

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Tvorba zákonné rezervy na opravu a udržování a její zúčtování na konkrétním příkladu

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Ondřej SKALICKÝ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Věra MINAŘÍKOVÁ, Ph.D.**

Znojmo, 2013

Prohlášení

Prohlašuji, že bakalářskou práci na téma „Tvorba zákonné rezervy na opravu a udržování a její zúčtování na konkrétním příkladu“ jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označil a uvedl v příloženém seznamu použité literatury.

Ve Znojmě dne.....

vlastnoruční podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval vedoucí své bakalářské práce Ing. Věře Minaříkové Ph.D. za odborné konzultace a cenné připomínky, které mi byly poskytnuty během zpracování této bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Ondřej SKALICKÝ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Tvorba zákonné rezervy na opravu a udržování a její zúčtování na konkrétním příkladu.
Název (v angličtině)	Creation of legal reserves for repairing and maintenance and its bookkeeping (presentation of a specific example).

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem bakalářské práce je vysvětlit princip tvorby zákonné rezervy na opravu a udržování a také její zúčtování na konkrétním příkladě z pohledu Zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách, pro zjištění základu daně z příjmů. Bakalářská práce si klade za cíl vysvětlit tvorbu zákonné rezervy na opravu a udržování, principy její tvorby a prezentace zúčtování zákonné rezervy na opravu a udržování na konkrétním příkladě.

Postup práce:

1. Zpracování a projednání osnovy bakalářské práce s vedoucím práce.
2. Studium odborné literatury z oblasti tvorby zákonné rezervy na opravu a udržování.
3. Provedení zúčtování zákonné rezervy na opravu a udržování na konkrétním příkladě.
4. Zobrazení rezerv v účetní závěrce a jejich vliv na účetní výsledek hospodaření.
5. Cílem bakalářské práce je získat základní právní a daňovou gramotnost pro řešení rezerv.

Metody: V bakalářské práci bude použito vědeckých metod analýzy a dedukce. Při vypracování bakalářské práce je nutné shromáždit vhodnou literaturu, posléze ji nastudovat a zhodnotit, které zdroje budou vyhovující. V teoretické části použít zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2012*. Olomouc: ANAG, 2012. 279 s. ISBN 978-80-7263-711-9.
2. HAMERNÍKOVÁ, Bojka; MAATYOVÁ, Alena et al.. *Veřejné finance*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 340 s. ISBN 978-80-7357-497-0.
3. KOVALÍKOVÁ, Hana. *Zákon o účetnictví 2011 – jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 310 s. ISBN 978-80-904256-2-0.
4. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
5. PILAŘOVÁ, Ivana. *Daňové a účetní novinky 2011 s komentářem*. 1. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2011. 96 s. ISBN 978-80-86324-94-4.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2012

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2013




Ondřej SKALICKÝ
student


Ing. Věra MINAŘÍKOVÁ, Ph.D.
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Milan HRDÝ, Ph.D.
garant studijního oboru


prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.
rektor SVŠE Znojmo

Abstrakt

Podnikatelé si v současnosti musí uvědomit, že jim ekonomická situace není příliš nakloněna. Proto ti chytrí nebo více zkušenější lidé myslí více do budoucna a vytváří si finanční a jiné rezervy pro překonání těchto nepříznivých časů. Jak říká staré pravidlo, pamatujte na „zadní kolečka.“ Tuto ekonomickou logiku převzaly účetní i daňové systémy. Účetní systém je volnější a méně svázan předpisy, tak daňové možnosti jsou regulovány, aby daňoví poplatníci neučinili z rezerv daňově optimalizační nástroj. Zákonné rezervy jsou právě tímto daňově optimalizačním nástrojem, který pomáhá ke snížení daňové povinnosti. Tento proces dále umožňuje kumulaci prostředků na opravy hmotného majetku. Zákonné rezervy jsou tvořeny způsobem a účelu stanoveným zákonem o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, případně dalšími speciálními zákony. Proto nejčastěji používanou rezervou, která se dotýká širokého okruhu účetních jednotek, je rezerva na opravy hmotného majetku.

Klíčová slova: zákonná rezerva, tvorba rezervy, čerpání, zrušení, oprava

Abstract

Entrepreneurs have to realize, that their present economic situation is not very favorable to. That is why smart or more experienced people think more in the future. They create a financial and other reserves to overcome these difficult times. As the old rule says remember „the rear wheels.“ This economic logic has overtaken the financial and tax systems. The accounting system is looser and less bound by rules, tax possibilities are regulated to taxpayers have not done provisions of tax optimization tool. Statutory reserves are currently this tax optimization tool which helps to reduce the tax liability. This process also allows the accumulation of funds for repairs of tangible property. Statutory reserves consist of way and purpose prescribed by law of reserves for determining the income tax or other special laws. Therefore, the most frequently used reserve which affects a wide range of entities a provision for repairs of tangible property.

Keywords: legal reserves, reserve creation, utilization, cancellation, rectification

Obsah

1 Úvod.....	8
2 Cíl a metodika.....	9
3 Teoretická část.....	10
3.1 Rezervy z hlediska účetního.....	10
3.1.1 Rezervy.....	10
3.2 Rezervy podle zvláštních právních předpisů.....	12
3.2.1 Tvorba rezerv.....	12
3.3 Rezerva na opravu dlouhodobého hmotného majetku.....	14
3.3.1 Oprava.....	15
3.3.2 Údržba.....	15
3.4 Doba tvorby rezerv.....	16
3.5 Zrušení a čerpání zákonných rezerv.....	17
3.5.1 Zrušení rezerv.....	17
3.5.2 Čerpání resp. rozpouštění rezervy.....	17
3.6 Účtování o rezervách.....	18
3.7 Rezervy z hlediska daňového.....	19
Podle zákona o rezervách je možné tvořit pouze tyto druhy rezerv:.....	19
Co je potřeba dodržet u rezervy na opravu majetku:.....	19
3.7.1 § 1.....	23
3.7.2 § 2.....	23
3.7.3 § 7 Rezerva na opravy hmotného majetku.....	23
3.7.4 § 10a.....	27
3.7.5 S účinností od 1. ledna 2009 došlo k významné změně zákona č. 563/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů při tvorbě rezervy na opravy hmotného majetku.....	28
3.8 Definice rezerv podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. v § 57:.....	29
4 Praktická část.....	30
4.1 Rezervy.....	30
4.1.1 Princip rezerv.....	31
4.1.2 Účtování rezerv.....	33
4.2 Tvorba rezerv.....	34
4.2.1 Kdo může tvořit rezervy.....	34

