohlo zdát, že by měly. Mezi typické náklady, které nejsou složkami ocenění majetku, jsou:

- náklady na opravy a údržbu majetku po zařazení do majetku,
- náklady nájemce nebo pachtýře na uvedení najatého nebo propachtovaného majetku do původního stavu,
- kurzové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady na vybavení pořizovaného majetku zásobami,
- náklady na biologickou rekultivaci a další. (Chalupa, 2020)

Hranice mezi opravou a zhodnocením majetku je velmi tenká. Vyhláška tyto pojmy definuje následovně:

*„Technickým zhodnocením se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav.“* (Česko, 2002, § 47 odst. 4)

*„Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.“* (Česko, 2002, § 47 odst. 2)

V praxi může být hranice mezi technickým zhodnocením a opravou velice nejasná. Použitím dnešních moderních materiálů se většinou změní i technické parametry majetku. Uvedme jako příklad výměnu oken. Pokud někdo mění okna, dělá to zřejmě z důvodu, že neplní svoji funkci tak, jak by měla, netěsní nebo jsou poškozená. Rád by tedy okna uvedl do provozuschopného stavu, opravil je. Jenže dnešním standardem jsou okna s trojsklem a původní okna už nejsou nejspíš k sehnání (a racionální člověk by je ani použít nechtěl). Použitím těchto nových oken se změní technické parametry, především schopnost izolace, proto by se podle výše uvedených definic mělo jednat o technické zhodnocení. Nicméně se jedná o výjimku. V situaci, kdy byla zamýšlená oprava, ne modernizace, a ke změně technických parametrů došlo pouze změnou materiálu, potom jde účetně o opravu. V případě, že by na okna byly namontované i žaluzie, které tam původně nebyly, už by šlo o technické zhodnocení majetku. (Chalupa, 2020)

Podle zákona o daních z příjmů jsou technickým zhodnocením výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud přesáhly u jednotlivého majetku za zdaňovací období limit 80 000 Kč. Existuje také pojem podlimitní technické zhodnocení. To vznikne, když účetní jednotka účtuje o technickém zhodnocení, i když náklady na přestavbu nebo opravy nepřesáhly danou hranici 80 000 Kč (Chalupa, 2020). Původně bylo v zákoně o daních z příjmů zvlášť definované technické zhodnocení hmotného a zvlášť nehmotného majetku. Pro technické zhodnocení nehmotného majetku platila také hranice 40 000 Kč. Od 1. 1. 2021 je definice technického zhodnocení nehmotného majetku ze zákona odstraněna.

Speciálním případem je ocenění dlouhodobého majetku, na který byla poskytnuta dotace. Ocenění majetku se o hodnotu dotace poníží. (Chalupa, 2020)

**Dalším druhem dlouhodobého majetku jsou cenné papíry s rozhodujícím nebo podstatným vlivem**, které jsou oceňovány ekvivalencí (protihodnotou) nebo pořizovací cenou zvýšenou či sníženou o úrokové výnosy nebo náklady. Podstatným vlivem se rozumí podíl na obchodní společnosti v rozmezí 20 % až 50 %. Rozhodující vliv je potom nadpoloviční podíl na obchodní společnosti. (Dauc.cz, 2007) Ekvivalence je metoda přecenění cenných papírů k rozvahovému dni, kdy se majetková účast ocení hodnotou, která odpovídá velikosti účasti účetní jednotky na vlastním kapitálu společnosti, v níž má daná účetní jednotka podíl. Pokud je vlastní kapitál společnosti záporný, cenné papíry se ocení nulovou hodnotou. (MFČR, ČÚS 008, bod 2.3)

## 2 Snížení hodnoty aktiv

Hodnota aktiv se v čase často mění, a aby byla zachována zásada věrného a poctivého obrazu a zásada opatrnosti, měla by účetní jednotka na tuto skutečnost zareagovat. Při ignorování snížení hodnoty aktiv by majetek nebyl vyhazován v hodnotě odpovídající skutečnosti. Současně by byl zkreslen výsledek hospodaření, protože by snížení hodnoty aktiv nebylo zahrnuto v nákladech společnosti. V případě dlouhodobého majetku může být změna vyvolaná opotřebením nebo poškozením. To by se jednalo o trvalé snížení hodnoty. Dalším typem je přechodné snížení hodnoty aktiva. (Česko, 2002)

### 2.1 Trvalé snížení hodnoty aktiv – odpisy

Dlouhodobý majetek se odepisuje jak daňově, tak účetně. Daňové odpisy slouží pro účely výpočtu daně z příjmů. Představují část pořizovací ceny majetku, která je uznána jako výdaj snižující základ daně z příjmů. S pořízením majetku jsou spojeny vysoké jednorázové výdaje, ty jsou ale do nákladů rozpouštěny postupně. Účetní odpisy by měly zobrazovat skutečné opotřebením majetku, ke kterému dochází jeho používáním. Z toho vyplývá, že výše účetních a daňových odpisů se ve většině případů liší. O tento rozdíl se při výpočtu základu daně upravuje výsledek hospodaření. Některé účetní jednotky volí účetní odpisy v stejné výši, jako jsou odpisy stanovené zákonem o daních z příjmů, přestože neodpovídají reálnému opotřebením. Důvodem pro stanovení odpisů tímto způsobem je, že pro menší podniky může být časově i finančně náročné vést zvlášť evidenci pro účetní a zvlášť pro daňové odpisy. Dalším důvodem pro tento postup může být jednodušší odhad daňové povinnosti. Když účetní jednotka uplatňuje účetní a daňové odpisy ve stejné výši, v daňovém přiznání vlivem odpisů nijak neupravuje výsledek hospodaření na základ daně. Ovšem ostatní úpravy výsledku hospodaření se normálně provádějí. Tento způsob stanovení účetních odpisů podle daňových rozhodně není správný, nezobrazuje reálné opotřebením majetku a v účetnictví není vykazována správná hodnota majetku.

Odpisy se počítají ze vstupní ceny, kterou se podle § 29 odst. 1. ZDP rozumí:

- *pořizovací cena*, je-li pořízen úplatně,
- *vlastní náklady*, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii,
- *hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva*, a to u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele,



- *reprodukční pořizovací cena* v ostatních případech určena podle zvláštního právního předpisu,
- při nabytí majetku bezúplatně *cena určená podle zvláštního právního předpisu* o oceňování majetku a další.

Součástí vstupní ceny je i hodnota technického zhodnocení daného majetku s výjimkou technického zhodnocení na nemovité kulturní památce. Na takové technické zhodnocení je pohlíženo jako na samostatný majetek. (Česko, 1992 a, §29 odst. 1)

### 2.1.1 Účetní odpisy

Jak už bylo uvedeno, účetní odpisy by měly odpovídat skutečnému opotřebení majetku. Součet jednotlivých odpisů představují oprávkky, které jsou vykazovány v rozvaze ve sloupci korekce. Po odečtení od pořizovací ceny majetku (brutto hodnoty) vzniká netto hodnota majetku. Všechny tyto tři údaje jsou součástí účetní rozvahy. Majetek se může odpisovat maximálně do výše jeho pořizovací ceny. Odpisy mají vliv i na výkaz zisku a ztráty (protože se účtují na nákladový účet), ovlivňují tedy výsledek hospodaření. Ukázka vykazování oprávek majetku je zobrazena v tabulce 2.

		Běžné období			Minulé období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
A	Pohledávky za upsaný kapitál				
B	Stálá aktiva	950	25	925	930
C	Oběžná aktiva				
D	Časové rozlišení aktiv				

Tabulka 2: Vykazování oprávek majetku v rozvaze

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s (Česko, 2002)

V tabulce výše jsou nasimulovaná data pro hodnoty aktiv, která by se teoreticky mohla v rozvaze obchodní společnosti vyskytnout. Brutto hodnota je rovna 950 000,00 Kč. Oprávkky, součet odpisů za dobu používání majetku, jsou vykazány ve sloupci korekce a v tomto případě jsou ve výši 25 000,00 Kč. Čistá (netto) hodnota se rovná brutto hodnotě

ponížené o korekce. (950 000,00 Kč – 25 000,00 Kč = 925 000,00 Kč) Při dané situaci je čistá hodnota aktiv rovna 925 000,00 Kč. V posledním sloupci se uvádí netto hodnota aktiv vykázaných v minulém období. Tento údaj se přebírá z rozvahy minulého období.

Odpisovat majetek může vždy jen jeden poplatník. Poplatník, který:

- má k majetku vlastnické právo nebo jiné právo k jeho užívání,
- hospodaří s majetkem státu,
- hospodaří s majetkem územních samosprávných celků,
- používá majetek na základě smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazku převodem práva,
- používá majetek, ke kterému bylo nabyto vlastnické právo k movitým věcem na základě projevu vůle jiným způsobem, než převzetím věci,
- je uživatelem majetku a zároveň na téže majetku provedou technické zhodnocení na vlastní náklady, poplatník může odpisovat dané technické zhodnocení majetku,
- je pachtýřem, ale pouze v případě, kdy mu bylo na základě smlouvy o obchodním závodu uděleno právo účtovat o majetku a odpisech. (Chalupa, 2020)

Účetní jednotka musí před zahájením odpisování sestavit odpisový plán pro každý odpisovaný majetek. Odpisový plán by měl obsahovat označení odpisovaného majetku, vstupní cenu, ze které jsou odpisy počítány, datum zařazení majetku, způsob stanovení odpisu a jednotlivé hodnoty odpisů za dané období (měsíc, rok, čtvrtletí). Majetek musí být odpisovaný déle, než jeden rok (jinak by se nejednalo o dlouhodobý majetek), ale maximální doba odpisování není zákonem určena. Výjimkou jsou goodwill (goodwillem se dle vyhlášky rozumí „*kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy*“, pro který je maximální doba odpisování stanovena na 60 měsíců. (Česko, 2002, § 6, odst. 3 písm. c)

Česká legislativa dovoluje účetní jednotce zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu „*Předpokládanou zbytkovou hodnotou se pro účely této vyhlášky rozumí účetní jednotkou zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících.*“ (Česko, 2002, §56, odst. 4)

Existují dvě základní varianty výpočtu účetních odpisů:

- časový odpis,
- výkonový odpis.

### Časové odpisy

Účetní jednotka určí dobu použitelnosti, která je základem pro výpočet časových odpisů. Jak už bylo řečeno, doba odpisování není ve většině případů účetní legislativou stanovena, proto záleží jen na účetní jednotce, jak dlouhou stanoví dobu použitelnosti. Od stanovení doby použitelnosti se odvíjí stanovení odpisového plánu majetku. Rozlišují se 3 typy časových odpisů, kterými jsou lineární (rovnoměrné), progresivní (zrychlené) a degressivní odpisy (zpomalené). (Valouch, 2010)

Nejčastěji používanou metodou časových odpisů je **lineární časové odpisování**. Vstupní cena majetku se vydělí dobou použitelnosti přepočtenou na měsíce. Tím se získá časový odpis za jeden měsíc. Poté se tento měsíční odpis vynásobí počtem měsíců v daném roce, ve kterých se majetek má podle odpisového plánu odpisovat. Tímto způsobem případně na každý měsíc stejná část vstupní hodnoty majetku. Použije se tam, kde se majetek opotřebovává rovnoměrně, nezávisle na intenzitě používání nebo je intenzita používání neměnná. Nakoupený software bude „opotřebovaný“ stejně, když ho bude majitel používat denně, i když bude využitý jednou za měsíc. Okna, například jako technické zhodnocení, jsou opotřebovávána neustále a rovnoměrně. V těchto případech je vhodné použít lineární časové odpisy, které jsou dány vzorcem č. 1.

(1)

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{doba použitelnosti v měsících}} \\ \times \text{poč. měsíců připadajících na daný rok podle odpisového plánu}$$

(Bokšová, 2013)

**Progresivní časové odpisy** je možné použít u majetku, který se opotřebovává rostoucím tempem. Čím déle se majetek používá, tím více se opotřebovává. Výpočet se provádí podle

vzorci č. 2.

(2)

$$\text{roční odpis} = \frac{2 \times (\text{pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota}) \times i}{n \times (n + 1)}$$

Proměnnou  $n$  je ve vzorci značena celková doba odpisování a proměnnou  $i$  rok odpisování. Roční odpis lze vypočítat jako podíl dvojnásobku rozdílu pořizovací ceny a zbytkové hodnoty majetku vynásobeného rokem odpisování a součinu celkové doby odpisování a celkové doby odpisování plus jedna. (Valouch, 2010)

**Degresivní časové odpisy** jsou vhodné pro majetek, který se opotřebovává méně na konci životnosti, než v prvních letech po zařazení. Příkladem může být výpočetní technika. (Valouch, 2010) Degresivní časové odpisy lze rozdělit na dva typy, a to na metodu sumace čísel (SYD) a metodu zmenšujícího se základu (DDB). (Bokšová, 2013) První zmíněná metoda, metoda SYD (zkratka anglického názvu sum of the years digits) se vyznačuje tím, že odpisová základna (rozdíl pořizovací ceny a zbytkové hodnoty) se v průběhu odpisování nemění, mění se však odpisová sazba, ta se průběžně snižuje. Výpočet lze provést podle vzorce č. 3.

(3)

$$\text{roční odpis} = \frac{(\text{pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota}) \times (n + 1 - i)}{n \times (n + 1) \div 2}$$

Proměnné mají stejný význam jako v předchozím vzorci,  $n$  značí celkovou dobu odpisování a  $i$  rok odpisování. (Bošková, 2013)

Druhou z metod degresivního časového odpisování je metoda zmenšujícího se základu také označována zkratkou DDB (z angl. double-declining balance). V tomto případě zůstává během odpisování neměnná sazba, která je oproti sazbě používané při lineárním odpisování dvojnásobná. Naopak základna pro výpočet odpisů se mění. V prvním roce odpisování je rovna pořizovací ceně a v dalších letech ceně zůstatkové. Dalším rozdílem oproti metodě SYD je, že tento způsob odpisování zohledňuje zbytkovou hodnotu až v posledním roce, kdy je majetek odepsán. (Bošková, 2013)

## Výkonové odpisy

Výkonové odpisy se počítají na základě předpokládaných výkonů. Příkladem jsou ujeté kilometry autem nebo vyprodukované výrobky strojem. Čím více kilometrů se autem ujede, tím je opotřebovanější. Stejně tak stroj, který produkuje více výrobků, je opotřebovanější, než stroj, který jich vyprodukuje méně. Při výpočtu se vstupní cena vydělí předpokládaným maximálním počtem výkonů a vynásobí počtem výkonů za daný rok, viz vzorec č. 4.

(4)

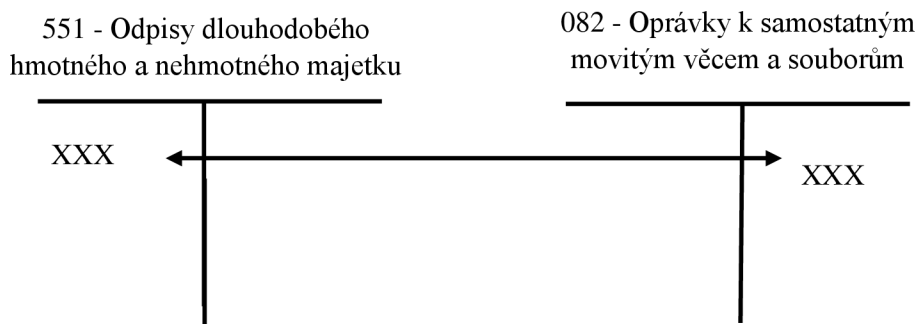
$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{celkový počet výkonů}} \times \text{počet výkonů připadajících na daný rok}$$

(Bokšová, 2013)

## Metoda komponentního odpisování

Speciálním způsobem odpisování jsou komponentní odpisy, které lze použít u dlouhodobého hmotného majetku. Z daného DHM se vyčlení část (komponenta), která se odepisuje samostatně. Komponenta musí být významnou součástí majetku a zároveň musí mít rozdílnou dobu životnosti oproti vlastnímu DHM. Při výměně komponenty se výše ocenění majetku sníží o hodnotu ocenění původní komponenty a navýší se o hodnotu ocenění komponenty nové. Do ocenění nové komponenty se zahrnují i náklady spojené s její výměnou. Pokud k okamžiku výměny není původní komponenta zcela odepsána, bude její zůstatková cena odepsána do nákladů. (Česko, 2002) Komponentní odpisy mohou být vypočteny jak časovou metodou, tak výkonovou. Použitím tohoto komponentního způsobu odpisování účetní jednotky přispějí k dodržování zásady poctivého a věrného obrazu. Pokud by nebyla použita metoda komponentního odpisování, ale majetek by se odepisoval standardní metodou jako celek, přesto že část majetku vykazuje znaky komponenty, náklady na výměnu částí majetku by byly účtovány jako oprava, tedy přímo nákladů v celkové výši. Při použití komponentního odpisování by se hodnota nové komponenty včetně nákladů na výměnu rozpustily do nákladů postupně podle odpisového plánu, a tím by byl respektován akruální princip.

O odpisech se účtuje na nákladový účet 551 - Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku na straně má dáti a na rozvahové účty 071-079, 081-089 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému/hmotnému majetku na straně dal, jak je ukázáno na obrázku 1.



Obrázek 1: Zaučtování odpisů movitých věcí a jejich souborů

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s (MFČR, ČÚS 013)

### 2.1.2 Daňové odpisy

Zákon o daních z příjmů hovoří pouze o kategorii hmotný majetek. Před poslední novelou existoval také pojem nehmotný majetek, ale ten je aktuálně zrušen. Pojem hmotný majetek je vymezen v zákoně o daních z příjmů téměř stejně, jako dlouhodobý hmotný majetek v zákoně o účetnictví. Tyto pojmy byly popsány v předchozích kapitolách této práce. Existují ale i výjimky, které jsou z účetního hlediska dlouhodobým hmotným majetkem, ale z daňového pohledu hmotným majetkem nejsou. Příkladem jsou pozemky. U majetku, který není zákonem o daních z příjmů definován, jsou daňovým nákladem odpisy účetní.

Na rozdíl od účetních odpisů, daňové odpisy mají striktně danou dobu odpisování zákonem o daních z příjmů. Majetek se zařazuje do šesti různých odpisových skupin, které jsou vypsány i s dobou odpisování v tabulce 3.

Tabulka 3: Odpisové skupiny dle ZDP

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

Zdroj: Vlastní zpracování na základě (Česko, 1992 a)

V příloze č. 1 ZDP lze najít rozpis, který majetek se řadí do jaké skupiny, například:

1. odpisová skupina – kancelářské potřeby, počítače, ruční mechanizované stroje aj.,
2. odpisová skupina – koberce, časoměrné přístroje, ventilátory aj.,
3. odpisová skupina – turbíny, výtahy, klimatizace, lodě a plavidla aj.,
4. odpisová skupina – vnější osvětlení budov a staveb, budovy ze dřeva a plastů aj.,
5. odpisová skupina – silnice, mosty, tunely, pozemní nádrže vod aj.,
6. odpisová skupina – administrativní budovy, budovy hotelů, muzea aj.

(Česko, 1992 a, příloha č. 1)

Existují i tzv. mimořádné odpisy, které jsou většinou spojeny s nějakou ekonomickou krizí nebo ekonomicky nepříznivým obdobím pro podnikatele. Jedná se o zkrácení doby odpisování, avšak pouze za splněných daných podmínek. Novela, která nabyla účinnosti 1.

1. 2021, obsahuje mimo jiné i mimořádné odpisy, ale pouze pro 1. a 2. odpisovou skupinu, a vztahuje se jen na majetek pořízený v období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2021. Povoluje, aby majetek pořízený v tomto období spadající do 1. odpisové skupiny byl odepsán během 12 měsíců a majetek pořízený v tomto období spadající do 2. odpisové skupiny během 24 měsíců. Tyto mimořádné odpisy vznikly kvůli právě probíhající koronavirové krizi, která má obrovský vliv na ekonomickou situaci nejen v České republice.

Poplatník má na výběr mezi rovnoměrným a zrychleným daňovým odpisováním.

### **Rovnoměrné (lineární) odpisy**

Pro rovnoměrné odpisování jsou zákonem o daních z příjmů dané roční maximální odpisové sazby pro jednotlivé odpisové skupiny, které jsou uvedeny v tabulce 4.

*Tabulka 4: Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování*

odpisová skupina	sazba v prvním roce odpisování	sazba v dalších letech odpisování	sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Vlastní zpracování na základě (Česko, 1992 a, §31 odst. 1)

Výpočet ročního odpisu je dán vzorcem č. 5.

(5)

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{100} \times \text{sazba}$$

Zvýšená vstupní cena se používá v souvislosti s technickým zhodnocením. Jak už bylo uvedeno, technické zhodnocení se ve většině případů neodepisuje zvlášť, ale navyšuje vstupní cenu zhodnoceného majetku. Při výpočtu rovnoměrných odpisů zhodnoceného majetku se použijí sazby uvedené ve čtvrtém sloupci Tabulky 4. (Bokšová, 2013)

Zákon o daních z příjmů povoluje v určitých případech navýšení odpisu v prvním roce o 10 %, 15 % a 20 %. Vyšší sazbu o 10 % může použít pouze poplatník, který je prvním odpisovatelem majetku zařazeného v 1., 2. nebo 3. odpisové skupině. (§31 odst. 4 zákona o daních z příjmů) Prvním odpisovatelem se dle zákona rozumí „*poplatník, který si jako první pořídil nový hmotný movitý majetek, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího odpisovatele byl zbožím. Za prvního odpisovatele hmotného movitého majetku se považuje i poplatník, který tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii.*“ (Česko, 1992 a, §31 odst. 6) I v ostatních případech navýšení odpisu v prvním roce musí poplatník splnit určitá kritéria. Pro určitý majetek je použití zvýšeného odpisu v prvním roce vyloučeno, a to pro letadla, pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy, domácí přístroje nebo osobní automobily, pokud se nejedná o auto taxikářské, autoškoly, pohřební ani sanitu. (Česko, 1992 a, §31 odst. 5)

### **Zrychlené (degresivní) odpisy**

Použitím zrychlených odpisů docílí poplatník toho, že v prvních letech odpisování bude ve výdajích uplatněna větší hodnota, než by byla uplatněna odpisováním rovnoměrným. V dalších letech hodnota ročního odpisu klesá. (Marková, 2020) Koeficienty pro zrychlené odpisování jsou uvedeny v tabulce 5.



Tabulka 5 Koeficienty pro zrychlené odpisování

odpisová skupina	koeficient v prvním roce odpisování	koeficient v dalších letech odpisování	koeficient 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	1,02	2,02	2

Zdroj: Vlastní zpracování na základě (Česko, 1992 a, §32 odst. 1)

Výpočty odpisů zrychlenou metodou jsou dány vzorci č. 6 a 7.

(6)

$$\text{odpis v prvním roce} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient pro odpisování v prvním roce}}$$

(7)

$$\text{odpis v dalších letech} = \frac{\text{dvojnásobek zůstatkové ceny}}{\text{koef. pro odpisování v dalších letech} - i}$$

(Bokšová, 2013)

Proměnná  $i$  značí počet let, ve kterých už byl majetek odpisován.

I při zrychlených odpisech lze využít zvýšeného odpisu v prvním roce. V předchozím případě se o daná procenta (10 %, 15 % a 20 %) navyšovala daňová sazba. U zrychlených odpisů se odpis v 1. roce navýší o 10 %, 15 % nebo 20% vstupní ceny. (Česko, 1992 a, §32 odst. 2)

Daňové odpisování majetku lze přerušit nebo neuplatňovat vůbec. Účetní jednotka se může rozhodnout, že během zdaňovacího období nebude uplatňovat daňové odpisy. Po přerušení je možné pokračovat v daňovém odpisování v odpisovém plánu tam, kde bylo přerušeno. U účetních odpisů přerušení není možné. Průběh odpisů bez přerušení a s přerušením je ilustrativně znázorněn v tabulce 6 a 7.

Tabulka 6: Daňové odpisy bez přerušení

Zdaňovací období	Daňový odpis	Zůstatková cena
2018	30 000,00 Kč	60 000,00 Kč
2019	30 000,00 Kč	30 000,00 Kč
2020	30 000,00 Kč	0,00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 7: Daňové odpisy s přerušením

Zdaňovací období	Daňový odpis	Zůstatková cena
2018	30 000,00 Kč	60 000,00 Kč
2019	30 000,00 Kč	30 000,00 Kč
2020	0,00 Kč – přerušení odpisů	30 000,00 Kč
2021	30 000,00 Kč	0,00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulkách je znázorněn průběh daňových odpisů majetku se vstupní hodnotou 90 000,00 Kč, zařazeného do 2. odpisové skupiny. Majetek byl pořízen v průběhu roku 2018 a odpisuje se rovnoměrně. V prvním případě byl majetek odepsán bez přerušení, po třech letech je zůstatková cena nulová. Když účetní jednotka odpisování na 1 rok přeruší, důsledkem je, že majetek bude zcela odepsán o rok dříve.

Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy ovlivňuje základ daně. Pokud účetní odpisy převyšují daňové odpisy, rozdíl se v daňovém přiznání projeví jako položka zvyšující základ daně. Údaj bude zaznamenán na řádku č. 50 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Druhou variantou je, že účetní odpisy jsou nižší než daňové odpisy. Důsledkem je snížení základu daně zaznamenané na řádku č. 150 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob.

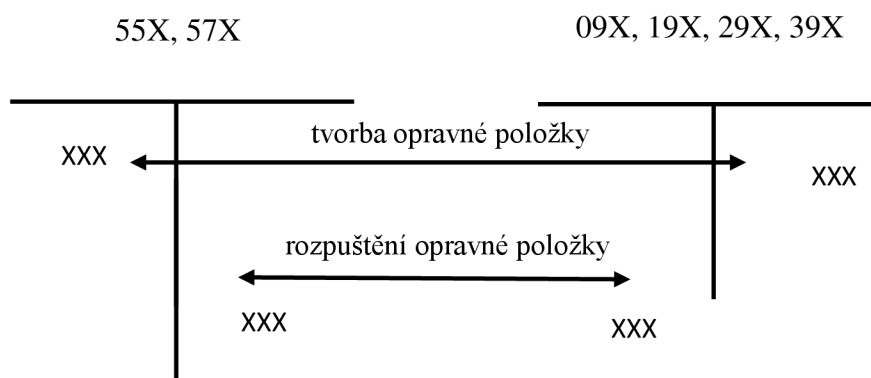
Také k odpisům v roce zařazení a vyřazení se přistupuje z pohledu účetnictví a daní naprosto jinak. Účetní odpisy se v obou zmíněných případech počítají s přesností na měsíce. Když je majetek pořízen v říjnu, uplatní se odpisy za listopad a prosinec. Účetně odpisovat se začíná následující měsíc po zařazení nebo v měsíci zařazení majetku do užívání. To záleží na rozhodnutí účetní jednotky. Stejně tak při vyřazení majetku se do nákladů převedou odpisy za poměrnou část roku, kdy byl užíván. Účetní odpis v roce pořízení, tedy v prvním roce odpisování, je jasně dán zákonem o daních z příjmů, nijak se nekrátí, ale při vyřazení

majetku z evidence se použije jen poloviční roční odpis, který na dané zdaňovací období připadá podle zákona.

## 2.2 Přejídné snížení hodnoty aktiv – opravné položky

Aktivum by mělo být oceněné tak, aby odpovídalo ekonomickému prospěchu, který by v budoucnu mohlo přinést. (Dvořáková, 2017) Toho docílíme použitím opravných položek, které jsou nástrojem pro přejídné snížení hodnoty aktiv. Přejídné proto, že když se za určitý čas po vytvoření opravné položky k aktivu změní ekonomická situace, může ji účetní jednotka zcela nebo částečně rozpustit a tím zase hodnotu aktiva zvýšit. Nikdy ale nemůže být hodnota aktiva vyšší, než jeho historická cena. Opravné položky jsou dalším významným prvkem zásady opatrnosti. Díky opravným položkám nedochází k nadhodnocení některých aktiv. Opravné položky se nedají tvořit k aktivům, která jsou přeceňována reálnou hodnotou a metodou ekvivalence. (Česko, 2002, § 55 odst. 1) Opravné položky není možné vytvářet ani k vlastním dluhopisům, vlastním akciím a goodwillu. (Hinke a kol., 2016)

Při inventarizaci se ověřuje, zda je ocenění aktiv potřeba regulovat opravnými položkami nebo ne. Účtování o opravných položkách je znázorněno na obrázku 2.



Obrázek 2: Zaičtování opravných položek

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s (MFČR, ČÚS 005)

Pro účtování opravných položek se používají nákladové skupiny 55 (opravné položky v provozní činnosti) a 57 (opravné položky ve finanční činnosti) a na druhé straně rozvahové účtové skupiny 09 (opravné položky k dlouhodobému majetku), 19 (opravné položky k zásobám), 29 (opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku) a 39 (opravné položky k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování). (Riegel, 2017)

V rozvaze jsou opravné položky vykazovány stejně jako odpisy, tedy ve sloupci korekce. O korekce se sníží brutto hodnota aktiva a tak je vyjádřena jeho netto hodnota. Účtují se na nákladové účty, proto ovlivňují výkaz zisku a ztráty. Při účtování o provozním nákladu ovlivní provozní výsledek hospodaření (řádek E výsledovky) a při účtování o finančním nákladu ovlivní finanční výsledek hospodaření (řádek I výsledovky).

### **2.2.1 Účetní opravné položky**

Účetní jednotka je povinna mít a dodržovat vnitropodnikové směrnice, které upravují tvorbu, čerpání a rušení opravných položek. (MFČR, ČÚS č. 005) V těchto vnitropodnikových směrnících jsou obsaženy metody stanovení výše opravných položek k jednotlivým druhům majetku. Náklady na tvorby a čerpání účetních opravných položek jsou daňově neuznatelné, o jejich výši se musí upravit účetní výsledek hospodaření v daňovém přiznání při jeho úpravě na základ daně z příjmů. Účetní opravné položky je možné tvořit k dlouhodobému majetku, krátkodobému finančnímu majetku, zásobám a pohledávkám.

#### **Opravné položky k dlouhodobému majetku**

Opravné položky lze tvořit ke všem druhům dlouhodobého majetku – hmotnému, nehmotnému i finančnímu. Opravné položky je možné tvořit i k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek (dodavatel nedostal svým závazkům a aktuálně probíhá jednání o dodání majetku nebo vrácení poskytnuté zálohy) nebo k nedokončenému dlouhodobému majetku (rozpracované projekty mohou postupem času depreciovat). Pokud účetní jednotka opravné položky tvoří, musí tuto skutečnost uvést v příloze účetní závěrky. (§ 39 odst. 1 písm. c vyhlášky)

#### **Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku**

Pro kategorii krátkodobý finanční majetek platí stejný předpoklad, jako u finančního dlouhodobého majetku. Opravné položky mohou být vytvářeny pouze k tomu finančnímu majetku, který je oceněn historickou cenou. Z toho vyplývá, že nelze tvořit opravné položky k cenným papírům určeným k obchodování, které se přeceňují reálnou hodnotou.

#### **Opravné položky k zásobám**

Opravné položky k zásobám se používají poměrně často. Důvodem pro dočasné snížení hodnoty zásob, tedy i důvodem pro vytvoření opravné položky, může být opravitelná škoda, dočasné snížení tržní ceny zásob kvůli klesající poptávce nebo sezónnost. (Chalupa, 2020)

## **Opravné položky k pohledávkám**

Opravné položky se tvoří k těm pohledávkám, u kterých je riziko, že odběratel nedostojí svých závazků. Mezi takové pohledávky patří pohledávky po splatnosti nebo pochybné pohledávky s právní vadou. (Ryneš, 2018) Opravné položky celkem (účetní a zákonné) je možné tvořit maximálně do výše rozvahové hodnoty pohledávky, tedy jmenovité hodnoty v případě vlastních pohledávek a pořizovací ceny v případě pohledávek nabytých postoupením. To znamená, že daňová opravná položka a účetní opravná položka k dané pohledávce může být tvořena maximálně ve výši 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky zachycené v účetnictví. (MFČR, ČÚS č. 005) Opravná položka může být k pohledávce vytvořena pouze, pokud pohledávka není promlčená nebo nezanikla. Jak již bylo naznačeno, k pohledávkám lze tvořit i zákonné opravné položky. Rozdílem mezi daňovými a účetními opravnými položkami je odložená daň. Odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový dluh je roven součin výsledného rozdílu mezi účetními a daňovými opravnými položkami a sazby daně z příjmů. (Česko, 2002, § 59 odst. 4) Povinnost účtovat o odložené dani mají účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek nebo které sestavují závěrku v plném rozsahu, to znamená střední, velké a auditované účetní jednotky. Ostatní mohou účtovat o odložené dani dobrovolně. (Česko, 2002, § 59 odst. 1)

### **2.2.2 Zákonné opravné položky na snížení daňového základu**

Zákonné opravné položky lze tvořit pouze k pohledávkám. Jsou tvořeny hlavně z důvodu krytí ztrát z odpisu pohledávek. Co se účtování týká, platí stejná pravidla, jako u opravných položek účetních. Tvoří se na vrub nákladů a rozpouští se ve prospěch nákladů. Při účtování se používá nákladový účet 558 (Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek) a rozvahové účty skupin 09, 19, 29 a 39. (MFČR, ČÚS 005) Pokud jsou opravné položky tvořeny v souladu se ZoR, jsou náklady zaúčtované na účtu 558 daňově účinné. Jejich rozpuštění má za následek zvýšení nejen výsledku hospodaření, ale i základu daně. Rozvahový účet opravných položek nesmí mít aktivní zůstatek. To by znamenalo, že je vytvořena opravná položka ve vyšší hodnotě, než je rozvahová cena pohledávky. V případě, že se poplatník rozhodne tvořit zákonné opravné položky, je povinný vést k nim příslušnou evidenci. (Česko, 1992 b, § 8)

Zákonné opravné položky může účetní jednotka tvořit, pokud:

- *nejsou promlčené*. Promlčení lhůta je stanovena na 3 roky, jestliže došlo k uznání dluhu dlužníkem, základní promlčecí lhůta se prodlužuje na 10 let. Během insolvenčního, soudního nebo jiného řízení z výkonu veřejné moci tato lhůta neběží, (Česko, 2012, § 628, 629), (Česko, 1992 b, § 8)
- při účtování o jejich vzniku *došlo ke zvýšení výnosů, snížení nákladů nebo pohybu na účtu jiný výsledek hospodaření*. K poslední variantě by mohlo dojít například při opravě významné chyby minulých let. (Mejzlík, 2019) Z tohoto předpokladu vyplývá, že nelze tvořit opravné položky k pohledávkám z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů, úvěrů, zápůjček, ručení, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu či úhrady ztráty z obchodní korporace, jelikož o nich nebylo účtováno výsledkově,
- nebyl příjmem osvobozeným od daně z příjmů nebo nezahrnovaným do základu daně z příjmů nebo zahrnovaným do samostatného základu daně z příjmů anebo základu daně pro zvláštní sazbu daně. Není proto možné tvořit daňové opravné položky k pohledávkám z titulu smluvních pokut, úroků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů, které se při neuhrazení nezahrnují do základu daně z příjmů,
- byl proveden vzájemný zápočet závazků a pohledávek v případě, že pokud on sám měl vůči dlužníkovi splatné závazky. (Česko, 1992 b, § 2)

Účetní jednotka má možnost tvořit opravné položky buď ve výši 50 % její rozvahové hodnoty, nebo v plné 100 % výši rozvahové hodnoty pohledávky.