4.2.2 Rezervy lze tvořit k majetku.....	35
4.2.3 Za jakým účelem lze rezervy tvořit	35
4.2.4 Proč tvořit zákonné rezervy	36
4.2.5 Jak tvořit zákonné rezervy	37
4.2.6 Rezervy lze tvořit i neodpisovanému majetku	37
4.2.7 Účtování tvorby rezerv	38
4.3. Metodika tvorby rezerv	39
4.3.1 Časová metodika	39
4.3.2 Výkonová metodika.....	47
4.4 Rezerva na opravu dlouhodobého hmotného majetku podle zvláštních právních předpisů	50
4.4.1 Přínos rezervy na opravu	50
4.4.2 Účtování rezerv podle zvláštních právních předpisů.....	51
4.5 Doba tvorby rezerv	52
4.6 Čerpání resp. rozpouštění zákonných rezerv	53
4.7 Zrušení rezerv.....	54
4.8 Podmínka uložení rezervy na bankovní účet	55
4.8.1 Stará versus nová pravidla rezervy na opravy hmotného majetku	56
5 Závěr	59
6 Seznam použité literatury	61
Internetové zdroje	61

1 Úvod

V době nejistoty, by měl každý člověk dbát na optimalizaci svých finančních prostředků, které se stávají výdaji. Jinak tomu není ani u podnikatelských subjektů. Ty mohou využít úlev v podobě tvorby rezerv. Rezervy mají tu vlastnost, že jsou zohledněny v účetnictví i daňovém přiznání. V účetnictví se nachází dva druhy rezerv. A to zákonné rezervy nebo ostatní rezervy. S tím přímo striktně souvisí pohled na daňové přiznání, jestli námi vytvořené rezervy budou ovlivňovat základ daně.

Rezervy se dělí do několika skupin jako např. bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezervy na pěstební činnosti, rezervy na opravy dlouhodobého majetku a ostatní rezervy. Jsou s nimi zahrnovány opravné položky, ale pro ty platí jiná pravidla a mají rozdílný povahový charakter.

Pokud se účetní jednotka rozhodne, že bude tvořit rezervy a následně je ekonomicky užívat, musí především důkladně znát zákony, kterými se musí řídit. Především se jedná o Zákon o rezervách, ve kterém jsou potřebné náležitosti podrobně popsány. S tímto faktem také souvisí další novelizace tohoto zákona. V rámci rezerv proběhly dvě velmi důležité novelizace, které měly velmi vlivný dopad. První změna proběhla s účinností k 1. 1. 1999. Touto změnou došlo ke snížení doby, po kterou je možno rezervy tvořit. Druhá a více zásadní novelizace nabyla účinnosti k 1. 1. 2009. Pokud se účetní jednotky po tomto datu rozhodnou tvořit rezervu, musí její výši ukládat na samostatný účet, zřízený pro tyto účely. Podrobněji je oběma novelám věnována samostatná kapitola.

Práce se přímo zaměřuje na jednu konkrétní rezervu a tou je zákonná rezerva na opravy dlouhodobého majetku. Je popsána její definice, vlastnosti a charakter. Dále jak probíhá tvorba rezervy, její čerpání nebo případné zrušení. Doba, po kterou je možno rezervy tvořit. Účtování rezerv. Stručná charakteristika opravy a údržby majetku. A v poslední řadě, jak se rezervy promítnou do daňového přiznání.

2 Cíl a metodika

Cílem práce je vysvětlení principu tvorby zákonné rezervy na opravu a udržování a její zúčtování na konkrétním příkladě, a to z pohledu Zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách, pro zjištění základu daně z příjmů. A také z pohledu účetnictví. Největší důraz je kladen na důkladné a precizní vysvětlení tvorby zákonné rezervy na opravu a udržování, principy její tvorby a prezentace zúčtování zákonné rezervy na opravu a udržování na konkrétním příkladě. Cílem práce je získání základní právní a daňové gramotnosti pro řešení rezerv.

Pro zpracování práce bylo použito vědeckých metod analýzy a dedukce. Bylo nutné, shromáždit vhodnou literaturu pro nastudování a zhodnocení, které zdroje jsou vyhovující pro vypracování práce. Byl použit zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Při práci se zákonem, byly striktně dodrženy postupy, které jsou popsány v zákoně.

Rezervy nejsou jenom teorie, ale souvisí s nimi také praktická znalost. Proto s touto problematikou souvisí několik zásadních otázek. První z těchto několika otázek je, proč tvořit zákonné rezervy. Odpověď bychom měli dostat po nastudování příslušné literatury, která se danou problematikou zabývá. Následně z kontextu musí vyplynout další otázky jako, jaká účetní jednotka může tvořit rezervy. K jakému majetku lze tvořit rezervy a za jakým účelem. Jakou metodu tvorby rezervy budou užívat. A jaký přínos bude mít tvorba rezerv. Za tímto účelem byla vybrána účetní jednotka AMD a.s.. Pomocí interpretace několika typových příkladů, se odpoví na tyto otázky. V příkladech dojde také k promítnutí rezerv s vlivem na výsledek hospodaření za běžné účetní období a s vlivem na základ daně za účetní období.

3 Teoretická část

3.1 Rezervy z hlediska účetního

3.1.1 Rezervy

„Rezervy patří do oblasti dlouhodobých zdrojů, které jsou tvořeny na vrub nákladů. Většinou se u nich zná pouze účel použití, zatímco období a částka použití se jenom odhadují. To je také jeden z důvodů, proč byly rezervy v nové koncepci účetnictví vyloučeny z časového rozlišení.“¹

Rezervy vyjadřují možné budoucí vynaložení finančních prostředků, v důsledku skutečností, které nastaly před dnem vytvoření. Rezerva vyjadřuje budoucí závazky, které dosud nevznikly. U rezerv obvykle neznáme přesný okamžik, kdy tyto závazky nastanou, a neznámá je i jejich výše. Výše rezerv se pouze odhaduje.²

Rezervy se vytváří jako budoucí výdaje, pokud předpokládáme, že nastanou. Cílem tvorby rezerv, je vyčíslení hospodářského výsledku v souladu se zásadou opatrnosti. Tvorba a zúčtování rezerv neovlivní daňový základ.³

„Rezervy jsou dalším účetním nástrojem, který slouží k zahrnování nákladů do období, se kterým věcně a časově souvisí. Rezervy, jejich tvorba a čerpání je odrazem zásady opatrnosti v účetnictví. U rezerv je většinou znám pouze účel, zatímco hodnotová výše a období, jehož se rezerva týká, se pouze odhaduje.“⁴

Rezervy jsou nástrojem pro zajištění správného výsledku hospodaření, a to z důvodu zachycení nákladů a výnosů v období, kterého se týkají. Proto je nutno zvážit, na jaké náklady je nutné rezervy vytvářet. Způsob a výše tvorby rezerv není dán zákonem.