Zákonné opravné položky ve výši 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty lze tvořit k:

- pohledávkám, kterým od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo více než 18 měsíců,
- postoupeným pohledávkám o jmenovité hodnotě vyšší než 200 000 Kč v případě, že bylo ohledně těchto pohledávek zahájeno správní, rozhodčí nebo soudní řízení, jehož se poplatník daně z příjmů účastní a zároveň jsou tyto pohledávky alespoň 18 měsíců po splatnosti. Tyto pohledávky nesmí být vůči členům obchodní korporace nebo osobám spojeným. (Česko, 1992 b, § 8a)

Zákonné opravné položky ve výši 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty lze tvořit k:

- pohledávkám vůči dlužníkům, kteří jsou insolvenčním řízením, pokud byly pohledávky v zákonné lhůtě přihlášeny u soudu. To se nevztahuje na pohledávky vůči spojeným osobám, (Česko, 1992 b, § 8)
- pohledávkám, které byly nabyty postoupením, o jmenovité hodnotě vyšší než 200 000 Kč, pokud od okamžiku splatnosti uplynulo více než 30 měsíců a bylo ohledně těchto pohledávek zahájeno správní, rozhodčí nebo soudní řízení, (Česko, 1992 b, § 8a odst. 2)
- pohledávkám, jejichž celková výše vůči jednomu dlužníkovi dosahuje maximálně hodnoty 30 000 Kč a jsou více než 12 měsíců po splatnosti (do celkové sumy pohledávek vůči jednomu dlužníkovi se započítávají pouze ty pohledávky, ke kterým je v plánu tvořit opravné položky). (Česko, 1992 b, § 8c)

### **3 Aplikace teoretických znalostí na vybraném podniku**

Druhá část diplomové práce demonstruje, jak se staví konkrétní podnik k výše popsané problematice, tedy k oceňování aktiv, odpisování majetku a tvorbě opravných položek. Po domluvě s finančním ředitelem podniku byly poskytnuty odpisové karty vybraného dlouhodobého majetku, vnitropodnikové směrnice, účetní doklady, podklady pro výpočet opravných položek k pohledávkám, které firma tvoří, apod. Dále byly použity výkazy dostupné ve Sbírce listin ČR, konkrétně výroční zprávy, rozvahy, výkazy zisku a ztráty a přílohy k účetní závěrce za zdaňovací období hospodářských let 1. 6. 2018 – 31. 5. 2019 a 1. 6. 2019 – 31. 5. 2020. Komunikace s finančním ředitelem probíhala výhradně bez osobního kontaktu prostřednictvím e-mailu a telefonního hovoru, a to především kvůli šíření nákazy COVID 19.

Analyzovaným podnikem je DETOA Albrechtice s.r.o. Jedná se o severočeskou firmu, která je označována za největšího a nejstaršího výrobce dřevěných hraček a dřevěných perel v České republice a jediným výrobcem součástek do pianinových a klavírních mechanik v České republice. Firma byla založena roku 1908. Tehdy se věnovala převážně výrobě perel ze dřeva, od roku 1927 začala s výrobou dřevěných hraček a s výrobou pianinových a klavírních komponent přišla v roce 1946. V celé Evropě se poslední zmíněné činnosti věnuje pouze jedna další firma.

Statutárním orgánem společnosti je Jaroslav Zeman a jediným společníkem je společnost Zeman & Partners s.r.o. s obchodním podílem 100 %. Dle Výroční zprávy za rok 2019 - 2020 zaměstnávala společnost k 31. 5. 2020 celkem 113 pracovníků, z toho 90 na dělnických pozicích. Firma podléhá povinnému auditu.

#### **3.1 Popis ocenění aktiv vykazovaných firmou**

Společnost v Příloze k účetní závěrce k 31. 5. 2020 uvádí metody oceňování majetku, které používá.

Dlouhodobý nehmotný i hmotný majetek společnosti je oceňován v pořizovacích cenách. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek vyrobený společností je oceňován vlastními náklady, které zahrnují přímé materiálové, mzdové a výrobní režijní náklady. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek s pořizovací cenou vyšší než 40 000,00 Kč je odpisován. V tomto bodě lze předpokládat v blízké době úpravu z hodnoty 40 000,00 Kč na hodnotu 80 000,00 Kč v důsledku změny v ZDP tak, aby byla hranice pro zařazení do dlouhodobého



majetku stejná z pohledu daní i vnitřních účetních předpisů společnosti. Odpisový plán je tvořen na základě životnosti majetku. O náklady na technické zhodnocení je navyšována pořizovací cena majetku a poté upraven odpisový plán. Pokud je na pořízení majetku poskytnuta dotace, sníží se o její hodnotu pořizovací cena majetku.

Dlouhodobý finanční majetek je k rozvahovému dni přeceňován reálnou hodnotou, která představuje tržní hodnotu, která je vyhlášena na domácí nebo zahraniční burze. Pokud není možné tržní hodnotu určit, je majetek oceněn kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce.

Ocenění zásob společnost rozlišuje na zásoby nakoupené a na výrobky a nedokončenou výrobu. Při oceňování nakoupených zásob jsou používány pořizovací ceny a metoda váženého aritmetického průměru. Pořizovací cena zásob zahrnuje například náklady na dopravu, clo nebo provizi. Výrobky a nedokončená výroba jsou oceňovány vlastními přímými a režijními výrobními náklady.

Pohledávky jsou při vzniku oceněny jmenovitou hodnotou, při pořízení nákupem se ocení pořizovací cenou. Hodnota pochybných pohledávek je snižována opravnými položkami, které jsou účtovány na vrub nákladů. Vznik opravných položek je mimo podmínku pochybnosti posuzován podle jednotlivých dlužníků a věkové struktury pohledávek. (DETOA Albrechtice s.r.o., 2020 a) Přesnější informace o tvorbě opravných položek poskytuje vnitropodniková směrnice společnosti.

### **3.1.1 Příklady ocenění majetku společnosti**

Příkladem majetku, jehož ocenění se v průběhu času měnilo vlivem technického zhodnocení a dotace, je zámečnická dílna, kterou společnost vlastní. Tento majetek spadá do 5. odpisové skupiny dle ZDP, proto je daňově odpisován po dobu třiceti let. Účetní jednotka zvolila rovnoměrné daňové odpisy a rovnoměrné časové účetní odpisy s předpokládanou dobou životnosti 30 let. Ocenění toho majetku je popsáno v tabulce 8.

Tabulka 8: Ocenění dlouhodobého majetku - Zámečnická dílna

DHM	ZÁMĚČNICKÁ DÍLNA
Původní ocenění	296.336,00 Kč
Technické zhodnocení (TZ)	1.433.374,00 Kč
Poskytnutá dotace	711.707,00 Kč
Nové ocenění	1.018.003,00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s (DETOA Albrechtice s.r.o., 2020 b)

Původně byla zámečnická dílna oceněna pořizovací cenou ve výši 296 336,00 Kč. Zařazena byla 31. 12. 1998, jedná se tedy o starý majetek, který je potřeba nejen udržovat, ale i technicky zhodnocovat. K technickému zhodnocení zámečnické dílny došlo 31. 10. 2019. Do tohoto technické zhodnocení se investovalo 1 433 374,00 Kč. Současně byla na tuto akci poskytnuta dotace ve výši 711 707,00 Kč. Jednoduchým výpočtem lze spočítat nové ocenění majetku po vzniku technického zhodnocení s dotací podle vzorce č. 8.

(8)

*původní ocenění + TZ – poskytnutá dotace = nové ocenění*

$296\,336,00 + 1\,433\,374,00 - 711\,707,00 = 1\,018\,003,00\text{ Kč}$

K původní pořizovací ceně byla přičtena cena technického zhodnocení a současně byla pořizovací cena ponížena o hodnotu dotace. Nové ocenění zámečnické dílny k 31. 10. 2019 je 1 018 003,00 Kč. Dle odpisové karty majetku byla později upravována cena dotace. K 31. 7. 2020 byla dotace ponížena o 124,00 Kč na částku 711 583,00 Kč. Tato skutečnost navýšila ocenění o hodnotu změny dotace, tedy o 124,00 Kč. Aktuální cena zámečnické dílny je 1 018 127,00 Kč.

Dalším příkladem, kdy cenu dlouhodobého majetku ovlivní poskytnutá dotace, je Sestava kotlů Heizomat, včetně regulace otopné soustavy. Tento majetek se řadí do 3. odpisové skupiny dle ZDP, doba odpisování je tedy 10 let. Účetní odpisy jsou rovnoměrné časové s předpokládanou dobou životnosti také 10 let. Ocenění majetku je popsáno v tabulce 9.

Tabulka 9: Ocenění dlouhodobého majetku – Sestava kotle Heizomat, vč. regulace

DHM	SESTAVA KOTLŮ HEIZOMAT, VČ. REGULACE OTOPNÉ SOUSTAVY
Náklady na pořízení	5 987 144,00 Kč
Poskytnutá dotace	1 793 759,00 Kč
Snížená pořizovací cena o dotaci	4 193 385,00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s (DETOA Albrechtice s.r.o., 2020 b)

Rozdílem oproti prvnímu příkladu je, že snížení o dotaci nastává při pořízení majetku, ne až po zařazení do dlouhodobého majetku. Na sestavu kotle Heizomat s regulací byly vynaloženy pořizovací náklady. Zároveň byla poskytnuta dotace, která snižuje pořizovací cenu podle vzorce č. 9.

(9)

*náklady na pořízení – poskytnutá dotace = snížená pořizovací cena*

$$5\,987\,144,00 - 1\,793\,759,00 = 4\,193\,385,00 \text{ Kč}$$

Od celkových pořizovacích nákladů ve výši 5 987 144,00 Kč byla odečtena hodnota dotace 1 793 759,00 Kč. Majetek byl zařazen k 31. 3. 2020 v hodnotě 4 193 385,00 Kč. Tato hodnota je zároveň i vstupní cenou pro odpisování. K 31. 7. 2020 byla snížena hodnota dotace o 311,00 Kč, tím pádem se zvýšila pořizovací cena na 4 193 696,00 Kč.

### 3.2 Vykazovaná aktiva společnosti a jejich korekce

Aktiva v rozvaze jsou zaznamenána v brutto a netto hodnotě, uveden je i rozdíl mezi těmito dvěma hodnotami, který určují korekce, tedy oprávkami a opravné položky. Oprávkami se rozumí kumulovaná hodnota odpisů. Konkrétní hodnoty pro vybranou firmu lze ukázat na rozvaze k 31. 5. 2020, jejíž část je na obrázku 3. Pro úplnost je v příloze A přiložena kompletní rozvaha k 31. 5 2020.

V souladu s vyhláškou  
č. 500/2002 Sb., ve znění  
pozdějších předpisů

**DETOA Albrechtice s.r.o.**  
Jiřetín pod Bukovu 6  
486 43

**ROZVAHA**  
ve zkráceném rozsahu  
ke dni 31.05.2020  
(v celých tis. Kč)  
**ICO 49100866**

označ.	AKTIVA	Běžné účetní období			Minulé období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>193 741,00</b>	<b>95 244,00</b>	<b>98 497,00</b>	<b>96 655,00</b>
A.	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	0,00	0,00	0,00	0,00
B.	Stálá aktiva	123 684,00	95 240,00	28 444,00	25 722,00
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	1 754,00	1 754,00	0,00	0,00
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	121 930,00	93 486,00	28 444,00	25 722,00
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	0,00	0,00	0,00	0,00
C.	Oběžná aktiva	69 452,00	4,00	69 448,00	70 255,00
C.I.	Zásoby	47 297,00	0,00	47 297,00	41 617,00
C.II.	Pohledávky	14 255,00	4,00	14 251,00	18 648,00
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	1 058,00	0,00	1 058,00	693,00
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	13 197,00	4,00	13 193,00	17 955,00
C.II.3.	Časové rozlišení aktiv	0,00	0,00	0,00	0,00
C.III.	Krátkodobý finanční majetek	7,00	0,00	7,00	6,00
C.IV.	Peněžní prostředky	7 893,00	0,00	7 893,00	9 984,00
D.	Časové rozlišení aktiv	605,00	0,00	605,00	678,00

Obrázek 3: Rozvaha ke dni 31. 5. 2020

Zdroj: Rozvaha společnosti DETOA Albrechtice s.r.o. (2020 a)

Rozvaha ukazuje, že stav opravných položek k pohledávkám k 31. 5. 2020 je zaokrouhleně na tisíce 4 000,00 Kč. Hodnota je uvedena na řádku C.II.2. Krátkodobé pohledávky ve sloupci Korekce. Dále je možné z rozvahy zjistit, že stav opravných položek k zásobám ke konci účetního období je nulový. Pokud by nějaké opravné položky k zásobám byly tvořeny, jejich hodnota zaokrouhlená na tisíce by byla uvedena na řádku C.I. Zásoby ve sloupci Korekce. Další informací, kterou rozvaha poskytuje, je, že společnost vykazuje oprávký stálých aktiv k 31. 5. 2020 zaokrouhleně na tisíce ve výši 95 240 000,00 Kč, z toho 93 486 000,00 Kč k dlouhodobému hmotnému majetku a 1 754 000,00 Kč k dlouhodobému nehmotnému majetku. Tyto informace lze nalézt také ve sloupci Korekce a na k němu příslušejícímu řádku podle druhu aktiva. Souhrnná hodnota oprávek nehmotného, hmotného a finančního majetku je uvedena na řádku s označením B. Stálá aktiva. Z rozvahy je zřejmé, že společnost nevlastní, ani v minulém účetním období nevlastnila, žádný finanční dlouhodobý majetek, protože hodnoty na řádku B. III. Dlouhodobý finanční majetek jsou rovny nule.

### **3.3 Metody odpisování majetku firmy**

V současné době společnost odpisuje všechny evidovaný dlouhodobý majetek daňově rovnoměrně a účetně časově lineárně tak, že odhadne dobu použitelnosti podle zařazení majetku do odpisové skupiny dle ZDP. Například pokud je stroj zařazen do 3. odpisové skupiny a bude se daňově odpisovat po dobu deseti let, nastaví účetní jednotka i účetní odpisy tak, aby odepsání majetku trvalo 10 let. Nevyužívá možností, které česká legislativa nabízí a zatím se uchyluje pouze k tomuto jednomu způsobu odpisování. To dává prostor pro ukázkou toho, jaký vliv na výsledek hospodaření a základ daně by měly jiné metody odpisování majetku společnosti. Způsobem stanovení doby životnosti podle zařazení do odpisové skupiny dle ZDP může společnost porušovat zásadu o věrném obrazu účetnictví, protože ne vždy se reálná životnost majetku shoduje s dobou odpisování dle ZDP. Příkladem může být osobní automobil, který se podle ZDP odpisuje 5 let, ale z pravidla je skutečná doba použitelnosti mnohem delší.

Další možné varianty odpisů majetku budou demonstrovány na již zmiňovaném majetku na Sestavě kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy a na automobilu Dacia DOKKER 1,5 Dci.

#### **3.3.1 Dlouhodobý majetek Sestava kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy**

Společnost jako podklad pro diplomovou práci poskytla kartu dlouhodobého majetku Sestava kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy. V následující tabulce 10 jsou vypsaná data týkající se analyzovaného majetku.

Tabulka 10: Výběr informací z karty majetku Sestava kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy

Název	<b>Sestava kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy</b>
Inventární číslo	13200108
Kategorie	HD
Datum zařazení	31. 3. 2020
Datum vyřazení	zatím nevyřazen
Datum poslední změny	31. 7. 2020
Způsob pořízení	02 - nákup
Způsob vyřazení	zatím nevyřazen
Pořizovací cena	4 193 696,00 Kč
Pořizovací cena za kus	4 193 696,00 Kč
Počet kusů	1
Dodavatel majetku	CS ENERGY, s.r.o.
CZ-CPA	25.21.12

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s (DETOA Albrechtice s.r.o., 2020 b)

Z karty majetku lze vyčíst název, číslo, kategorii, datum zařazení a vyřazení majetku, datum poslední změny, způsob pořízení a vyřazení, pořizovací cenu za kus a počet kusů, dodavatele majetku s odkazem na číslo dokladu a CZ-CPA kód. Majetek byl pořízen koupí a oceněn pořizovací cenou 4 193 385,00 Kč zařazen byl 31. 3. 2020. Účetní odpisování začalo následující měsíc po zařazení, tedy v dubnu roku 2020. Daňové odpisování bude zahájeno v roce pořízení, první daňový odpis byl v hospodářském roce 2019/2020. Dále karta majetku v souvislosti s odpisováním uvádí, že je majetek zařazen do třetí odpisové skupiny dle ZDP, je odpisován daňově rovnoměrně a zmíněny jsou i sazby pro odpisování (5,50 pro první rok odpisování, 10,50 pro další roky a 10,00 pro zvýšenou vstupní cenu). Doba daňového odpisování je dána třetí odpisovou skupinou na dobu deseti let. Účetní odpisy jsou dle majetkové karty také rovnoměrné s přesností na měsíce. Označením rovnoměrné na kartě majetku je myšleno časové lineární. Podává také informaci o aktuální výši oprávek a zůstatkové ceně jak daňové, tak účetní. Na majetkové kartě chybí informace o předpokládané životnosti majetku, která je potřeba ke kontrole správnosti výpočtu odpisů. Společnost se ale při stanovování doby životnosti řídí zařazením do odpisové skupiny dle

ZDP, lze předpokládat, že je tomu tak i v tomto případě. Předpoklad si lze ověřit podle prognózy odpisů na obrázku 4, která ho potvrzuje.

Prognóza odpisů - karta 13200108

Celk.rok	Rok	Měsíc	Inv.číslo	Kategorie	Odpis účetní	Zůstatek účetní	Odpis daňový	Zůstatek daňový	Požizovací cena
2020H			13200108	HD	419 370,00	3 704 436,00	440 339,00	3 522 720,00	4 193 696,00
2021H			13200108	HD	419 376,00	3 285 060,00	440 339,00	3 082 381,00	4 193 696,00
2022H			13200108	HD	419 376,00	2 865 684,00	440 339,00	2 642 042,00	4 193 696,00
2023H			13200108	HD	419 376,00	2 446 308,00	440 339,00	2 201 703,00	4 193 696,00
2024H			13200108	HD	419 376,00	2 026 932,00	440 339,00	1 761 364,00	4 193 696,00
2025H			13200108	HD	419 370,00	1 607 562,00	440 339,00	1 321 025,00	4 193 696,00
2026H			13200108	HD	419 364,00	1 188 198,00	440 339,00	880 686,00	4 193 696,00
2027H			13200108	HD	419 364,00	768 834,00	440 339,00	440 347,00	4 193 696,00
2028H			13200108	HD	419 364,00	349 470,00	440 339,00	8,00	4 193 696,00
2029H			13200108	HD	349 470,00	0,00	8,00	0,00	4 193 696,00

Obrázek 4: Prognóza odpisů - Sestava kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy

Zdroj: Interní zdroj společnosti DETOA Albrechtice s.r.o. (2020 b)

Prognóza odpisů obsahuje účetní a daňové odpisy za období, která ještě nejsou v účetnictví uzavřená. Kromě jednotlivých odpisů nás informuje o plánovaném vývoji zůstatkové účetní a daňové ceny a o pořizovací ceně majetku. Označením období 2020H v sestavě Prognóza odpisů se rozumí hosp. období 1. 6. 2020 – 31. 5. 2021.

Daňové odpisy Sestavy kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy dle společnosti jsou zobrazené v tabulce 11.

Tabulka 11: Plánované daňové odpisy majetku Sestava kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy

Hosp. rok	Daňový odpis (Kč)	Oprávký (Kč)	Daňová zůstatková cena (Kč)
2019/2020	230.637,00	230.637,00	3 962 748,00
2020/2021	440 339,00	670.976,00	3 522 720,00
2021/2022	440 339,00	1.111.315,00	3 082 381,00
2022/2023	440 339,00	1.551.654,00	2 642 042,00
2023/2024	440 339,00	1.991.993,00	2 201 703,00
2024/2025	440 339,00	2.432.332,00	1 761 364,00
2025/2026	440 339,00	2.872.671,00	1 321 025,00
2026/2027	440 339,00	3.313.010,00	880 686,00
2027/2028	440 339,00	3.753.349,00	440 347,00
2028/2029	440 339,00	4 193 688,00	8,00
2029/2030	8,00	4.193.696,00	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování na základě (DETOA Albrechtice s.r.o., 2020 b)

Společnost zvolila rovnoměrné daňové odpisování. Výpočet odpisů v jednotlivých letech vypadá následovně.

Výpočet prvního rovnoměrného daňového odpisu je dán vzorcem č. 10.

(10)

$$\begin{aligned}
 \text{daňový odpis 2019/2020} &= \text{vstupní cena}/100 \times \text{sazba} \\
 &= 4\,193\,385,00/100 \times 5,50 \\
 &= 230\,636,175 \text{ Kč}
 \end{aligned}$$

Částka odpisu byla zaokrouhlena na celé koruny nahoru. Uplatněný daňový odpis v prvním roce je 230 637,00 Kč. V následujícím hosp. období došlo k úpravě vstupní ceny na hodnotu 4 193 696,00 Kč, která bude mít vliv na výpočet odpisů v příštích letech.

Výpočet rovnoměrných odpisů v dalších obdobích lze provést podle vzorce č. 11.

(11)

$$\begin{aligned}
 \text{daňový odpis v dalších obdobích} &= \text{nová vstupní cena}/100 \times \text{sazba} \\
 &= 4\,193\,696,00/100 \times 10,50 \\
 &= 440\,338,08 \text{ Kč}
 \end{aligned}$$



Částka odpisu byla zaokrouhlena na celé koruny nahoru. Daňový odpis ve výši 440 339,00 Kč bude uplatňován následujících devět hosp. let, poslední odpis v této výši bude uplatněn v hosp. roce 2028/2029. Daňová zůstatková cena k 31. 5. 2029 bude 8,00 Kč, majetek nebude po deseti letech odpisování zcela odepsán. Zbývající hodnota 8,00 Kč bude odepsána v následujícím období. Celková doba odpisování bude jedenáct let.

Zajímavostí je, že v hosp. roce 2020/2021 došlo k navýšení vstupní ceny, nicméně při výpočtu odpisů nebyla použita sazba pro zvýšenou vstupní cenu. ZDP mluví totiž o zvýšené vstupní ceně pouze v souvislosti s technickým zhodnocením.

*„Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu (dále jen "zvýšená vstupní cena") a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu (dále jen "zvýšená zůstatková cena") příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání;... “ (Česko, 1992 a, §29 odst. 3)*

Ve své podstatě nedošlo ke zvýšení vstupní ceny, ale k opravě snížení vstupní ceny o dotaci z minulého účetního období. Touto úpravou se odpisování protáhlo na jedenáct let. To ale není v rozporu s ZDP, protože ten pro jednotlivé odpisové skupiny stanovuje minimální dobu odpisování. Prodloužení daňového odpisového plánu je na uvážení každé účetní jednotky.

V případě tohoto majetku by se dalo uvažovat také o rovnoměrných odpisech zvýšených o 10 % v prvním roce odpisování, protože splňuje následující kritéria: je zařazen v první, druhé nebo třetí odpisové skupině, společnost je jeho prvním vlastníkem a nejedná se o letadlo, motocykl, osobní automobil, přístroj pro domácnost atd. Při výpočtu odpisů tímto způsobem by byl dle ZDP použit pro první rok odpisování koeficient 15,4, pro další roky 9,4, eventuálně pro zvýšenou vstupní cenu koeficient 10. (Česko, 1992 a, § 31) Vypočtené odpisy jsou zobrazeny v tabulce 12.

Tabulka 12: Alternativní plán daňových odpisů majetku Sestava kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy – rovnoměrné daňové odpisy zvýšené v prvním roce o deset procent

Hosp. rok	Daňový odpis (Kč)	Oprávky (Kč)	Daňová zůstatková cena (Kč)
2019/2020	645 782,00	645 782,00	3 547 914,00
2020/2021	394 208,00	1 039 990,00	3 153 706,00
2021/2022	394 208,00	1 434 198,00	2 759 498,00
2022/2023	394 208,00	1 828 406,00	2 365 209,00
2023/2024	394 208,00	2 222 614,00	1 971 082,00
2024/2025	394 208,00	2 616 822,00	1 576 874,00
2025/2026	394 208,00	3 011 030,00	1 182 666,00
2026/2027	394 208,00	3 405 238,00	788 458,00
2027/2028	394 208,00	3 799 446,00	394 250,00
2028/2029	394 208,00	4 193 654,00	42,00
2029/2030	42,00	4 193 696,00	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s (Detoa Albrechtice s.r.o., 2020 b)

Výpočet prvního rovnoměrného daňového odpisu zvýšeného v prvním roce o deset procent je proveden podle matematického vztahu č. 12.

(12)

$$\begin{aligned}
 \text{daňový odpis 2019/2020} &= \text{vstupní cena}/100 \times \text{sazba} \\
 &= 4\,193\,385,00/100 \times 15,4 \\
 &= 645\,781,29 \text{ Kč}
 \end{aligned}$$

Částka odpisu byla zaokrouhlena na celé koruny nahoru. Uplatněný daňový odpis v prvním roce by byl 645 782,00 Kč. Pokud uvažujeme stejnou situaci jako v případě rovnoměrných daňových odpisů, po prvním odpisu se změní vstupní cena na 4 193 696,00 Kč.

Výpočet rovnoměrných odpisů v dalších obdobích podle vzorce č. 13.

(13)

$$\begin{aligned}
 \text{daňový odpis v dalších letech} &= \text{nová vstupní cena}/100 \times \text{sazba} \\
 &= 4\,193\,696,00/100 \times 9,4 \\
 &= 394\,207,42 \text{ Kč}
 \end{aligned}$$

Po dobu dalších devíti období by byl uplatňován odpis ve vší 394 208,00 Kč po zaokrouhlení na koruny nahoru. Kvůli změně vstupní ceny by se opět odpisování prodloužilo o jedno další období, ve kterém by byl odepsán zbytek vstupní ceny ve výši 42,00 Kč.

Mimořádné odpisy pro tento majetek nepřipadají v úvahu, protože nesplňuje obě kritéria. Sice byl pořízen mezi 1. 1. 2020 a 31. 12. 2021, ale není zařazen v první nebo druhé odpisové skupině dle ZDP.

Další variantou výpočtu daňových odpisů jsou daňové odpisy zrychlené. Porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů pro tento majetek je zobrazeno v tabulce 13.

*Tabulka 13: Alternativní plán daňových odpisů majetku Sestava kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy – zrychlené daňové odpisy*

Hosp. rok	Zrychlené daňové odpisy (Kč)	Daňová zůstatková cena (Kč)	Rovnoměrné daňové odpisy (Kč)	Daňová zůstatková cena (Kč)
2019/2020	419 339,00	3 774 046,00	230.637,00	3 962 748,00
2020/2021	754 872,00	3 019 485,00	440 339,00	3 522 720,00
2021/2022	670 997,00	2 348 488,00	440 339,00	3 082 381,00
2022/2023	587 122,00	1 761 366,00	440 339,00	2 642 042,00
2023/2024	503 248,00	1 258 118,00	440 339,00	2 201 703,00
2024/2025	419 373,00	838 745,00	440 339,00	1 761 364,00
2025/2026	335 498,00	503 247,00	440 339,00	1 321 025,00
2026/2027	251 624,00	251 623,00	440 339,00	880 686,00
2027/2028	167 749,00	83 874,00	440 339,00	440 347,00
2028/2029	83 874,00	0,00	440 339,00	8,00
2029/2030	0,00	0,00	8,00	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Uvažujeme stejný přístup k úpravě vstupní ceny v hosp. období 2020/2021 jako v případě rovnoměrných daňových odpisů. Při výpočtu nebude použitý koeficient pro zvýšenou vstupní cenu, protože se nejedná o zvýšení vstupní ceny související s technickým zhodnocením, ale pouze o úpravu ponížení vstupní ceny v důsledku poskytnuté dotace na pořízení majetku.

Výpočet zrychlených daňových odpisů následuje podle vztahů č. 14 a 15.

(14)

$$\begin{aligned} \text{daňový odpis 2019/2020} &= \text{vstupní cena/koefficient pro první rok} \\ &= 4\,193\,285,00/10 \\ &= 419\,338,50 \text{ Kč} \end{aligned}$$

(15)

$$\text{daňový odpis v dalších letech} = \frac{\text{dvojnásobek zůstatkové ceny}}{\text{koeff. pro odpisování v dalších letech} - i}$$

$$\text{daňový odpis 2020/2021} = \frac{2 \times (4\,193\,696,00 - 419\,339,00)}{(11 - 1)} = 754\,871,40 \text{ Kč}$$

$$\text{daňový odpis 2021/2022} = \frac{2 \times 3\,019\,485,00}{(11 - 2)} = 670\,996,67 \text{ Kč}$$

$$\text{daňový odpis 2022/2023} = \frac{2 \times 2\,348\,488,00}{(11 - 3)} = 587\,122,00 \text{ Kč}$$

$$\text{daňový odpis 2023/2024} = \frac{2 \times 1\,761\,366,00}{(11 - 4)} = 503\,247,43 \text{ Kč}$$

$$\text{daňový odpis 2024/2025} = \frac{2 \times 1\,258\,118,00}{(11 - 5)} = 419\,372,67 \text{ Kč}$$

$$\text{daňový odpis 2025/2026} = \frac{2 \times 838\,745,00}{(11 - 6)} = 335\,498,00 \text{ Kč}$$

$$\text{daňový odpis 2026/2027} = \frac{2 \times 503\,247,00}{(11 - 7)} = 25\,1623,50 \text{ Kč}$$

$$\text{daňový odpis 2027/2028} = \frac{2 \times 251\,623,00}{(11 - 8)} = 167\,748,67 \text{ K}$$

$$\text{daňový odpis 2028/2029} = \frac{2 \times 83\,874,00}{(11 - 9)} = 83\,874,00 \text{ Kč}$$

Všechny daňové odpisy byly zaokrouhleny na celé koruny nahoru. Z tabulky 14, kde jsou zaneseny průběhy dvou způsobů daňového odpisování je zřejmé, že při zrychleném daňovém odpisování se hodnota majetku odepíše dříve a nedochází k prodloužení doby odpisování na jedenáct let v důsledku úpravy vstupní ceny, jako tomu je u rovnoměrného odpisování. Avšak při rovnoměrných odpisech je poslední odpis v hodně pouze 8,00 Kč, jedná se o zanedbatelnou částku. O zanedbatelné částky se ale nejedná v rozdílech mezi zrychlenými a rovnoměrnými odpisy v jednotlivých letech.

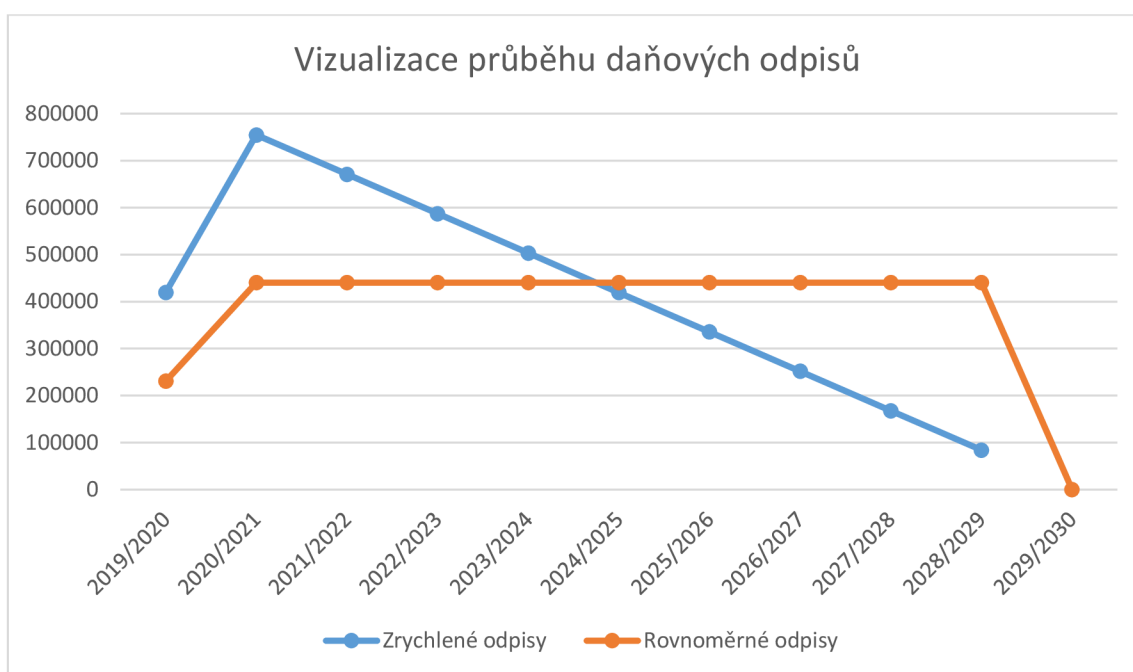
*Tabulka 14: Porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů majetku Sestava kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy*

Hosp. rok	Zrychlené daňové odpisy (Kč)	Rovnoměrné daňové odpisy (Kč)	Rozdíl (Kč)
2019/2020	419 339,00	230.637,00	188 702,00
2020/2021	754 872,00	440 339,00	314 533,00
2021/2022	670 997,00	440 339,00	230 658,00
2022/2023	587 122,00	440 339,00	146 783,00
2023/2024	503 248,00	440 339,00	62 909,00
2024/2025	419 373,00	440 339,00	20 966,00
2025/2026	335 498,00	440 339,00	104 841,00
2026/2027	251 624,00	440 339,00	188 715,00
2027/2028	167 749,00	440 339,00	272 590,00
2028/2029	83 874,00	440 339,00	356 465,00
2029/2030	0,00	8,00	8,00

Zdroj: Vlastní pracování

V tabulce 14 ve sloupci Rozdíl jsou zachyceny hodnoty rovny rozdílům mezi odpisem zrychleným a rovnoměrným v jednotlivých letech. Dle tabulky je posledním hosp. rokem, kdy zrychlené odpisy převyšují rovnoměrné, období 2023/2024. Pro větší názornost je

příložen obrázek 5, který popisuje průběh rovnoměrných a zrychlených odpisů vybraného majetku. Pokud společnost eviduje vysoký základ daně z příjmů a chtěla by daň optimalizovat, určitě by pro ni bylo vhodnější použít daňové odpisy zrychlené, díky kterým uplatní daňové odpisy v základu daně rychleji a sníží tak svoji daňovou povinnost v současnosti. Kdyby se rozhodla pro zrychlené odpisy, ale v příštích letech by nedosahovala takových zisků, jednoduše by daňové odpisování mohla přerušit, aby nevykazovala v daňovém přiznání ztrátu. Vykazuje-li firma dlouhodobě ztrátu, roste tím pravděpodobnost daňové kontroly finančním úřadem. Proto je lepší využít možnosti odložení daňových odpisů, společnost tak sníží riziko daňové kontroly a daňové odpisy bude moci uplatnit v následujících letech.