¹ BARTKOVÁ, Hana a kol. *Účetní souvztáhnosti 2008-2009*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2008. 400 s. 978-80-7357-338-6. s. 178

² JAKUBSKÝ, Radek. *Rezervy* [online]. [cit. 2012-11-6]. <Dostupné z: <http://www.daneaucetnictvi.com/ucetnictvi/rezervy.htm>>

³ *Rezervy* [online]. [cit. 2012-10-22]. <Dostupné z: <http://www.az-data.cz/clanky/rezervy>>

⁴ RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 8. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2008. 959 s. 978-80-7263-437-8. s. 173

Každá účetní jednotka si může zvolit svou metodiku odhadů výše nákladů, na které se rezervy vytvářejí. Je to z důvodu zajištění správného vykázání výsledku hospodaření.

„O tvorbě a čerpání rezerv je možné účtovat v průběhu účetního období nebo až při uzavírání účetních knih a účtovat o rezervách by mělo být upraveno vnitřním předpisem podniku, popř. zákonnými předpisy, pokud se jedná o rezervy zákonné. U zákonných rezerv se doporučuje jejich tvorbu a čerpání, popř. zrušení vázat na konec zdaňovacího období vzhledem k § 3 odst. 1 zákona o rezervách.“⁵

Rezervy členíme z hlediska účelu:

- účelové – tvoří se na konkrétní, předem stanovený účel (např. na opravy majetku, na kurzové rozdíly).
- obecné – nemají předem stanovený konkrétní účel použití (např. na rizika či ztráty při podnikání).

Rezervy členíme z hlediska předpisů, zejména daňových:

- zákonné – jejich tvorba a použití je stanoveno ZoR a zohledněno ZDP.
- ostatní – o jejich tvorbě a použití rozhoduje účetní jednotka sama a daňově se neuznávají.

Pro účely bakalářské práce se budu zabývat zákonnými a účelovými rezervami, které jsou zaměřeny na opravy a udržování, a jsou uvedeny v ZoR.

„Rezervy vymezené zákonem se vytvářejí procentem z určeného základu nebo v absolutní částce, pokud zvláštní právní předpis (např. ZoR) přímo nestanoví způsob tvorby rezerv. Rezervy podléhají dokladové inventuře a při inventarizaci se posuzuje jejich výše a odůvodněnost. Účetní jednotka ve svém vnitřním předpisu stanoví tituly pro tvorbu rezerv, jejich výši a způsob jejich vytváření a používání.“⁶

⁵ RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. 8. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2008. 959 s. 978-80-7263-437-8. s. 173

⁶ BARTKOVÁ, Hana a kol. *Účetní souvztažnosti 2008-2009*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2008. 400 s. 978-80-7357-338-6. s. 178

3.2 Rezervy podle zvláštních právních předpisů

3.2.1 Tvorba rezerv

„Rezervy se tvoří způsobem a k účelům stanoveným zákonem o rezervách a uplatňují se za zdaňovací období. Zdaňovacím obdobím, pro účely zákona o rezervách, se u právnických osob rozumí zdaňovací období vymezené v zákoně o daních z příjmů, pokud trvá nejméně 12 kalendářních měsíců nebo pokud je kratší než 12 měsíců, ale začíná rozhodným dnem fúze nebo přechodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva.“⁷

Při tvorbě rezerv na opravu hmotného majetku je nutné odůvodnit tvorbu rezervy, prokázat způsob výpočtu výše rezervy a způsob užívání. Vždy je nutné prokázat, že se jedná o opravy, aby bylo docíleno podmínky, že jde o tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku.⁸

„Tvorba rezerv je aktuální již v průběhu účetního období, inventarizace se má k již vytvořeným rezervám vyjádřit co do výše a opodstatněnosti. Rezervy jsou nástrojem k dodržení principu opatrnosti, účetní jednotka tvorbou rezervy reaguje na blížící se rizika či předpokládané ztráty.“⁹

U rezerv nesmí být aktivní zůstatek a nesmí se používat ke korekci ocenění aktiv. Ke korekci aktiv slouží opravné položky. Rezervy se tvoří na vrub nákladů v účtové skupině 55 a jejich zrušení nebo rozpuštění se účtuje ve prospěch nákladů. Tento postup se dělá, aby se opticky nenavyšovaly výnosy.¹⁰

⁷ RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 8. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2008. 959 s. 978-80-7263-437-8. s. 173

⁸ *Okamžik zahájení oprav (rezerva na opravu hmotného majetku, generální vs. drobná oprava)* [online]. [cit. 2012-12-10]. <Dostupné z: <http://www.danova-kontrola.cz/index.php/judikaty/103-okamik-zahajeni-oprav-rezerva-na-opravu-hmotneho-majetku-generalni-vs-drobna-oprava>>

⁹ BARTKOVÁ, Hana a kol. *Účetní souvztažnosti 2008-2009*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2008. 400 s. 978-80-7357-338-6. s. 178

¹⁰ *Rezervy* [online]. [cit. 2012-10-22]. <Dostupné z: <http://www.az-data.cz/clanky/rezervy>>

„Tvorba rezerv a opravných položek umožňuje podnikům určité možnosti vykreslení obrazu o hospodářských výsledcích, omezit nebo posílit očekávání akcionářů, pokud jde o výši dividendy, či upravit základ pro daň z příjmů. Využívá se toho zejména k vyrovnávání meziročního trendu ziskovosti nebo k jednorázovému vyčištění problematických jevů v naději, že pak bude následovat řada ziskových roků, těžících z daňového štítu opřené o ztrátu z restrukturalizace. Legitimnost těchto nepeněžních operací posuzuje auditor. Tutěž skutečnost mohou posuzovat různí auditoři různě. Projevuje se to, když se audit opakuje např. při nástupu nového vedení podniku.“¹¹

Každá účetní jednotka je povinna v souvislosti s podáním daňového přiznání ověřit odůvodněnost tvorby rezervy a její skutečný stav porovnat s výší, kterou si může uplatnit dle zákona o rezervách v základu daně z příjmů.¹²

„Účetní jednotky vytvářejí účetní rezervy na rizika a ztráty z podnikání, a to v okamžiku, kdy jsou jim budoucí rizika známá:

- rezerva na opravu dlouhodobého hmotného majetku
- rezerva na restrukturalizaci

Zákonné rezervy se tvoří v souladu se ZoR (rezerva na opravu dlouhodobého hmotného majetku, rezerva na pěstební činnost), či další speciální zákony (horní, atomový).“¹³

¹¹ BARTKOVÁ, Hana a kol. *Účetní souvztáhnosti 2008-2009*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2008. 400 s. 978-80-7357-338-6. s. 179

¹² RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 8. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2008. 959 s. 978-80-7263-437-8. s. 175

¹³ BARTKOVÁ, Hana a kol. *Účetní souvztáhnosti 2008-2009*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2008. 400 s. 978-80-7357-338-6. s. 179

3.3 Rezerva na opravu dlouhodobého hmotného majetku

„Tuto rezervu je možné vytvářet pouze u majetku, který je daňově odpisován 5 a více let a jedná se o majetek ve vlastnictví, resp. s právem hospodaření nebo o pronajatý majetek, k jehož opravám je nájemce smluvně písemně zavázán.“¹⁴

Rezervy na opravu dlouhodobého majetku jsou tvořeny z důvodu zrealnění účetnictví. Zákonné rezervy jsou zároveň daňově uznatelným nákladem, který pomáhá ke snížení daňové povinnosti, což nám dále umožní kumulování prostředků na opravu hmotného majetku.¹⁵

„Rezervu na opravy dlouhodobého hmotného majetku, která je nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odpisování stanovená ZDP je pět a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří:

- mají k DHM vlastnické právo nebo jsou organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu anebo jsou státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu, pokud tuto rezervu nevytváří nájemce.
- jsou nájemci DHM a k opravám najatého DHM jsou smluvně písemně zavázáni.

Výši vytvořených rezerv a jejich odůvodněnost ověřují účetní jednotky minimálně při každé inventarizaci.“¹⁶

V oblasti tvorby rezerv je nutné správné vyhodnocení plánu oprav. V plánu se vytváří pouze rezerva na opravu, nikoliv rezerva na technické zhodnocení majetku nebo jeho údržbu. Vždy musí být stanoven přesný způsob výpočtu. Jedná se o stejné peněžní částky po dobu, kdy je rezervu možno tvořit.¹⁷

¹⁴ RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 8. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2008. 959 s. 978-80-7263-437-8. s. 176

¹⁵ BARTKOVÁ, Hana a kol. *Účetní souvztažnosti 2008-2009*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2008. 400 s. 978-80-7357-338-6. s. 180

¹⁶ BARTKOVÁ, Hana a kol. *Účetní souvztažnosti 2008-2009*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2008. 400 s. 978-80-7357-338-6. s. 180

¹⁷ BARTKOVÁ, Hana a kol. *Účetní souvztažnosti 2008-2009*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2008. 400 s. 978-80-7357-338-6. s. 180

3.3.1 Oprava

„Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození.“¹⁸

Opravami se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození majetku za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu.¹⁹

„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“²⁰

3.3.2 Údržba

„Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady. Obvykle je nepodstatné, zda zkoumaný výdaj je opravou či udržováním; oboje jsou výdaje, jež nejsou technickým zhodnocením.“²¹

Udržováním se soustavně zpomaluje fyzické opotřebení majetku, předchází se tak následkům a odstraňují se drobnější závady.²²

„Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.“²³

¹⁸ SKÁLA, Milan. *Technické zhodnocení a opravy*. 5. vyd. Ostrava : Sagit, a.s., 2008. 351 s. 978-80-7208-707-5. s. 100

¹⁹ JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2008/2009*. 1. vyd. Praha : GRADA Publishing a.s., 2009. 187 s. 978-80-247-2950-3. s. 47

²⁰ BARTKOVÁ, Hana a kol. *Účetní souvztáhnosti 2008-2009*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2008. 400 s. 978-80-7357-338-6. s. 181

²¹ SKÁLA, Milan. *Technické zhodnocení a opravy*. 5. vyd. Ostrava : Sagit, a.s., 2008. 351 s. 978-80-7208-707-5. s. 102

²² JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2008/2009*. 1. vyd. Praha : GRADA Publishing a.s., 2009. 187 s. 978-80-247-2950-3. s. 48

²³ BARTKOVÁ, Hana a kol. *Účetní souvztáhnosti 2008-2009*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2008. 400 s. 978-80-7357-338-6. s. 181

3.4 Doba tvorby rezerv

- ve 2. odpisové skupině 3 zdaňovací období
- ve 3. odpisové skupině 6 zdaňovacích období
- ve 4. odpisové skupině 8 zdaňovacích období
- v 5. a 6. odpisové skupině 10 zdaňovacích období

Při tvorbě započaté rezervy může pokračovat poplatník daně z příjmů, který již započal tvorbu na opravu najatého majetku v jejím průběhu, se stal vlastníkem tohoto majetku. Je-li dodržena odůvodněnost a účelovost k původnímu předmětu tvorby.²⁴

Rezervu lze tvořit:

- metodou časovou, kdy výše roční tvorby rezervy se stanoví podílem rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, které uplynou do zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy nebo
- metodou výkonovou, kdy výše roční tvorby rezervy se stanoví jako součin podílu rozpočtu nákladů na opravu připadajícího na jednotku předpokládaného objemu výkonu a objemu skutečných výkonů za zdaňovací období.

Zákon také stanoví minimální dobu tvorby rezervy. Doba pro tvorbu rezervy se stanoví podle jednotlivých odpisových skupin a také stanoví maximální dobu pro tvorbu rezervy.²⁵

²⁴ BARTKOVÁ, Hana a kol. *Účetní souvztáhnosti 2008-2009*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2008. 400 s. 978-80-7357-338-6. s. 181

²⁵ JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2008/2009*. 1. vyd. Praha : GRADA Publishing a.s., 2009. 187 s. 978-80-247-2950-3. s. 48

3.5 Zrušení a čerpání zákonných rezerv

3.5.1 Zrušení rezerv

„Rezervy se sníží či zruší přednostně o částky nákladů, které byly vynaloženy na účely, na které byly rezervy tvořeny. Rezervy se také zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny.“²⁶

3.5.2 Čerpání resp. rozpouštění rezervy

„Účetní jednotky musí velmi pečlivě sledovat zejména datum předpokládaného zahájení oprav, ke kterým se vytvářela rezerva. Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, zruší se rezerva ve prospěch nákladů v účtové skupině 55 tohoto následujícího zdaňovacího období. Rezerva nebo její zůstatek se vyúčtuje ve prospěch nákladů v účtové skupině 55 i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena“²⁷

Pro účely daňové prokazatelnosti tvorby a čerpání rezerv je nutné vytvořit:

- podrobný rozpočet nákladů na opravu
- plán pro tvorbu a čerpání rezerv v jednotlivých letech, kde je nutno uvést výši tvorby a čerpání rezervy v jednotlivých letech, a také předpokládaný rok zahájení a dokončení oprav.