Obrázek 5: Rovnoměrné a zrychlené daňové odpisy majetku Sestava kotlů Heizomat, vč. regulace otopné soustavy

Zdroj: Vlastní zpracování

Svislá osa ukazuje hodnoty odpisů v Kč. Vodorovná osa znázorňuje jednotlivá účetní období po dobu odpisování majetku. Modrá křivka popisuje průběh zrychlených daňových odpisů a oranžová křivka rovnoměrných daňových odpisů. Modrá křivka je nad oranžovou v obdobích, kdy jsou hodnoty zrychlených odpisů vyšší než hodnoty odpisů rovnoměrných. Pro zdaňovací období 2029/2030 není pro zrychlené odpisy žádná hodnota, protože majetek by byl tímto způsobem odpisování zcela odepsaný už v hosp. roce 2028/2029. Oranžová křivka, která představuje odpisy rovnoměrné, klesá v období 2029/2030 na hodnotu 8 Kč.

To je anomálie způsobená úpravou vstupní ceny v hosp. roce 2020/2021. Obvyklý tvar křivky popisující rovnoměrné daňové odpisy za předpokladu neměnné vstupní ceny by byl mezi prvním a druhým obdobím rostoucí a poté horizontální bez jakéhokoli klesání nebo stoupání.

### **3.3.2 Dlouhodobý majetek Dacia DOKKER 1,5 Dci**

Dalším příkladem majetku společnosti je automobil Dacia DOKKER 1,5 Dci. Tento majetek je starší, než předchozí analyzovaný. Zařazen do užívání byl 28. 2. 2014 v pořizovací ceně 250 000,00 Kč, která je rovna pořizovacím nákladům, protože nedošlo k technickému zhodnocení ani poskytnutí dotace. Pořízen byl nákupem. Z karty majetku na obrázku 6 lze vyčíst, že byl odpisovaný rovnoměrně daňově a rovnoměrně (časově) účetně. Spadá do kategorie Osobní automobily (29.10.2) dle přílohy č. 1 ZDP, proto byl daňově odpisován pět let. Účetní odpisování začínalo v měsíci březnu 2014 a ukončeno bylo v měsíci únoru 2019. Účetní jednotka se opět řídila pravidlem, kdy se doba daňového odpisování rovná době odpisování účetního. První daňový odpis byl uplatněn za hosp. rok 2013/2014 a poslední za hosp. rok 2017/2018.

Karta majetku						
<b>I.číslo:</b>	60000105	<b>Název:</b>	Dacia DOKKER 1,5 Dci			
<b>Kategorie:</b>	HM	<b>Složka:</b>	022200	<b>Typ:</b>		
<b>Střed:</b>	001	<b>Dat.zař:</b>	28.02.2014	<b>Rok poř:</b>	<b>Rok výr:</b>	
<b>Osoba:</b>		<b>Odepsán úč.</b>	28.02.2019	<b>Zp.poř :</b>	01 <b>Zp.vyř :</b>	
<b>Kancelář:</b>		<b>Odepsán daň:</b>	31.05.2018	<b>Výrob.č.:</b>		
<b>Položka:</b>	6	<b>Dat.vyř:</b>		<b>Dodav:</b>		
<b>Kusů:</b>	1,00	<b>Dat.zm:</b>		<b>Č.dokl:</b>	22-1400002	
<b>Cena/kus:</b>	250 000,00	<b>Dat.přev:</b>		<b>ČPA:</b>	34.10.2	
<b>Požizovací cena:</b>	250 000,00 Kč					
<b>Kód</b>	<b>Typ odpisu</b>	<b>Koef.1</b>	<b>Koef.2</b>	<b>Koef.3</b>	<b>Oprávky</b>	<b>Zůstatek</b>
<b>D: 2</b>	ROVNOMERNE	11,00	22,25	20,00	250 000,00	0,00
<b>Kód</b>	<b>Typ odpisu</b>	<b>Koeficient</b>	<b>1.r</b>	<b>2.r</b>	<b>3.r</b>	<b>atd.</b>
<b>Ú: 2</b>	ROVNOMERNE M	0,0000	0,00	0,00	0,00	0,00
					<b>Zbytková hodnota</b>	
<b>Vyřazeno z odpisování:</b>	0	roků daňově,	0	měsíců účetně	28.02.2014	

Typ	Datum	Obsah	Č.dokladu	Odkdy úč.	Odkdy daň.	Cena pův.	Cena nová/ Hodnota
1	28.02.2014	Zařaz. IM: nákup	60-000091	01.03.2014	31.12.2014	0,00	250 000,00
7	31.05.2014	Daňový odp. 2013H	-				27 500,00
6	31.05.2014	Účetní odp. 2013H					27 500,00
6	31.05.2015	Účetní odp. 2014H					55 625,00
7	31.05.2015	Daňový odp. 2014H	-				55 625,00
7	31.05.2016	Daňový odp. 2015H	-				55 625,00
6	31.05.2016	Účetní odp. 2015H					55 625,00
7	31.05.2017	Daňový odp. 2016H	-				55 625,00
6	31.05.2017	Účetní odp. 2016H					40 458,00
7	31.05.2018	Daňový odp. 2017H	-				55 625,00
6	31.05.2018	Účetní odp. 2017H					40 452,00
6	28.02.2019	Účetní odp. 2018H	60-000015				30 339,00

Zadaná...

Obrázek 6: Karta majetku - Dacia DOKKER 1,5 Dci

Zdroj: Interní zdroj společnosti DETOA Albrechtice s.r.o. (2014)

V tabulce 15 jsou zobrazeny skutečné účetní odpisy majetku Dacia DOKKER 1,5 Dci uplatňované společností



Tabulka 15: Účetní odpisy majetku Dacia DOKKER 1,5 Dci

Hosp. rok	Účetní odpis (Kč)	Oprávky (Kč)	Účetní zůstatková cena (Kč)
2013/2014	27 500,00	27 500,00	222 500,00
2014/2015	55 625,00	83 125,00	166 875,00
2015/2016	55 625,00	138 750,00	111 250,00
2016/2017	40 459,00	179 209,00	70 791,00
2017/2018	40 452,00	219 661,00	30 339,00
2018/2019	30 339,00	250 000,00	0,00
Celkem	250 000,00		

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Karty majetku poskytnuté společností DETOA Albrechtice s.r.o. (DETOA Albrechtice s.r.o., 2014)

Na kartě tohoto majetku je uvedeno, že by účetní odpisy měly být rovnoměrné časové s přesností na měsíce. To by znamenalo, že by se každý měsíc po dobu pěti let odepisovala stejná částka. Už při prvním pohledu je zřejmé, že toto pravidlo v případě účetních odpisů automobilu Dacia DOKKER splněno nebude.

Majetek byl v prvním roce odpisovaný od března do května, tedy tři měsíce a odpis byl stanoven na 27 500,00 Kč. Na jeden měsíc připadá odpis 9 167,00 Kč.

V druhém a třetím období bylo odepsáno 55 625,00 Kč. V těchto hosp. letech na každý měsíc vychází odpis 4 636,00 Kč.

Ve čtvrtém období byl roční účetní odpis 40 459,00 Kč, měsíční účetní odpis potom 3 372,00 Kč.

Za páté období bylo odepsáno 40 452,00 Kč, při rozpočítání na dvanáct měsíců byl průměrný měsíční odpis 3 371,00 Kč.

V posledním období se majetek odepisoval pouze devět měsíců. Celkový odpis byl 30 339,00 Kč, měsíční potom 3 371,00 Kč.

Následuje výpočet společností realizovaných účetních odpisů v jednotlivých obdobích.

účetní odpis 2013/2014 = daňový odpis 2013/2014 = 27 500,00 Kč

účetní odpis 2014/2015 = daňový odpis 2014/2015 = 55 625,00 Kč

účetní odpis 2015/2016 = daňový odpis 2015/2016 = 55 625,00 Kč

(16)

účetní odpis 2016/2017

$$\begin{aligned} &= ZC (2015/2016) / \text{poč. zbývajících měsíců odpisovací} \\ &\times \text{poč. měsíců v období} \\ &= 111\,250,00 / (60 - 27) \times 12 = 40\,454,55 \text{ Kč} \end{aligned}$$

účetní odpis 2017/2018 = 111 250,00 / (60 – 27) × 12 = 40 454,55 Kč

účetní odpis 2018/2019 = 111 250,00 / (60 – 27) × 9 = 30 340,91 Kč

Odchyly vypočítaných a reálných odpisů jsou způsobeny zaokrouhlením měsíčních odpisů. Od hosp. roku 2013/2014 do hosp. roku 2015/2016 byla výše odpisů určena podle daňových odpisů, které jsou dány ZPD, následně pokračovaly rovnoměrně časově až do úplného odepsání. Výpočet je dán vzorcem č. 16.

Správně vypočítané lineární časové účetní odpisy s předpokládanou dobou životnosti pět let pro automobil Dacia DOKKER jsou zaneseny do tabulky 16.:

Tabulka 16: Vypočtené lineární časové účetní odpisy majetku Dacia DOKKER 1,5 Dci

Hosp. rok	Účetní odpis (Kč)	Oprávký (Kč)	Účetní zůstatková cena (Kč)
2013/2014	12 500,00	12 500,00	237 500,00
2014/2015	50 000,00	62 500,00	187 500,00
2015/2016	50 000,00	112 500,00	137 500,00
2016/2017	50 000,00	162 500,00	87 500,00
2017/2018	50 000,00	212 500,00	37 500,00
2018/2019	37 500,00	250 000,00	0,00
Celkem	250 000,00		

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet lineárních časových účetních odpisů v jednotlivých obdobích je dán vzorcem č. 17.

(17)

$$\begin{aligned} \text{roční odpis} &= \frac{\text{vstupní cena}}{\text{doba použitelnosti v měsících}} \\ &\times \text{poč. měsíců připadajících na daný rok podle odpisového plánu} \end{aligned}$$

$$\text{roční odpis 2013/2014} = 250\,000,00 / (5 \times 12) \times 3 = 12\,500,00 \text{ Kč}$$

$$\text{roční odpis 2014/2015} = 250\,000,00 / 60 \times 12 = 50\,000,00 \text{ Kč}$$

$$\text{roční odpis 2015/2016} = 250\,000,00 / 60 \times 12 = 50\,000,00 \text{ Kč}$$

$$\text{roční odpis 2016/2017} = 250\,000,00 / 60 \times 12 = 50\,000,00 \text{ Kč}$$

$$\text{roční odpis 2017/2018} = 250\,000,00 / 60 \times 12 = 50\,000,00 \text{ Kč}$$

$$\text{roční odpis 2018/2019} = 250\,000,00 / 60 \times 9 = 37\,500,00 \text{ Kč}$$

Další variantou účetního odpisování, které by bylo možné použít, jsou odpisy výkonové. Pro jejich stanovení je potřeba určit předpokládaný počet výkonů, které je majetek schopný produkovat během jeho životnosti. V případě automobilu jsou výkony ujeté kilometry. Pro jednoduchost výpočtu lze předpokládat, že tento automobil ujede celkem 250.000 km. Dále se určí opotřebení na jeden ujetý kilometr podle vztahu č. 18 a odpisy v jednotlivých letech se stanovují na základě skutečně ujetých kilometrů podle tachometru s využitím vzorce č. 19.

Pro ukázkou lze předpokládat tato data:

- za období 2013/2014 bylo ujeté 10.000 km,
- za období 2014/2015 bylo ujeté 25.000 km,
- za období 2015/2016 bylo ujeté 32.000 km,
- za období 2016/2017 bylo ujeté 28.000 km,
- za období 2017/2018 bylo ujeté 25.000 km,
- za období 2018/2019 bylo ujeté 31.000 km,
- za období 2019/2020 bylo ujeté 24.000 km,
- za období 2020/2021 bylo ujeté 25.000 km,
- za období 2021/2022 bude ujeté 20.000 km a
- za období 2022/2023 bude ujeté 30.000 km.

Vypočtené hodnoty výkonových odpisů jsou zapsané v tabulce 17.

Tabulka 17: Alternativní účetní odpisy majetku Dacia DOKKER 1,5 Dci - výkonové

Hosp. rok	Účetní odpis (Kč)	Oprávký (Kč)	Účetní zůstatková cena (Kč)
2013/2014	10 000,00	10 000,00	240 000,00
2014/2015	25 000,00	35 000,00	215 000,00
2015/2016	32 000,00	67 000,00	183 000,00
2016/2017	28 000,00	95 000,00	155 000,00
2017/2018	25 000,00	120 000,00	130 000,00
2018/2019	31 000,00	151 000,00	99 000,00
2019/2020	24 000,00	175 000,00	75 000,00
2020/2021	25 000,00	200 000,00	45 000,00
2021/2022	20 000,00	220 000,00	30 000,00
2022/2023	30 000,00	250 000,00	0,00
Celkem	250 000,00		

Zdroj: Vlastní zpracování

(18)

$$\begin{aligned} \text{odpis na jeden ujetý km} &= \text{vstupní cena} / \text{maximální počet ujetých km} \\ &= 250\,000,00 / 250\,000 = 1 \text{ Kč/km} \end{aligned}$$

S každým ujetým km se sníží hodnota automobilu o 1,00 Kč.

Výpočet výkonových účetních odpisů v jednotlivých obdobích:

(19)

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{celkový počet výkonů}} \times \text{počet výkonů připadajících na daný rok}$$

$$\text{roční odpis 2013/2014} = (250\,000,00 / 250\,000) \times 10\,000 = 10\,000,00 \text{ Kč}$$

$$\text{roční odpis 2014/2015} = 1 \times 25\,000 = 25\,000,00 \text{ Kč}$$

$$\text{roční odpis 2015/2016} = 1 \times 32\,000 = 32\,000,00 \text{ Kč}$$

roční odpis 2016/2017 = 1 × 28 000 = 28 000,00 Kč

roční odpis 2017/2018 = 1 × 25 000 = 25 000,00 Kč

roční odpis 2018/2019 = 1 × 31 000 = 31 000,00 Kč

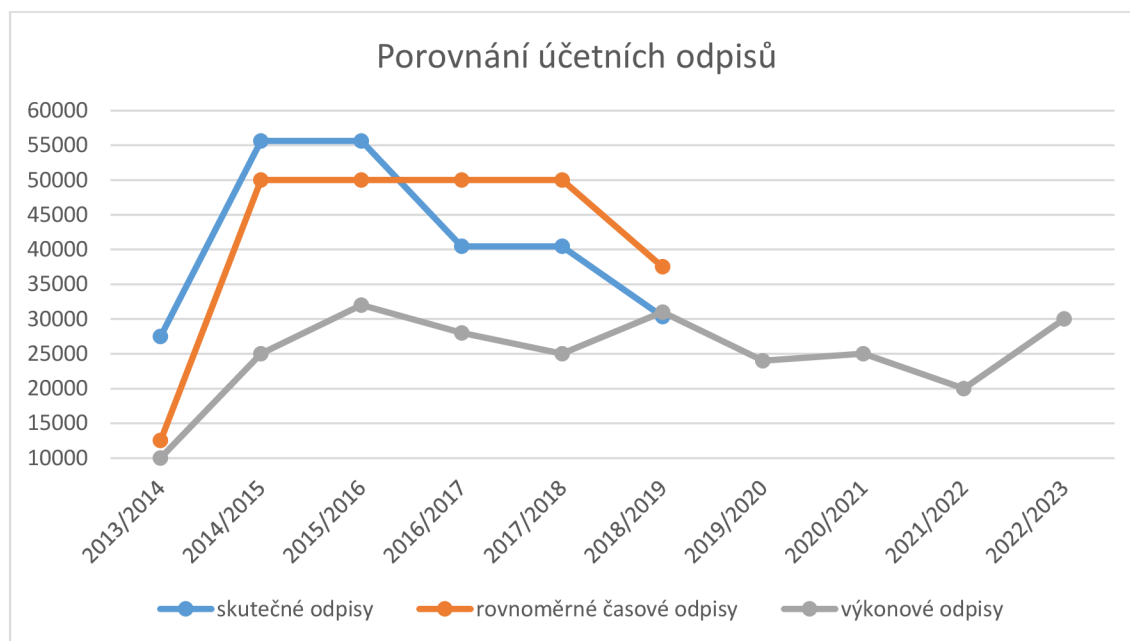
roční odpis 2019/2020 = 1 × 24 000 = 24 000,00 Kč

roční odpis 2020/2021 = 1 × 25 000 = 25 000,00 Kč

roční odpis 2021/2022 = 1 × 20 000 = 20 000,00 Kč

roční odpis 2022/2023 = 1 × 30 000 = 30 000,00 Kč

Uvedeným způsobem je majetek odpisovaný po dobu deseti účetních období, což je podstatně déle, než v případě rovnoměrných časových odpisů stanovených účetní jednotkou na dobu pěti let. S tím souvisí, že částky, o které se hodnota majetku snižuje, jsou menší. Následuje obrázek 7, který srovnává hodnoty odpisů zmíněných třech variant účetního odpisování.



Obrázek 7: Porovnání účetních odpisů majetku Dacia DOKKER 1,5 Dci

Zdroj: Vlastní zpracování

Vodorovná osa grafu zachycuje hosp. období, během kterých byl majetek odepisován, svislá symbolizuje hodnoty odpisů v Kč. V grafu jsou skutečné odpisy, které společnost uplatňovala vyznačeny modře, rovnoměrné časové odpisy oranžově a výkonové odpisy šedou barvou. Všechny křivky dosahují svého minima v prvním roce odpisování, protože

v prvním období byl majetek odpisován pouze tři měsíce. Z křivek vyplývá, že u prvních dvou metod odpisování je majetek úplně odepsán ve stejné účetním období, kdežto při uplatnění výkonových odpisů by byl majetek odepsán až o čtyři období déle. V době, kdy účetní jednotka přizpůsobovala účetní odpisy daňovým, je vidět, že byly odpisy vyšší, než by byly při použití metody rovnoměrné časové nebo výkonové. V následujících dvou obdobích, 2016/2017 a 2017/2018, jsou „rovnoměrné“ odpisy vypočítané účetní jednotkou nižší než rovnoměrné časové odpisy za předpokladu, že by byl majetek odepisován správně rovnoměrně už od okamžiku pořízení. To je způsobeno tím, že účetní jednotka rovnoměrné odpisy vypočítala ze zůstatkové ceny v hosp. roce 2015/2016. Křivka výkonových odpisů nabývá nejmenších hodnot a její poslední hodnota je zaznamenána v období 2022/2023.

Předchozí varianty účetních odpisů, které byly aplikovány na automobil Dacia DOKKER 1,5 Dci nezahrnovaly zbytkovou hodnotu majetku. Lze ale předpokládat, že společnost bude chtít po určité době užívání automobil prodat. V této situaci je vhodné uvažovat právě zbytkovou hodnotu automobilu, která bude odpovídat předpokládanému příjmu z prodeje po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s prodejem. Pro dodržení zásady věrného a poctivého obrazu účetní evidence je vhodná volba výkonových odpisů s uvažovanou zbytkovou hodnotou majetku. Pro následnou ukázkou výpočtu této metody odpisů lze vycházet z následujících předpokladů:

- společnost plánuje prodej automobilu po deseti letech užívání,
- předpokládaná zbytková hodnota vybraného majetku je dle aktuální situace na trhu ojetých automobilů 130 000,00 Kč,
- předpokládaný počet maximálně ujetých kilometrů je 250 000 km,
- ujeté kilometry v jednotlivých letech užívání lze předpokládat podle následujícího rozpisu.
  - Za období 2013/2014 bylo ujeté 10.000 km,
  - za období 2014/2015 bylo ujeté 25.000 km,
  - za období 2015/2016 bylo ujeté 32.000 km,
  - za období 2016/2017 bylo ujeté 28.000 km,
  - za období 2017/2018 bylo ujeté 25.000 km,
  - za období 2018/2019 bylo ujeté 31.000 km,
  - za období 2019/2020 bylo ujeté 24.000 km,
  - za období 2020/2021 bylo ujeté 25.000 km,
  - za období 2021/2022 bude ujeté 20.000 km a

- za období 2022/2023 bude ujetý 30.000 km.

Prvním krokem ke stanovení odpisového plánu pro výkonové odpisy se zbytkovou hodnotou majetku je výpočet odpisu na jeden ujetý kilometr dle vzorce č. 20.

(20)

*odpis na jeden ujetý km*

$$= (\text{pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota}) / \text{max. počet ujetých km}$$

$$= (250\,000,00 - 130\,000,00) / 250\,000 = 0,48 \text{ Kč/km}$$

S každým ujetým km se sníží hodnota automobilu o 0,48 Kč.

Výpočet výkonových účetních odpisů se zbytkovou hodnotou majetku v jednotlivých obdobích je dán vzorcem č. 21:

(21)

$$\text{roční odpis} = \frac{(PC - ZH)}{\text{celkový počet výkonů}} \times \text{počet výkonů připadajících na daný rok}$$

$$\text{roční odpis} \frac{2013}{2014} = \frac{(250\,000,00 - 130\,000,00)}{250\,000,00} \times 10\,000 = 4\,800,00 \text{ Kč}$$

$$\text{roční odpis } 2014/2015 = 0,48 \times 25\,000 = 12\,000,00 \text{ Kč}$$

$$\text{roční odpis } 2015/2016 = 0,48 \times 32\,000 = 15\,360,00 \text{ Kč}$$

$$\text{roční odpis } 2016/2017 = 0,48 \times 28\,000 = 13\,440,00 \text{ Kč}$$

$$\text{roční odpis } 2017/2018 = 0,48 \times 25\,000 = 12\,000,00 \text{ Kč}$$

$$\text{roční odpis } 2018/2019 = 0,48 \times 31\,000 = 14\,880,00 \text{ Kč}$$

$$\text{roční odpis } 2019/2020 = 0,48 \times 24\,000 = 11\,520,00 \text{ Kč}$$

$$\text{roční odpis } 2020/2021 = 0,48 \times 25\,000 = 12\,000,00 \text{ Kč}$$

$$\text{roční odpis } 2021/2022 = 0,48 \times 20\,000 = 9\,600,00 \text{ Kč}$$

$$\text{roční odpis } 2022/2023 = 0,48 \times 30\,000 = 14\,400,00 \text{ Kč}$$

Vypočtené výkonové odpisy se zbytkovou hodnotou ve výši 130 000,00 Kč jsou shrnuty v následující tabulce 18.

Tabulka 18: Alternativní účetní odpisy majetku Dacia DOKKER 1,5 Dci - výkonové se zbytkovou hodnotou

Hosp. rok	Účetní odpis (Kč)	Oprávky (Kč)	Účetní zůstatková cena (Kč)
2013/2014	4 800,00	4 800,00	245 200,00
2014/2015	12 000,00	16 800,00	233 200,00
2015/2016	15 360,00	32 160,00	217 840,00
2016/2017	13 440,00	45 600,00	204 400,00
2017/2018	12 000,00	57 600,00	192 400,00
2018/2019	14 880,00	72 480,00	177 520,00
2019/2020	11 520,00	84 000,00	166 000,00
2020/2021	12 000,00	96 000,00	154 000,00
2021/2022	9 600,00	105 600,00	144 400,00
2022/2023	14 400,00	120 000,00	130 000,00
Celkem	120 000,00		

Zdroj: Vlastní zpracování

Při uvažované zbytkové hodnotě majetku ve výši 130 000,00 Kč by bylo z pořizovací ceny odepsáno během deseti let celkem 120 000,00 Kč. Tomu odpovídá hodnota opravek v hosp. období 2022/2023, v posledním období odpisování. V tomtéž období se rovná účetní zůstatková cena předpokládané zbytkové hodnotě, tedy 130 000,00 Kč.

Pro popsání vlivu odpisů na základ daně je potřeba určit daňové odpisy, které jsou popsány v tabulce 19.

Tabulka 19: Daňové odpisy majetku Dacia DOKKER 1,5 Dci

Hosp. rok	Daňový odpis (Kč)	Oprávky (Kč)	Daňová zůstatková cena (Kč)
2013/2014	27 500,00	27 500,00	222 500,00
2014/2015	55 625,00	83 125,00	166 875,00
2015/2016	55 625,00	138 750,00	111 250,00
2016/2017	55 625,00	194 375,00	55 625,00
2017/2018	55 625,00	250 000,00	0,00
Celkem	250 000,00		

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací z karty majetku poskytnuté společností DETOA Albrechtice s.r.o. (DETOA Albrechtice s.r.o., 2014)



Z hodnot uvedených v tabulce lze usoudit, že daňové odpisy byly stanoveny v souladu se ZDP. Účetní jednotka vypočítala jednotlivé roční odpisy podle vzorce č. 22.

(22)

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{100} \times \text{sazba}$$

Pro druhou odpisovou skupinu je sazba v prvním roce 11,00 a v dalších letech odpisování 22,25. Pro zvýšenou vstupní cenu by byla sazba 20,00, ta ale nebyla použita, protože nedošlo ke zvýšení vstupní ceny (pouze k úpravě vstupní ceny opravou výše dotace).

Následuje výpočet daňových odpisů provedený podle vzorce č. 22.

$$\text{daňový odpis 2013/2014} = 250\,000,00/100 \times 11 = 27\,500,00 \text{ Kč}$$

$$\begin{aligned} \text{daňový odpis v příštích hosp. obdobích} &= 250\,000,00/100 \times 25,25 \\ &= 55\,625,00 \text{ Kč} \end{aligned}$$

V prvním roce odpisování byla odepsaná hodnota 27.500,00 Kč, v následujících čtyřech obdobích potom hodnota 55.625,00 Kč.

Účetní odpisy jsou účtovány na nákladový účet, tudíž negativně ovlivňují výsledek hospodaření. Do základu daně se ovšem promítne hodnota odpisů daňových, proto se výsledek hospodaření upravuje v daňovém přiznání o rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy. V následující tabulce 20 je ukázán vliv skutečně uplatňovaných odpisů automobilu Dacia DOKKER na základ daně.

Tabulka 20: Úprava základu daně vlivem odpisů majetku Dacia DOKKER 1,5 Dci

Hosp. rok	Účetní odpis (Kč)	Daňový odpis (Kč)	Úprava základu daně (Kč)
2013/2014	27 500,00	27 500,00	0,00
2014/2015	55 625,00	55 625,00	0,00
2015/2016	55 625,00	55 625,00	0,00
2016/2017	40 459,00	55 625,00	- 15 166,00
2017/2018	40 452,00	55 625,00	- 15 173,00
2018/2019	30 339,00	0,00	30 339,00
Celkem	250 000,00	250.000,00	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s (DETOA Albrechtice, 2014)

Po dobu tří let účetní jednotka odepisovala tento majetek účetně i daňově stejně, proto výsledek hospodaření nebyl nijak ovlivněn. Od hosp. roku 2016/2017 to už však neplatí. V období 2016/2017 byl základ daně v důsledku rozdílných daňových a účetních odpisů majetku Dacia DOKKER ponížěn o 15 166,00 Kč, následující období o 15 173,00 Kč a v posledním období odpisování byl základ daně navýšen o 30 339,00 Kč.

Jedná se o auditovanou firmu, společnost tedy účtuje o odložené dani, která má také vliv na vykazovaný výsledek hospodaření. V předešlém srovnání účetních a daňových odpisů nebyl tento vliv zahrnut. Odpisy vybraného automobilu ovlivnily výši odložené daně pouze v obdobích, kdy jsou účetní a daňové odpisy rozdílné, tedy v hosp. obdobích 2016/2017, 2017/2018 a 2018/2019. Pokud účetní zůstatková cena převyšuje daňovou zůstatkovou cenu, vzniká odložený daňový závazek a v opačném případě vzniká odložená daňová pohledávka. Účetní a daňové zůstatkové hodnoty, včetně odložené daně vzniklé z titulu rozdílné účetní a daňové zůstatkové ceny vybraného majetku jsou uvedeny v tabulce 21. Nejedná se o celkovou odloženou daň, nýbrž jen o jednu její složku.

Tabulka 21: Zobrazení účetních a daňových zůstatkových cen, vč. odložené daně – automobil Dacia DOKKER 1,5 Dci

Hosp. rok	ÚZC (Kč)	DZC (Kč)	Rozdíl (Kč)	Změna OD (Kč)
2013/2014	222 500,00	222 500,00	0,00	0,00
2014/2015	166 875,00	166 875,00	0,00	
2015/2016	111 250,00	111 250,00	0,00	
2016/2017	70 791,00	55 625,00	15 166,00	2 881,54
2017/2018	30 339,00	0,00	30 339,00	2 882,87
2018/2019	0,00	0,00	0,00	-5 764,41
Celkem	250 000,00	250.000,00	0,00	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s (DETOA Albrechtice s.r.o., 2014)

Dle hodnot v tabulce 21 je zřejmé, že společnost vykazovala za období 2016/2017 odložený daňový závazek z titulu rozdílné účetní a daňové zůstatkové ceny vybraného majetku ve výši 2 881,54 Kč, v období 2017/2018 se odložený daňový závazek z téhož titulu navýší o 2 882,87 Kč. V období 2018/2019 je odložený daňový závazek snížen o hodnotu 5 764,41 Kč. Všechny zmíněné transakce mají vliv na vykazovaný hospodářský výsledek, protože se účtují do nákladů. Navyšuje-li se odložený daňový závazek, klesá výsledek hospodaření a naopak. Na výši základu daně z příjmů odložená daň vliv nemá.

Bez podrobnější analýzy potřeb a preferencí firmy nelze jednoznačně určit, jaký způsob účetních a daňových odpisů majetku je pro společnost nejvhodnější. Pokud je cílem společnosti optimalizace daně, bude se rozhodovat tak, aby pomocí daňových odpisů co nejvíce snížila splatnou daň z příjmů. V případě, kdy je prioritou společnosti vést účetnictví tak, aby poctivě a věrně zobrazovalo skutečnost, bude volit účetní odpisy pro každý majetek individuálně podle reálného opotřebování daného majetku. U výše uvedeného automobilu by nejvhodnější metodou výpočtu účetních odpisů byla metoda výkonová s předpokládanou zbytkovou hodnotou. Pokud je snahou společnosti snížit náklady na administrativu spojenou s výpočtem a evidencí odpisů na minimum, bude volit u všech druhů majetků stejný na výpočet nejjednodušší způsob odpisů navzdory tomu, že zvolené účetní odpisy by nemusely zobrazovat skutečné opotřebení majetku a že díky vybrané metodě daňových odpisů nemusí být daň z příjmů optimalizována. Za nejsnadněji stanovitelné odpisy v souladu s českými zákony lze považovat rovnoměrné časové účetní odpisy a rovnoměrné daňové odpisy. Dalším důvodem pro odpisování majetku posledním zmíněným způsobem může být

nedostatečná informovanost nebo neznalost metod odpisování, které nabízí česká legislativa. Z uvedených příkladů odpisů prováděných společnostmi je zřejmé, že cílem firmy je, aby rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy byl co nejmenší. Lze soudit podle toho, že dříve účetní odpisy stanovovala podle výše daňových odpisů tak, aby jejich rozdíl byl roven nule. K tomuto závěru přispívá i to, jaký způsob účetního a daňového odpisování majetku volí v současnosti. Veškerý dlouhodobý majetek odpisuje účetně lineárně časově a daňově rovnoměrně. Odpisy vypočítané těmito metodami jsou si hodnotově v průběhu odpisování relativně blízké.

### **3.4 Metody tvorby opravných položek k majetku firmy**

Z účetních výkazů společnosti lze vyčíst, že tvoří zákonné opravné položky k pohledávkám. Metodiku jejich tvorby podrobně popisuje ve vnitropodnikové směrnici. Směrnice definuje, kdy se tvoří opravné položky k pohledávkám, a kdy se pohledávky odepisují. Pokud se vyskytuje nejistota splacení pohledávky, potom se tvoří opravné položky. Pokud společnost s jistotou ví, že pohledávka nebude zaplacená, potom ji odepíše. Směrnice dále rozlišuje účetní opravné položky a daňové opravné položky. Nicméně pro tvorbu účetních opravných položek jsou stejná pravidla, jako jsou uvedena v § 8a ZoR pro tvorbu zákonných opravných položek. Z toho vyplývá, že společnost tvoří pouze zákonné opravné položky k pohledávkám a nemá ve vnitropodnikové směrnici definované postupy tvorby účetních opravných položek, které by lépe zajišťovaly zásadu opatrnosti. Následuje citace vnitropodnikové směrnice společnosti:

#### *„1. Tvorba opravných položek k pohledávkám*

*Tvorba opravných položek k pohledávkám bude v závislosti na lhůtě jejich splatnosti v kombinaci s tvorbou daňově účinných opravných položek dle zákona o rezervách:*

##### *1.1. Účetní řešení pohledávek po splatnosti (opravné položky k pohledávkám)*

*Účetní opravné položky jsou tvořeny po tvorbě zákonných opravných položek tak, aby celková opravná položka včetně zákonné opravné položky činila alespoň:*

- a) 50% hodnoty pohledávky při 18 měsících po lhůtě splatnosti,*
- b) 100% hodnoty pohledávky při 30 měsících po lhůtě splatnosti,*

*1.2. Daňové řešení pohledávek po splatnosti (opravné položky k pohledávkám):*

*Opravné položky k pohledávkám řeší zákon o rezervách (č. 593/1993 Sb., v platném znění) v § 8 ZoR, § 8a, § 8b, § 8c (tzv. zákonné opravné položky):*

*§ 8 : opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení,*

*§ 8a : opravné položky vytvářené k pohledávkám nepromlčeným, jejichž splatnost nastala po 31. 12. 1994 – postupné vytváření opravných položek,*

*§ 8b : opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za clo*

*§ 8c : opravné položky k pohledávkám do 30 000 Kč za předpokladu, že splatnost pohledávky je vyšší než 12 měsíců.*

*Zákonné opravné položky jsou k příslušné pohledávce tvořeny přednostně před opravnými položkami účetními. “*

Kromě tvorby opravných položek směrnice reguluje i jejich rušení.

*„Opravné položky se zruší, pokud pominou důvody pro jejich existenci, nebo pokud pohledávka, k níž byla opravná položka vytvořena, se promlčela, popřípadě nastaly důvody, za nichž se odpis pohledávky považuje za daňově účinný náklad. “*

Dalším bodem směrnice je účtování opravných položek k pohledávkám.

*„Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů a opravná položka se sníží, popřípadě zruší vyúčtováním ve prospěch nákladů, pokud inventarizace v následujícím období neprokáže opodstatněnost její výše (§ 55 PVZÚ ). V příloze v účetní závěrce bude uveden způsob stanovení opravných položek k majetku, s uvedením zdroje informací pro stanovení výše opravných položek v souladu s tímto vnitřním předpisem. “ (DETOA Albrechtice s.r.o., 2019 a)*

Ve vnitropodnikové směrnici se nachází chyba v části 1.2. Daňové řešení pohledávek po splatnosti. V dokumentu je uvedeno, že opravné položky tvořené podle § 8c ZoR musí splňovat podmínku splatnosti 12 měsíců, což není pravda. Správně by mělo být uvedeno, že opravné položky se dají podle tohoto paragrafu ZoR tvořit v případě, že jsou pohledávky více než 12 měsíců po splatnosti. V následující tabulce 22 je zachyceno, v jaké výši firma vykazovala opravné položky k pohledávkám k 31. 5. 2019 a 31. 5. 2020.