Rozpočet nákladů na opravu se stanoví na základě předpokládaných prací v měrných jednotkách a ceny za měrnou jednotku platné v době tvorby. Pokud během tvorby dojde k cenovým výkyvům hodnoty oprav, je možné upravit tvorbu rezervy, která se bude ročně zahrnovat na vrub daňových nákladů po zbývající dobu tvorby.²⁸

²⁶ RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 8. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2008. 959 s. 978-80-7263-437-8. s. 178

²⁷ RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 8. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2008. 959 s. 978-80-7263-437-8. s. 179

²⁸ JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2008/2009*. 1. vyd. Praha : GRADA Publishing a.s., 2009. 187 s. 978-80-247-2950-3. s. 49

3.6 Účtování o rezervách

„Tvorba rezerv se účtuje na vrub příslušných účtů nákladů, v účtových skupinách 55 a 57, popř. v mimořádných případech účtové skupiny 58 a jejich použití nebo zrušení pro nepotřebnost ve prospěch těchto nákladů. Tvorba rezerv se tedy účtuje na vrub nákladů a jejich čerpání se účtuje ve prospěch těchto nákladů.“²⁹

Rezervy jsou považovány za cizí zdroj proto, že se tvoří na vrub nákladů a sníží nám tak tvorbu zisku za dané účetní období. Zároveň mají charakter závazku, tzn., jsou účelově určeny na úhradu výdajů v budoucnu. Pokud nejsou výdaje realizovány, rezerva se zruší a to ve prospěch výnosů.³⁰

O tvorbě rezervy se účtuje ve prospěch účtu v účtové skupině 45 – Rezervy, se souvztažným zápisem na vrub účtu nákladů v účtové skupině 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky z provozní činnosti, pokud se provozní činnosti týkají.³¹

²⁹ RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 8. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2008. 959 s. 978-80-7263-437-8. s. 180

³⁰ BARTKOVÁ, Hana a kol. *Účetní souvztažnosti 2008-2009*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2008. 400 s. 978-80-7357-338-6. s. 178

³¹ BARTKOVÁ, Hana a kol. *Účetní souvztažnosti 2008-2009*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2008. 400 s. 978-80-7357-338-6. s. 181

3.7 Rezervy z hlediska daňového

Rezervy se tvoří podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách, který slouží ke zjištění základu daně z příjmů.

Tvorba rezerv je daňovým nákladem, při jejich rozpuštění dochází ke zvýšení základu daně z příjmů.³²

Podle zákona o rezervách je možné tvořit pouze tyto druhy rezerv:

- rezervy na opravy hmotného majetku,
- rezervy na pěstební činnost,
- ostatní rezervy podle § 10 zákona o rezervách.

Jiné rezervy mohou být tvořeny, ale neovlivní základ daně.

Co je potřeba dodržet u rezervy na opravu majetku:

- oprava musí být zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po období, ve kterém se přepokládalo zahájení opravy,
- když oprava nebyla zahájena ve správném období, rezerva se musí zrušit a hodnota takto rozpuštěné rezervy navyšuje daňový základ,
- obdobně platí i pro případ, že oprava byla zahájena ve správném zdaňovacím období, ale nebyla dokončena do konce zdaňovacího období, které následuje po zdaňovacím období, kdy byla oprava zahájena³³

Daňově uznatelnými výdaji jsou takové rezervy, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanovuje ZoR.³⁴

³² KUČERA, Petr. *Pravidla pro tvorbu daňových rezerv jsou stanovena v zákoně o rezervách. Mohou je tvořit také podnikatelé, kteří vedou daňovou evidenci* [online]. [cit. 2012-10-17]. <Dostupné z: <http://www.ucto2000.cz/UCTOINFO/pk1261.htm>>

³³ SOUKUPOVÁ, Klára. *Tvorbu rezerv na nákup dlouhodobého majetku zákon zakazuje* [online]. [cit. 2012-11-3]. <Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/tvorbu-rezerv-na-nakup-majetku-zakon-zakazuje>>

³⁴ BRYCHTA Ivan a kol., *Daň z příjmů*. 9. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR a.s., 2012. 606 s. 978-80-7357-730-8. s. 214

Tvorbu rezerv připouští zákon v případech, že fyzické osoby nevykazují výdaje místo účetnictví v tzv. daňové evidenci. Je to možné u podnikajících fyzických osob, nikoliv u příjmů z pronájmu.

Rezervy nelze vytvářet v průběhu likvidace nebo v průběhu insolvence. Výjimkou jsou rezervy uvedené v § 10 odst. 2 ZoR, pokud odpovídající peněžní prostředky budou uloženy na zvláštním vázaném účtu podle § 10a ZoR.

Rezervy se uplatňují za zdaňovací období, kterým se pro účely ZoR rozumí:

- u právnických osob zdaňovací období trvá nejméně 12 kalendářních měsíců nebo
- pokud je kratší než 12 měsíců, ale začíná rozhodným dnem fúze nebo přechodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva,
- u fyzických osob kalendářní rok.

Při tvorbě rezerv vzniká daňově účinný náklad, proto při čerpání nebo zrušení rezerv vzniká poplatníkovi zdanitelný výnos. Přesto tvorba daňově účinných rezerv pro poplatníky je výhodná, z důvodů určitého „posunu zdanění“ do dalších let, kdy může být výhodnější daňové zatížení.³⁵

Mimo tyto rezervy, které poplatníci vytvářejí, jsou i tzv. účetní rezervy, které nejsou daňově účinné, abychom zohlednili při účetní závěrce všechna předvídatelná rizika, možné ztráty a přechodné snížení hodnoty majetku, a dodrželi tak účetní zásady, které byly stanoveny zákonem.³⁶

³⁵ BRYCHTA Ivan a kol., *Daň z příjmů*. 9. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR a.s., 2012. 606 s. 978-80-7357-730-8. s. 215

³⁶ BRYCHTA Ivan a kol., *Daň z příjmů*. 9. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR a.s., 2012. 606 s. 978-80-7357-730-8. s. 216

Tvorba zákonných rezerv podléhá striktním pravidlům. Podmínky, za kterých je možné rezervy na opravy dlouhodobého majetku tvořit:

- základní podmínkou je, že tvorba rezerv musí být v daném účetním období zaúčtována v souladu s účetními předpisy nebo zachycena v daňové evidenci
- zákonné rezervy na opravy lze tvořit na hmotný majetek se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok s minimální dobou odepisování 5 a více let.
- rezervy se vytváří za účelem oprav majetku
- zákonné rezervy není možné vytvářet na opravy poškozeného majetku v důsledku škody nebo jiné nepředvídatelné události nebo opravy, které se pravidelně každoročně opakují nebo majetek, který je určen k likvidaci
- rezervy tvoří poplatníci, kteří jsou vlastníky předmětného majetku nebo nájemci majetku na základě smlouvy o nájmu podniku nebo leasingu nelze tvořit rezervy na opravy k pronajatému majetku.³⁷

³⁷ *Rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku* [online]. [cit. 2012-10-28]. <Dostupné z: <http://www.fucik.cz/odborny-clanek/87/rezervy-na-opravy-dlouhodobeho-hmotneho-majetku>>

„Rezervy na opravu majetku, jejichž tvorba započala ve zdaňovacím období započatém po 31. 12. 2008, jsou daňovým nákladem jen tehdy, pokud budou kryty peněžními prostředky ve výši tvořené rezervy uloženými na zvláštním účtu.

To znamená že:

- peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období budou převedeny na samostatný účet v bance se sídlem v České republice nebo v jiném členském státě Evropské unie
- účet musí být veden v Kč nebo EUR a být určen výhradně pro ukládání prostředků na opravu majetku
- převod peněžních prostředků na tento účet musí být realizován nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání
- nebudou-li finance převedeny včas, rezerva se zruší v období, za které nebyly prostředky na účet uloženy
- čerpání financí z účtu je možné pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena.

Rezervy je nutné zrušit:

- nebude-li oprava zahájena nejpozději v následujícím zdaňovacím období po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu rezervy předpokládalo zahájení opravy nebo
- nebyla rezerva vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena.³⁸

³⁸ BRYCHTA Ivan a kol., *Daň z příjmů*. 9. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR a.s., 2012. 606 s. 978-80-7357-730-8. s. 217

3.7.1 § 1

„Tento zákon upravuje pro účely zjištění základu daně z příjmů způsob tvorby a výši rezerv a opravných položek, které jsou výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů u poplatníků daní z příjmů.“³⁹

V paragrafu 1 jsou obecně popsány rezervy.

3.7.2 § 2

„Rezervami podle § 1 se rozumí bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezerva na opravy hmotného majetku, rezerva na pěstební činnost a ostatní rezervy v rozsahu stanoveném tímto zákonem.“⁴⁰

Paragraf 2 již vyjmenovává jednotlivé druhy rezerv.

3.7.3 § 7 Rezerva na opravy hmotného majetku

„Rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odpisování stanovena zákonem o daních z příjmů je pět a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmu kteří:

- mají k hmotnému majetku právo vlastnické nebo jsou organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu anebo jsou státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu, pokud tuto rezervu nevytváří nájemce
- jsou nájemci hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku, přičemž k opravám tohoto majetku jsou smluvně písemně zavázáni
- procházejí reorganizací nebo oddlužením podle zvláštního právního předpisu a jejichž vlastnické právo ke hmotnému majetku, k němuž byla rezerva tvořena, nebylo průběhem insolvenčního řízení ani pravomocným ukončením insolvenčního řízení dotčeno.“⁴¹

Za opravu podle tohoto zákona se nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona.

³⁹ *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1.2012.* 1. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2012. 279 s. 978-80-7263-711-9. s. 86

⁴⁰ *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1.2012.* 1. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2012. 279 s. 978-80-7263-711-9. s. 86

⁴¹ *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1.2012.* 1. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2012. 279 s. 978-80-7263-711-9. s. 88

„Rezerva podle odstavce 1 se nevytváří v případech hmotného majetku:

- který je určen k likvidaci
- u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události
- u něhož jde o opravy, které se pravidelně opakují každý rok
- k němuž má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkursu podle zvláštního právního předpisu“⁴²

„Ve zdaňovacím období je tvorba rezervy výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavce 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účel v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení, a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Nebudou-li peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavce 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, rezerva se zruší ve zdaňovacím období, za které se toto daňové přiznání podává. Peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena.“⁴³

⁴² *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1.2012.* 1. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2012. 279 s. 978-80-7263-711-9. s. 88

⁴³ *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1.2012.* 1. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2012. 279 s. 978-80-7263-711-9. s. 88

„Výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy. Do tohoto počtu zdaňovacích období se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy. U movitých věcí může být rezerva na opravu jednotlivého hmotného majetku tvořena ve vztahu k objemu jeho výkonu v technických jednotkách; v takovém případě se výše rezervy ve zdaňovacím období rovna součinu podílu rozpočtu nákladů na opravu na jednotku předpokládaného objemu výkonu a součtu objemů skutečných výkonů za zdaňovací období a za předcházející období, pokud nebylo zdaňovacím obdobím.“⁴⁴

„Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, rezerva se zruší v tomto následujícím zdaňovacím období. Rezerva nebo její zůstatek se zruší i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena. Za zahájení opravy se pro účely tohoto zákona považuje termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy; provádí-li se oprava mimo provozovnu poplatníka jinou osobou, rozumí se zahájením opravy převzetí věci do opravy touto osobou. Toto ustanovení se nevztahuje na poplatníky, kteří doloží, že k překročení těchto lhůt došlo zásahem orgánu státní správy nebo orgánů samosprávy.“⁴⁵

„Zjistí-li poplatník daně z příjmů skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž je tato skutečnost zjištěna.“⁴⁶

⁴⁴ *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1.2012.* 1. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2012. 279 s. 978-80-7263-711-9. s. 88

⁴⁵ *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1.2012.* 1. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2012. 279 s. 978-80-7263-711-9. s. 88

⁴⁶ *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1.2012.* 1. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2012. 279 s. 978-80-7263-711-9. s. 88

„Rezerva na opravy u jednotlivého hmotného majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období.“⁴⁷

„Maximální doba tvorby rezervy podle předchozích odstavců činí u hmotného majetku zatříděného

- ve 2. odpisové skupině 3 zdaňovací období
- ve 3. odpisové skupině 6 zdaňovacích období
- ve 4. odpisové skupině 8 zdaňovacích období
- v 5. a 6. odpisové skupině 10 zdaňovacích období

vymezených v zákoně o daních z příjmů a po sobě jdoucích v každé odpisové skupině, přičemž k období, za které se podávalo daňové přiznání, ale zdaňovacím obdobím nebylo, se nepřihlíží.“⁴⁸

„V započaté tvorbě rezervy může pokračovat poplatník daně z příjmů, který započal tvorbu rezervy na opravu najatého hmotného majetku uvedeného v odstavci 1 a v průběhu tvorby rezervy se stal vlastníkem tohoto majetku, bude-li dodržena odůvodněnost a účelovost k původnímu předmětu tvorby.“⁴⁹

„Poplatník, který je plátcem daně z přidané hodnoty, vychází při stanovení výše rezervy z rozpočtu nákladů na opravu v ocenění bez daně z přidané hodnoty.“⁵⁰

„V případě přeměn se za zdaňovací období pro účely tvorby rezervy podle odstavce 1 považuje i období, za které se podává daňové přiznání.“⁵¹

V paragrafu 7 jsou již striktně popsány pravidla pro tvorbu rezerv na opravu dlouhodobého majetku.