Tabulka 22: Stav opravných položek k pohledávkám společnosti

	<b>k 31. 5. 2019</b>	<b>k 31. 5. 2020</b>
Stav opravných položek k pohledávkám v Kč	346 715,72	4 468,50

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s (Sbírka listin ČR, 2020 - 2021)

Dle tabulky výše společnost evidovala k 31. 5. 2019 opravné položky k pohledávkám ve výši 346 715,72 Kč a k 31. 5. 2020 opravné položky k pohledávkám ve výši 4 468,50 Kč.

Částka 346 715,72 Kč, výše opravných položek vykazovaných k 31. 5. 2020, se skládá z opravných položek k pohledávkám za jednou zahraniční společností, která byla v insolvenční. Celková výše neuhrazených pohledávek za touto společností byla 13 429,74 EUR. Suma se skládala ze tří jednotlivých faktur. První byla v hodnotě 9 066,45 EUR se splatností 10. 12. 2014, druhá v hodnotě 3 418,17 EUR se splatností 8. 1. 2015 a poslední v hodnotě 945,12 EUR splatná 9. 1. 2015. Účetní jednotka vytvořila daňovou opravnou položku dle § 8 ZoR k těmto pohledávkám po jejich přihlášení do konkurzu. Vytvořena byla k 31. 5. 2019 a hodnota pohledávek byla přepočítána kurzem vyhlášeným ČNB k rozvahovému dni 31. 5. 2019, který byl 25,817 Kč/EUR. Celková hodnota opravných položek byla tedy 346 715,72 Kč. Zaúčtování je naznačeno v tabulce 23.

Tabulka 23: Účtování tvorby OP - zahraniční

<b>Popis transakce</b>	<b>Částka (Kč)</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Vytvoření OP	346 715,75	558	391

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s (DETOA Albrechtice s.r.o., 2019 b)

Jak už bylo zmíněno, opravná položka byla vytvořena ke dni 31. 5. 2019 v hodnotě 346 715,75 Kč zaúčtováním na vrub nákladového účtu 558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek a na straně Dal účtu 391 - Opravné položky k pohledávkám.

V následujícím účetním období bylo insolvenční řízení za touto zahraniční firmou ukončeno s výsledkem, že pohledávky věřitelů nebudou uspokojeny. Opravná položka byla zrušena ke dni jejího ukončení a pohledávky byly daňově odepsány ke dni ukončení insolvenčního řízení. V tabulce 24 je zobrazeno zaúčtování.

Tabulka 24: Účtování zrušení OP a odpisu pohledávky - zahraniční

Popis transakce	Částka (Kč)	MD	D
Zrušení OP	346 715,75	391	558
Odpis pohledávek	346 715,75	546	311

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s (DETOA Albrechtice, s.r.o., 2019 b)

Zrušení opravné položky bylo zaúčtováno na stranu Má dáti účtu 391 - Opravné položky k pohledávkám a ve prospěch nákladového účtu 558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek. Odpis pohledávek byl zaúčtován na vrub nákladového účtu 546 – Odpis pohledávky a na stranu Dal účtu 311 – Pohledávky z obchodních vztahů.

Na konci účetního období 2019/2020 evidovala účetní jednotka opravné položky k pohledávkám ve výši 4 468,50 Kč. V tomto období byly zrušeny opravné položky za zahraničním odběratelem, jak již bylo zmíněno, a zároveň byly vytvořeny tři nové opravné položky k pohledávkám. Jednalo se o tuzemské pohledávky na rozdíl od předchozích. Pohledávky jsou rozděleny do dvou skupin podle procentní výše opravné položky. V první skupině jsou pohledávky, ke kterým jsou tvořeny opravné položky ve výši 50 % jejich nesplacené hodnoty, ve druhé potom pohledávky, ke kterým jsou tvořeny opravné položky ve výši 100 % jejich nesplacené hodnoty. V první zmiňované skupině je evidovaná pohledávka za odběratelem D. P. ve výši 178,00 Kč, která byla splatná k 29. 12. 2017, a pohledávky za odběratelem J. M. ve výši 771,00 Kč splatná 14. 6. 2018. Opravné položky k těmto pohledávkám byly vytvořeny podle § 8a ZoR. Při účetní závěrce k 31. 5. 2020 byly tyto pohledávky po splatnosti více než 18 měsíců, ale méně než 30 měsíců, proto byla jejich hodnota dočasně snížena opravnou položkou o 50 %. Celkem k těmto dvěma pohledávkám byly vytvořeny opravné položky v hodnotě 474,50 Kč. Zaúčtování vzniku opravných položek je zobrazeno v tabulce 25.

Tabulka 25: Účtování tvorby OP - 50 %

Popis transakce	Částka (Kč)	MD	D
Vytvoření OP	474,50	558	391

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s (DETOA Albrechtice s.r.o., 2020 b)

K 31. 5. 2020 byla zaúčtována částka 474,50 Kč na vrub nákladového účtu 558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek a na stranu Dal účtu 391 – Opravné položky k pohledávkám.

Za předpokladu, že by celkové pohledávky za D. P. ani celkové pohledávky za J. M. nepřesahovaly hodnotu 30 000,00 Kč, nabízela by se možnost i opravných položek ve výši 100 % k těmto pohledávkám a to podle § 8c ZoR. Pohledávky by totiž splňovaly obě podmínky. Byly by 12 měsíců po splatnosti a celková nesplacená hodnota pohledávek od jednoho odběratele by nepřesahovala hodnotu 30 000,00 Kč. Pokud by byly opravné položky tvořeny takto, do nákladů by bylo zaúčtováno o 474,50 Kč více a výsledek hospodaření by byl o tuto částku nižší. Jednalo by se o daňově uznatelný náklad, proto i základ daně by byl nižší o stejnou částku. V tomto případě jde o velmi malou částku, proto volba mezi tvorbou podle § 8c ZoR a § 8a ZoR má jen drobný dopad na výsledek hospodaření, základ daně a samozřejmě na výši splatné daně z příjmů.

Ve druhé skupině pohledávek, ke kterým jsou tvořeny opravné položky ve výši 100 % nesplacené hodnoty pohledávky, je aktuálně jen jedna pohledávka, a to pohledávka za odběratelem M. P. ve výši 3 944,00 Kč splatná 4. 7. 2017. K rozvahovému dni 31. 5. 2020 uběhlo od data splatnosti více než 30 měsíců, proto byla vytvořena opravná položka v celkové výši 3 994,00 Kč dle § 8a ZoR. Podle stejného paragrafu mohla být vytvořena opravná položka k této pohledávce už při minulém účetní závěrce 31. 5. 2019 ve výši 50 %. Ta vytvořena nebyla, proto byla vytvořena až k 31. 5. 2020 jednorázově v celé své výši tak, jak je uvedeno v tabulce 26.

*Tabulka 26: Účtování tvorby OP - 100 %*

<b>Popis transakce</b>	<b>Částka (Kč)</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
Vytvoření OP	3 994,00	558	391

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s (DETOA Albrechtice s.r.o., 2020 b)

K 31. 5. 2020 byla zaúčtována částka 3 994,00 Kč na vrub nákladového účtu 558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek a na stranu Dal účtu 391 – Opravné položky k pohledávkám.

Za stejného předpokladu jako u předchozích pohledávek, že by celkové pohledávky za M. P. nepřesahovaly hodnotu 30 000,00 Kč, by se dala podle § 8c ZoR vytvořit opravná položka ve výši 100 % již po dvanácti měsících po splatnosti. To by znamenalo, že by se opravná položka promítla do daňových nákladů už v účetním období 2018/2019.

Firma tvoří pouze zákonné opravné položky k pohledávkám. Pro zachování zásady opatrnosti by měla mít společnost ve vnitropodnikové směrnici vymezené i účetní opravné položky k pohledávkám, které by reagovaly na nejistotu splacení pohledávky. Příkladem



může být tvorba opravné položky ve výši 50 % k pohledávkám po splatnosti více než 180 dní. Důsledkem by bylo navýšení nákladů o hodnotu takto vzniklých účetních opravných položek, tím pádem snížení výsledku hospodaření vykázaného firmou a následně snížení zisku k vyplacení společníkovi nebo prohloubení ztráty. Nelze opomenout vliv navržené tvorby účetních opravných položek na odloženou daň, který je popsán v dalším odstavci.

Dle Výroční zprávy za rok 2019/2020 (DETOA Albrechtice s.r.o., 2020 a) evidovala společnost pohledávky více než 180 dní po splatnosti ve výši 179 000,00 Kč zaokrouhleně na tisíce. Jelikož se vychází ze zaokrouhlené hodnoty sumy pohledávek, následující výpočty nebudou na korunu přesné, ale pouze přibližné. Pokud by společnost tvořila opravné položky ve výši 50 % k těmto pohledávkám dle uvedeného příkladu, k 31. 5. 2020 by byly vytvořeny účetní opravné položky v celkové výši 89 500,00 Kč. Tato částka by byla zaúčtována na vrub nákladového účtu 558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek a na stranu Dal účtu 391 – Opravné položky k pohledávkám. Účtování o zmíněných účetních opravných položkách by mělo značný vliv na výši odložené daně. Účetní opravné položky by o 89 500,00 Kč převyšovaly daňové účinné opravné položky. Po vynásobení rozdílu mezi účetními a zákonnými opravnými položkami sazbou daně z příjmů právnických osob 19 % by vznikla odložená daňová pohledávka ve výši 17 005,00 Kč. Nejedná se však o koncový stav odložené daně, ale pouze o jednu ze složek výpočtu odložené daně. Odložená daňová pohledávka zvyšuje výsledek hospodaření, naopak odložený daňový závazek výsledek hospodaření snižuje. Na základ daně z příjmů zaúčtování účetních opravných položek a odloženého daňového závazku nebo pohledávky vliv nemá.

Pokud by došlo k úhradě pohledávky, ke které byla vytvořena opravná položka, následovalo by její zrušení zaúčtováním na stranu Má dáti účtu 391 - Opravné položky k pohledávkám a ve prospěch nákladového účtu 558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek. V případě, kdy by pohledávka byla nevymahatelná, například z důvodu zániku dlužníka, pohledávky by byla trvale odepsána zaúčtováním na vrub nákladového účtu 546 – Odpis pohledávky a na stranu Dal účtu 311 – Pohledávky z obchodních vztahů.

Účetní jednotce lze doporučit zanesení pravidel pro tvorbu účetních opravných položek k pohledávkám do vnitropodnikové směrnice. Pohledávky mohou být rozděleny do jednotlivých skupin podle doby po splatnosti pohledávky, jak bylo názorně předvedeno, pro každou skupiny by poté byla určena pravidla tvorby opravných položek. Nabízí se i další kritérium. Analyzovaná firma obchoduje se zahraničními společnostmi z několika různých zemí. V každé zemi jsou jiné platební zvyklosti, a proto je potřeba správně vyhodnotit

velikost nejistoty splacení pohledávek pro jednotlivé země a podle toho nastavit politiku tvorby opravných položek k pohledávkám.

Často výrobní podniky tvoří opravné položky k zásobám, ale v tomto případě se v účetnictví neobjevují. Důvodem je odolnost vyráběného zboží. Výrobky jsou převážně ze dřeva, které i při delším čekání na skladě neztrácí svou hodnotu. Jedná se převážně o tradiční hračky například se známou postavou Krtečka, kterou vytvořil známý český kreslíř Zdeněk Miler. Tento druh hraček se těší čím dál větší oblibě, proto se nepředpokládá, že by postupem času klesala poptávka nebo že by se zboží nemělo prodat. K vysokému odbytu přispívá nejspíš i to, že se firma kromě prodeji zboží na zakázku věnuje také prodeji na e-shopu a v podnikové prodejně. Tvorba opravných položek by připadala v úvahu například u módních hraček, po kterých je zprvu poptávka vysoká, časem ale zájem o ně klesá, a tím pádem klesá i jejich realizační cena. Jestli společnost eviduje na skladě nějaké takové hračky těžko říci, protože ve skladové evidenci nerozlišuje hračky na tradiční a módní. I když v současnosti společnost nevytváří žádné opravné položky k zásobám, měla by mít připravenou vnitropodnikovou směrnici na jejich tvorbu, kdyby v budoucnu byly potřeba vytvářet.

Jak už bylo zmíněno, hlavní výrobní surovinou pro společnost je dřevo. Hodnota dřeva v prvním pololetí roku 2021 začala rapidně stoupat a předpokládá se, že tento trend bude pokračovat i nadále stejným, ne-li vyšším tempem. V tu chvíli dochází ke změně hodnoty hlavní suroviny, ze které tato firma vyrábí. Nicméně dochází ke zvýšení hodnoty majetku a v tomto případě se opravné položky netvoří.

### **3.5 Porovnání s konkurenty**

Co se týče dřevěných hraček, podle slov finančního ředitele společnosti nemá firma na českém trhu žádného významného konkurenta. Existují pouze menší firmy na výrobu dřevěných hraček. Konkurenty ovšem mohou být i firmy vyrábějící hračky z jiných materiálů, než pouze ze dřeva. Významným českým výrobcem hraček je například firma Dino Toys s.r.o. nebo EFKO - karton, s.r.o. V tabulce 27 jsou vybrané informace ze závěrek hosp. roku 2019/2020 tří porovnávaných firem zveřejněných ve Sbírce listin ČR.

Tabulka 27: Porovnání s konkurenty

	<b>Aktiva netto (tis. Kč)</b>	<b>Čistý obrat (tis. Kč)</b>	<b>Počet zaměstnanců</b>	<b>VH po zdanění (tis. Kč)</b>
<b>DETOA Albrechtice s.r.o.</b>	98 497	102 394	113	-4 068
<b>Dino Toys s.r.o.</b>	106 394	195 572		15 907
<b>EFKO - karton, s.r.o.</b>	94 603	86 422	52	10 861

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s (DETOA Albrechtice 2020 a), (Dino Toys s.r.o., 2020), (EFKO – karton, s.r.o., 2020)

Z tabulky výše je zřejmé, že nevyšší hodnotou aktiv netto disponovala firma Dino Toys s.r.o.. Nejmenší výsledek hospodaření, dokonce záporný ve výši – 4 068 tis. Kč, vykazovala firma DETOA Albrechtice s.r.o.. V příloze účetní závěrky (DETOA Albrechtice s.r.o., 2020 a) uvádí, že se jedná o první ztrátu za posledních 15 let. Vznikla z důvodu jednání s významnými odběrateli o změnách prodejních cen kvůli nárůstu ceny výrobních surovin a z důvodu šíření nemoci COVID 19. Od ledna 2020 po propuknutí nemoci v Číně klesala poptávka po výrobcích, poté došlo k uzavření maloobchodních prodejen. Naopak nejvyšší výsledek hospodaření v hodnotě 15 907 tis. Kč vykazovala firma Dino Toys s.r.o.. Nejlépe se firmě Dino Toys s.r.o. daří i z hlediska čistého obrátu. Informace o počtu zaměstnanců nebyly dostupné u všech vybraných firem. Společnost Dino Toys s.r.o. informaci o průměrném ročním přepočteném počtu zaměstnanců ve zveřejněných dokumentech ve Sbírce listin ČR neuvádí. Firma DETOA Albrechtice také neuvádí informaci o průměrném ročním přepočteném počtu zaměstnanců, ale pouze stav zaměstnanců k 31. 5. 2020, kdy zaměstnávala 113 zaměstnanců. Kvůli neúplným informacím o počtu zaměstnanců nelze s jistotou zařadit účetní jednotky do kategorií podle ZoÚ, ale na základě uvedených údajů lze předpokládat, že budou srovnatelně velké a tudíž jsou vhodné pro další porovnávání vykazovaných korekcí znázorněných v tabulkách 28 a 29.

Tabulka 28: Aktiva vykazovaná srovnávanými společnostmi

	<b>Aktiva brutto (tis. Kč)</b>	<b>Korekce (tis. Kč)</b>	<b>Aktiva netto (tis. Kč)</b>
<b>DETOA Albrechtice s.r.o.</b>	193 741	95 244	98 497
<b>Dino Toys s.r.o.</b>	142 698	36 304	106 394
<b>EFKO - karton, s.r.o.</b>	142 776	48 173	94 603

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s (DETOA Albrechtice 2020 a), (Dino Toys s.r.o., 2020), (EFKO – karton, s.r.o., 2020)

Tabulka 29: Zobrazení vykazovaných korekci srovnávanými společnostmi

	<b>Korekce k DHM (tis. Kč)</b>	<b>Korekce k pohledávkám (tis. Kč)</b>	<b>Korekce k zásobám (tis. Kč)</b>
<b>DETOA Albrechtice s.r.o.</b>	95 240	4	
<b>Dino Toys s.r.o.</b>	19 403	5 410	16 901
<b>EFKO - karton, s.r.o.</b>	47 479	694	

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s (DETOA Albrechtice 2020 a), (Dino Toys s.r.o., 2020), (EFKO – karton, s.r.o., 2020)

Největší korekce vykazuje společnost DETOA Albrechtice s.r.o. ve výši 95 244 tis. Kč, z této částky se ale většina týká dlouhodobého majetku. Ostatní srovnávané firmy vykazují celkové korekce o více než polovinu menší. Všechny vybrané firmy vykazují korekce k dlouhodobému majetku a pohledávkám, ale Dino Toys s.r.o. jako jediná z uvedených firem eviduje korekce také k zásobám, které uvádí ve výši 16 901 tis. Kč. Tato firma eviduje ve srovnání s ostatními také největší korekce k pohledávkám ve výši 5 410 Kč, naopak DETOA Albrechtice s.r.o. vykazuje korekce k pohledávkám pouze ve výši 4 tis. Kč. Vzhledem k objemu nesplacených pohledávek více než 180 dní po splatnosti ve výši 179 tis. Kč, kdy existuje určitá nejistota splacení, by společnost pro zachování zásady opatrnosti měla tvořit více opravných položek k pohledávkám.