⁴⁷ *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1.2012.* 1. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2012. 279 s. 978-80-7263-711-9. s. 88

⁴⁸ *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1.2012.* 1. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2012. 279 s. 978-80-7263-711-9. s. 88

⁴⁹ *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1.2012.* 1. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2012. 279 s. 978-80-7263-711-9. s. 89

⁵⁰ *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1.2012.* 1. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2012. 279 s. 978-80-7263-711-9. s. 89

⁵¹ *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1.2012.* 1. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2012. 279 s. 978-80-7263-711-9. s. 89

3.7.4 § 10a

„Peněžní prostředky ve výši rezerv se ukládají na samostatný účet v bance se sídlem na území České republiky. Peněžní prostředky zvláštního vázaného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byly rezervy vytvořeny. Poplatník zřídí pro jednotlivý účel tvorby rezervy vždy pouze jeden zvláštní vázaný účet, který je veden v českých korunách nebo v eurech.“⁵²

„Ve zdaňovacím období nebo v období, za které se podává daňové přiznání, je zaúčtovaná tvorba rezerv vymezených v odstavci 1 výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud:

- budou peněžní prostředky ve výši zaúčtované tvorby rezerv převedeny na zvláštní vázaný účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání; nebudou-li převedeny v plné výši, výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů se stává pouze ta část zaúčtované tvorby rezerv, která byla na zvláštní vázaný účet převedena nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání
- peněžní prostředky uložené na zvláštním vázaném účtu se nepoužijí na úhradu výdajů souvisejících s účely, na něž byly vytvořeny rezervy, a to do výše rezerv vytvořených do 31. prosince 2003 nebo do konce období, za které se podává daňové přiznání a které započalo v roce 2003, pokud nebyly uvedené rezervy následně zcela zrušeny nebo vyčerpány; pokud byly uvedené rezervy podmínka pouze pro nezrušenou část uvedené výše rezerv. Tato podmínka se neuplatní v případě, kdy zvláštní právní předpis stanoví výslovně povinnost převést na zvláštní vázaný účet peněžní prostředky ve výši dříve vytvořených rezerv nebo jejich zvláštním právním předpisem vymezené části, které byly uplatněny jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů do 31. prosince 2003.“⁵³

Paragraf 10a nám říká, jak se rezervy musí fyzicky vést na bankovních účtech.

⁵² *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1.2012.* 1. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2012. 279 s. 978-80-7263-711-9. s. 90

⁵³ *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1.2012.* 1. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2012. 279 s. 978-80-7263-711-9. s. 90

3.7.5 S účinností od 1. ledna 2009 došlo k významné změně zákona č. 563/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů při tvorbě rezervy na opravy hmotného majetku.

Věcně se na podmínkách pro tvorbu rezerv nic nezměnilo, důležitá změna nastala v podmínkách daňové uznatelnosti nákladů na tvorbu rezervy. Podmínkou je uložení peněžních prostředků ve výši uplatňované rezervy na zvláštní bankovní účet. Náklady, které vzniknou při tvorbě rezervy, sníží základ daně v případě, že peněžní prostředky jsou rovny výši vytvořené rezervy, které se převedou na samostatný účet v bance.

Daňový subjekt musí založit samostatný účet v bance, který bude sloužit pro ukládání peněžních prostředků na rezervy. Peněžní prostředky na tvorbu rezervy musí být na bankovní účet připsány nejpozději v termínu pro podání daňového přiznání k dani z příjmů. Pokud peněžní prostředky nebudou v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný bankovní účet, rezerva bude zrušena v následujícím zdaňovacím období. Výběr peněžních prostředků z bankovního účtu je možný v případě, že peněžní prostředky budou skutečně čerpány na účel, pro který byla rezerva vytvořena.

Nová pravidla pro tvorbu rezerv se vztahují až na rezervy tvořeny rokem 2009. U rezerv, které byly tvořeny před 1. lednem 2009, platí zákon o rezervách ve znění, které je účinné do konce roku 2008.⁵⁴

⁵⁴ HUSOVSKÝ, Richard. *Rezervy* [online]. [cit. 2012-12-10]. <Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/zmena-pri-tvorbe-danove-rezervy-na-opravy-hmotneho-majetku-od-1-ledna-2009-59327.html>>

3.8 Definice rezerv podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. v § 57:

- Rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů podle § 26 zákona, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou. U rezerv podle zvláštních právních předpisů se postupuje podle těchto předpisů.
- Tvorba rezerv se účtuje na vrub nákladů, jejich použití, snížení nebo zrušení pro nepotřebnost ve prospěch nákladů.
- Zůstatky rezerv se převádějí do následujícího účetního období.
- Rezervy nesmějí mít aktivní zůstatek.
- Rezervy není možné používat k úpravám výše ocenění aktiv.
- Výši vytvořených rezerv a jejich odůvodněnost ověřuje účetní jednotka nejméně při každé inventarizaci.

Rezervy jsou nástrojem zásady opatrnosti jako opravné položky. Na rozdíl rezervy nesnižují hodnotu majetku jako opravné položky, ale zvyšují hodnotu závazků.⁵⁵

⁵⁵ *Rezervy* [online]. [cit. 2012-10-22]. <Dostupné z: <http://www.az-data.cz/clanky/rezervy>>

4 Praktická část

4.1 Rezervy

S podnikáním je spjata určitá míra nejistoty, potencionálních i reálných rizik. Proto rozumný podnikatel si je těchto rizik vědom a v relativně lepších dobách si vytváří rezervy pro překonání méně příznivých časů. Rezervy jsou považovány za dlouhodobé cizí zdroje v majetku podniku, které účetní jednotka tvoří na vrub nákladových účtů. Účelem tvorby rezerv je krytí budoucích výdajů a rizik, vznikajících ze závazků, které jsou spojovány s nepřetržitou existencí účetní jednotky. Hlavní a nedílnou charakteristikou rezerv je, že je znám jejich účel, pro který jsou tvořeny, ale částka a období jejich čerpání není přesně známa. Smyslem tvorby rezerv je rozložení částky do nákladů, která se v účetnictví objeví za několik let v určitých účetních obdobích, se kterými je rezerva striktně spojena.