### 3.6 Shrnutí poznatků dosažených analýzou a doporučení zlepšení

V předchozích kapitolách bylo popsáno, jak se společnost DETOA Albrechtice s.r.o. staví k problematice oceňování aktiv, odpisování majetku a tvorby opravných položek. Na

základě poskytnutého materiálu společností bylo předvedeno několik příkladů z účetní evidence společnosti ve zkoumané oblasti.

Nejprve bylo popsáno, jakými metodami společnost oceňuje svá aktiva. Podrobně bylo rozebráno, jaký vliv má na ocenění majetku poskytnutí dotace a technické zhodnocení. Na základě příkladů z účetní evidence lze konstatovat, že ocenění aktiv probíhá v souladu s českou legislativou.

Další část se věnovala odpisování majetku. Společnost u vybraných příkladů uplatňuje účetní odpisy lineární časové a daňové rovnoměrné odpisy. Nevyužívá dalších možností daňových odpisů, jako jsou zrychlené odpisy nebo rovnoměrné odpisy zvýšené v prvním roce. Tyto další varianty byly propočítány a porovnány. Při jejich použití by byla pozitivně ovlivněna splatná daň v nejbližších letech. Pokud by společnost nevykazovala zisk a vyššími daňovými odpisy by akorát prohlubovala daňovou ztrátu, nabízí se možnost pozastavení daňových odpisů, kterého je v případě hrozící daňové ztráty vhodné využít. Pokud účetní jednotka dlouhodobě vykazuje daňovou ztrátu, zvyšuje tím pravděpodobnost daňové kontroly. Na druhé straně je zřejmé, že cílem firmy je, aby rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy byl co nejmenší. Lze soudit podle toho, jaký způsob účetního a daňového odpisování volí a také podle toho, že dříve účetní odpisy stanovovala podle výše daňových tak, aby jejich rozdíl byl roven nule. Poslední zmíněný způsob výpočtu účetních odpisů není správný, jak už bylo řečeno v předchozím textu. Pokud se účetní odpisy záměrně rovnají daňovým, není respektována zásada věrného a poctivého obrazu. Takto určené odpisy totiž neodpovídají skutečnému opotřebení majetku. Účetní jednotka však v průběhu odpisování napravila způsob výpočtu, upravila odpisové plány a začala analyzovaný majetek odepisovat časově lineárně, jak uvádí na kartě majetku. Nicméně nevyužívá výkonových odpisů, které jsou v některých případech přesnější. U automobilu, který byl v práci vybrán k podrobnému prozkoumání, se výkonové odpisy přímo nabízejí, ideálně v kombinaci se zbytkovou hodnotou, protože je logické, že čím více se s autem jezdí, tím je opotřebovanější. Na druhou stranu evidence kilometrů znamená větší administrativní zatížení pro společnost. Použití časových odpisů pro výpočet odpisů automobilu není v zásadě špatně za předpokladu, že se s autem jezdí každý měsíc přibližně stejně daleko.

Opravné položky společnost eviduje pouze k pohledávkám. K této oblasti má sepsanou vnitropodnikovou směrnici, kterou firma poskytla jako podklad pro zpracování diplomové práce. Nedostatek se vyskytuje v bodě 1.2. Daňové řešení pohledávek po splatnosti, kde je odkazováno na ZoR, konkrétně na § 8c. Vyjmenovaná je podmínka maximální výše

pohledávek za odběratelem 30 000 Kč za předpokladu, že splatnost pohledávky je vyšší než 12 měsíců. V ZoR však zmínka o splatnosti pohledávek alespoň 12 měsíců není. Nejspíš se ale jedná jen o chybný přepis a bylo tím myšleno, že od splatnosti pohledávky musí uplynout nejméně 12 měsíců. V diplomové práci byly rozebrány opravné položky za účetní období 2018/2019 a 2019/2020. Opravné položky byly tvořeny v souladu s českými zákony i s vnitropodnikovou směrnicí. Účetní jednotka ale nezvolila metodu tvorby opravných položek pro ni nejvýhodnější s nejpříznivějším dopadem na základ daně. Opravné položky tvořila postupně. Po 18 měsících od data splatnosti vytvořila 50% OP k pohledávce a na zbývající část pohledávky vytvořila opravnou položku po uplynutí třiceti měsíců od data splatnosti. Až bude příště společnost tvořit opravné položky, měla by zvážit, zda není možné aplikovat i tvorbu opravné položky jednorázově výši 100 % hodnoty pohledávky, pokud suma pohledávek od daného odběratele k rozvahovému dni nepřekračuje částku 30 000,00 Kč.

Ve vnitropodnikové směrnicí týkající se pohledávek po splatnosti jsou stanovené pouze zákonné opravné položky k pohledávkám. Zcela chybí účetní opravné položky k pohledávkám, které by byly citlivější na riziko a účetní jednotka by tak přispěla k dodržování zásady opatrnosti. Byl uveden příklad způsobu tvoření účetních opravných položek, který by přispěl k dodržování zásady opatrnosti, a to tvorba opravných položek ve výši 50 % k pohledávkám, které jsou 180 a více dní po splatnosti. Opravné položky k zásobám společnost netvoří vůbec. U tradičních hraček, které neztrácí na hodnotě je to pochopitelné, ovšem u hraček, po kterých je poptávka určena trendem nebo sezónou, by se opravné položky daly očekávat. Nicméně skladová evidence nerozlišuje tyto druhy hraček, i když by měla. Tím, že společnost opravné položky k zásobám netvoří, nerespektuje zásadu opatrnosti a vykazovaný výsledek hospodaření neodpovídá skutečnosti. Jak již bylo zmíněno, pokud by tvořila účetní opravné položky k pohledávkám a opravné položky k zásobám, o sumu těchto pohledávek by se ponížil výsledek hospodaření. V minulém roce společnost vykazovala ztrátu, došlo by tedy k jejímu prohloubení. V případě, že by společnost vykazovala zisk, který by byl vyplacen společníkovi, zmenšil by se obnos určený k výplatě. Jinak všechny účetní transakce ctí české zákony. Ovšem existují možnosti, jak lépe optimalizovat daň z příjmů. Nutno ale dodat, že společnost neměla v posledních letech vysokou daňovou povinnost, takže daňová optimalizace není v tuto chvíli až tak aktuálním tématem.

V současné době nemá společnost žádného významného konkurenta v oblasti výroby dřevěných hraček. Co se týká odvětví hraček obecně, je na českém trhu více konkurentů. Závěr porovnání se srovnatelnými podniky byl, že za minulé období firma vykazuje největší korekce k dlouhodobému majetku a nejmenší korekce k pohledávkám. Korekce k zásobám vykazovala pouze firma Dino Toys s.r.o.

## Závěr

Prvním krokem při zpracování diplomové práce bylo seznámení se s aktuálními publikacemi v oboru metodou rešerše a zjistit tak stupeň poznání v daném oboru. V první části práce byly shrnuty základní účetní zásady, které by měla dodržovat každá účetní jednotka, metody oceňování majetku, které jsou obsaženy v české legislativě, způsoby odpisování majetku a tvorby opravných položek, a to jak z hlediska účetního, tak daňového, včetně definic souvisejících pojmů. Byl kladen důraz na rozdíly mezi pohledem daňovým a účetním na odpisy a opravné položky českých účetních jednotek.

Cíl diplomové práce, zhodnocení správnosti oceňování a odpisování majetku vybrané účetní jednotky a tvorby opravných položek vybranou účetní jednotkou a z toho vyplývajících návrhů na zlepšení stávající evidence a vykazování výše uvedeného. Na základě doporučení zodpovědné osoby byly vybrány příklady dlouhodobého majetku, na kterých byly aplikovány teoretické poznatky. Účetní jednotka realizuje pouze rovnoměrné daňové odpisy a lineární časové účetní odpisy. Při analýze bylo zjištěno, že odpisy nebyly vždy správně stanoveny. V rámci diplomové práce byly na vybrané zástupce dlouhodobého majetku společnosti aplikovány i další možné varianty odpisování, popsán byl i vliv, jaký má volba metody odpisování na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů. Dále se práce věnovala analýze opravných položek k pohledávkám, které účetní jednotka evidovala v posledních dvou účetních obdobích. Účetní jednotka se zaměřila pouze na tvorbu zákonných opravných položek k pohledávkám. Opomíjí tvorbu účetních opravných položek k pohledávkám a opravných položek k zásobám. V závěru je zhodnocena správnost vybraného následného oceňování majetku společnosti, tzn. způsob odpisování majetku a tvorby opravných položek. Společnosti byly dány návrhy na zlepšení provádění těchto operací tak, aby účetní jednotka dosahovala lepšího věrnějšího zobrazení skutečnosti a aby byla více respektována zásada opatrnosti.

Práce ukazuje, že tato účetní jednotka sjednocovala evidenci účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku. V současnosti upravila výpočty účetních odpisů majetku tak, aby více odpovídaly jeho skutečnému opotřebení. Společnost by mohla lépe volit způsob výpočtu daňových i účetních odpisů. Jak již bylo zmíněno, současně používá pouze lineární časové účetní odpisy a rovnoměrné daňové. Například u automobilu se nabízí použití výkonových odpisů s předpokládanou zbytkovou hodnotou, které mnohem věrněji odráží skutečné opotřebení majetku. Co se týká daňových odpisů, české zákony nabízí množství



možností, díky kterým by společnost mohla optimalizovat daň z příjmů, těch však společnost nevyužívá.

Společnosti bylo navrženo, aby do účetní evidence začlenila účetní opravné položky k pohledávkám, které by více reagovaly na nejistotu splacení pohledávek. Dále bylo doporučeno upravit skladovou evidenci tak, aby bylo možné rozlišovat výrobky, u kterých poptávka po nich podléhá módě, a tedy postupem času může klesnout jejich realizační cena. Pokud tento jev nastane, měly by být tvořeny opravné položky k zásobám. Pečlivější tvorbou opravných položek by společnost přispěla k dodržování zásady opatrnosti a nedocházelo by ke zkreslení výsledku hospodaření.

Na diplomovou práci by se dalo navázat například analýzou odložené daně, o které společnost dle vyhlášky musí účtovat, protože podléhá auditu, nebo se zaměřit na tvorbu rezerv, které jsou dalším nástrojem zásady opatrnosti.

## Citace

ARMSTRONG, Michael. 2006. *Part 03: Financial management* (Rev. 3rd ed.) [online]. London: Kogan Page Ltd. [cit. 2021-06-28]. Dostupné z: <https://www.proquest.com/books/part-03-financial-management/docview/251661823/se-2?accountid=17116>

BOKŠOVÁ, Jiřina. 2013. *Účetní výkazy pod lupou: I. Základy účetního výkaznictví*. Praha: Linde. ISBN 978- 80- 720 - 1- 921-2.

ČESKO. 2002. Vyhláška č. 500/2002 Sb. ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*, částka 174. ISSN 1211-1244. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-505>

ČESKO. 1992 a. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*, částka 117. ISSN 1211-1244. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

ČESKO. 1992 b. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*, částka 119. ISSN 1211-1244. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593>

ČESKO. 2012. Zákon č. 89/2012 Sb. Občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky*, částka 33. ISSN 1211-1244. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89>

ČESKO. 1991. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*, částka 107. ISSN 1211-1244. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

DAUC. 2007. Cenné papíry v účetnictví a daních. *Dauc.cz* [online]. [cit. 2021-01-28]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=28866&well=danarionline>

DETOA Albrechtice s.r.o.. 2014, 2019, 2020 b. *Interní materiály firmy*. Bez ISBN.

DETOA Albrechtice s.r.o.. 2019. *Výroční zpráva 2018/2019* [online]. [cit. 2021-06-27]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=442938>

DETOA Albrechtice s.r.o.. 2020 a. *Výroční zpráva 2019/2020*. [online]. [cit. 2021-06-27]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=442938>

Dino Toys s.r.o.. 2020. *Výroční zpráva 2019/2020* [online]. [cit. 2021-07-25]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=443024>

DVOŘÁKOVÁ, Dana. 2017. *Základy účetnictví*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978- 80-755-2892-6.

EFKO – karton, s.r.o.. 2020. *Výroční zpráva 2019/2020* [online]. [cit. 2021- 07- 25]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=612518>

FUČÍK & partneři. 2011. Oceňování pohledávek nabytých a určených k obchodování. *Grant Thornton* [online]. [cit. 2021-01-28]. Dostupné z: <https://www.gtnews.cz/publikace/ocenovani-pohledavek-nabytych-a-urcenykh-k-obchodovani/>

HINKE, Jana, Dana BÁRKOVÁ a Zdeněk HRUŠKA. 2016. *Účetnictví 2: pokročilé aplikace*. 2. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4281-6.

CHALUPA, Rostislav et al. 2020. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2020*. 17. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-250-2.

LOUŠA, František. 2004. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. Praha: Grada. ISBN 80-247-1043-9.

MARKOVÁ, Hana. 2020. *Daňové zákony: Úplná znění k 1. 1. 2020*. Praha: GRADA Publishing, a.s. ISBN: 978-80-271-1333-0.

MEJZLÍK, Ladislav, Libuše MÜLLEROVÁ, Jana SKÁLOVÁ, et al. 2019. *Interpretace Národní účetní rady: s praktickými příklady a komentáři*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-2216-5.

MFČR. 2019. *České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů*. Praha: MFČR. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>

NIGRIN, Jiří. 2019. Zásoby v daňových a účetních souvislostech. *DU.cz* [online]. [cit. 2021-01-28]. Dostupné z: [https://www.du.cz/33/zasoby-v-danovych-a-ucetnich-souvislostech-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EnqEQC\\_cNuPvBUmmdRfrKvA/](https://www.du.cz/33/zasoby-v-danovych-a-ucetnich-souvislostech-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EnqEQC_cNuPvBUmmdRfrKvA/)

RIEGEL Daniela. 2017. Opravné položky – Jejich účtování a daňové dopady. *Fucik.cz* [online]. [cit. 2021-01-28]. Dostupné z: <https://www.fucik.cz/publikace/opravne-polozky-jejich-uctovani-a-danove-dopady/>

RYNEŠ, Petr. 2018. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka, průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2018*. 18. vyd. Praha: ANAG. ISBN 978-80-7554-116-1.

TRUPL, Jindřich. 2020. Změny v oblasti hmotného a nehmotného majetku v novele zákona o daních z příjmů. *Tpa-group.cz* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.tpa-group.cz/cs/zmeny-v-oblasti-hmotneho-a-nehmotneho-majetku-v-novele-zakona-o-danich-z-prijmu/>

ÚZ č. 1347. 2020. *Účetnictví podnikatelů, Audit: 2020*. Ostrava: Sagit. ISBN 978-80-7488-381-1.

VALOUCH, Petr. 2010. *Účetní a daňové odpisy 2010*. 5. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s.. ISBN 978-80-247-3201-5.

ZÁRYBNICKÁ ŽÁROVÁ, Marcela, David PROCHÁZKA a Jana ROE. *Financial reporting in the Czech Republic*. Prague: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017. ISBN 978- 80-245-2208-1.

## **Seznam příloh**

PŘÍLOHA A: Rozvaha k 31. 5. 2020 – DETOA Albrechtice s.r.o.

PŘÍLOHA A: Rozvaha k 31. 5. 2020 – DETOA Albrechtice s.r.o.

V souladu s vyhláškou  
č. 500/2002 Sb., ve znění  
pozdějších předpisů

DETOA Albrechtice s.r.o.  
Jifetín pod Bukovou 6  
486 43

**ROZVAHA**  
ve zkráceném rozsahu  
ke dni 31.05.2020  
(v celých tis. Kč)  
ICO 49100866

označ.	A K T I V A	Běžné účetní období		Minulé období
		Brutto	Korekce	Netto
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>193 741,00</b>	<b>95 244,00</b>	<b>98 497,00</b>
A.	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	0,00	0,00	0,00
B.	Stálá aktiva	123 684,00	95 240,00	28 444,00
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	1 754,00	1 754,00	0,00
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	121 930,00	93 486,00	28 444,00
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	0,00	0,00	0,00
C.	Oběžná aktiva	69 452,00	4,00	69 448,00
C.I.	Zásoby	47 297,00	0,00	47 297,00
C.II.	Pohledávky	14 255,00	4,00	14 251,00
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	1 058,00	0,00	1 058,00
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	13 197,00	4,00	13 193,00
C.II.3.	Časové rozlišení aktiv	0,00	0,00	0,00
C.III.	Krátkodobý finanční majetek	7,00	0,00	7,00
C.IV.	Peněžní prostředky	7 893,00	0,00	7 893,00
D.	Časové rozlišení aktiv	605,00	0,00	605,00

označ.	P A S I V A	Běžné	Minulé
		účetní období	účetní období
	<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>98 497,00</b>	<b>96 655,00</b>
A.	Vlastní kapitál	70 770,00	74 838,00
A.I.	Základní kapitál	400,00	400,00
A.II.	Kapitálové fondy	0,00	0,00
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	0,00	0,00
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	74 438,00	72 765,00
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/	-4 068,00	1 673,00
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku	0,00	0,00
B.+C.	Cizí zdroje	27 601,00	21 677,00
B.	Rezervy	0,00	0,00
C.	Závazky	27 601,00	21 677,00
C.I.	Dlouhodobé závazky	3 800,00	2 705,00
C.II.	Krátkodobé závazky	23 801,00	18 972,00
C.III.	Časové rozlišení pasiv	0,00	0,00
D.	Časové rozlišení pasiv	126,00	140,00