Z daňového hlediska členíme rezervy na zákonné a ostatní. Zatímco náklady, které nám vzniknou při tvorbě zákonných rezerv, jsou daňově uznatelné, ale při tvorbě ostatních rezerv náklady pouze ovlivní účetní výsledek hospodaření. Tvorba a čerpání zákonných rezerv je stanovena zvláštními právními předpisy. Při tvorbě a čerpání resp. rozpuštění rezerv se jedná o náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Rezervy nejsou jen o teorii, ale je s nimi spojena také praktická znalost, a pro tyto účely jsem si zvolil účetní jednotku AMD a.s., u které na konkrétních typových příkladech názorně předvedu, čím se musíme řídit při všech operacích, které jsou spojeny s rezervami. Jedná se o tvorbu rezerv, čerpání nebo zrušení rezerv a jejich účtování. Dále dobu, po kterou je možno rezervy tvořit a metody tvorby rezerv. Také ukázky oprav dlouhodobého majetku na konkrétních příkladech. A v poslední řadě promítnutí, jak se rezervy podílejí na výsledku hospodaření a zjištění základu daně z příjmu AMD a.s. .

4.1.1 Princip rezerv

Společnosti AMD a.s. hrozí v dohledné době nespécifikovaný finanční závazek, který pro ni představuje skokový nárůst závazků. Mohlo by se například jednat o obchodní závazek, který společnost neuznává, ale o který se vede soudní řízení nebo rozsáhlá oprava na hmotném majetku.

Pro srovnání dvou variant, kdy na tato budoucí rizika nebo výdaje společnost:

- a) netvoří rezervu
- b) tvoří rezervu

Tabulka č. 1

Rok	Účetní případy	A		B	
		popis	vliv na HV	popis	vliv na HV
2008	riziko á 200 000	bez opatření	-	tvorba rezervy	-50 000
2009	původní odhad	bez opatření	-	tvorba rezervy	-50 000
2010	původní odhad	bez opatření	-	tvorba rezervy	-50 000
2011	zreálnění	vznik nákladů	-200 000	vznik nákladů	-200 000
		-	-	zrušení rezervy	+150 000
Celkem	-	bez rezervy	-200 000	s rezervou	-200 000

Zdroj: Vlastní práce

Pokud se podíváme na tabulku, je zřejmé, že využití rezervy vedlo ke zreálnění potenciaálních rizik včetně nákladů. A také měla výsledný vliv na výsledek hospodaření, kde dochází k rovnoměrnému rozložení na delší období trvající nejistoty ohledně odhadovaných nákladů spojených s rizikem.

Rezervy jsou považovány za tzv. cizí zdroj jako například bankovní úvěry. Na rozdíl od úvěrů neslouží k přímému financování podnikatelské činnosti. Rezervy nepřinášejí společnosti žádné nové finance. Vyjadřují skutečnost, že s odpovídající peněžní částkou společnost nemůže počítat pro svou provozní činnost, neboť je předurčena pro financování budoucích rizik a nákladů.

4.1.2 Účtování rezerv

Rezervy se účtují ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 45 – Rezervy se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtové skupiny nákladu 55 – Odpisy, rezervy a opravné položky.

55 - Odpisy, rezervy a opravné položky

45 – Rezervy



Zdroj: Vlastní práce

4.2 Tvorba rezerv

4.2.1 Kdo může tvořit rezervy

Zákonné rezervy na opravy hmotného majetku mohou tvořit jak osoby právnické, tak i osoby fyzické, které uplatňují pro daňové účely skutečné výdaje (náklady). Společnost AMD je akciovou společností, tím pádem se jí budou týkat úkony spojené s právními osobami.

Rezervy na opravy hmotného majetku mohou vytvářet poplatníci daně z příjmu:

1. pokud mají k majetku vlastnické právo nebo jsou organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu
2. pokud jsou nájemci majetku na základě smlouvy o nájmu podniku, přičemž k opravám příslušného majetku jsou písemně zavázáni.
3. pokud společnost prochází reorganizací nebo oddlužením podle insolvenčního zákona č. 182/2006 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a jejich vlastnické právo k majetku, ke kterému byla rezerva tvořena, nebylo insolvenčním řízením dotčeno.

Zákon o rezervách přímo vyžaduje právní vlastnictví k majetku, nikoli ekonomické (uživatelské) vlastnictví. Přičemž od daňových odpisů zde není výjimka pro zajišťovací převod vlastnického práva, kdy společnost kvůli zajištění úvěru, převede na banku vlastnické právo k majetku a formou tzv. výpůjčky si jej od něj vypůjčí. Společnost dále může pokračovat v daňovém odpisování, ale rezervu na opravu daného majetku tvořit nemůže.

4.2.2 Rezervy lze tvořit k majetku

Zákonné rezervy na opravu lze tvořit jedině na hmotný majetek podle § 26 odst. 2 ZDP, jehož minimální doba odpisování podle § 30 ZDP je pět a více let. V tomto případě se jedná o minimální dobu daňového odpisování. Tomuto vyhovuje pouze hmotný majetek, který je zaříděn do odpisových skupin 2 až 6.

Zákonné rezervy na opravy nelze tvořit:

1. na majetek, který je určen k likvidaci,
2. na majetek, k němuž má vlastnické právo poplatník, na jehož majetek má trvalý účinek prohlášení konkurzu.

4.2.3 Za jakým účelem lze rezervy tvořit

Zákonné rezervy lze vytvářet jen za účelem opravy hmotného majetku. Pro účetní jednotky je zde definice § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky 500/2002 Sb., prováděcí zákon o účetnictví pro podnikatele:

- Opravou se odstraňují účinky a to
 - částečného fyzického opotřebení nebo
 - poškození
- Za účelem uvedení do
 - původního nebo
 - provozuschopného stavu

Uvedení do provozuschopného stavu se rozumí provedení takové opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí a technologií za předpokladu, že nedochází k technickému zhodnocení.

Za opravy se nepovažuje technické zhodnocení podle § 33 ZDP.

Zákonné rezervy na opravy nelze tvořit u hmotného majetku, kde jde o opravy:

1. v důsledku škody či jiné nahodilé události nebo
2. které se každoročně pravidelně opakují.

4.2.4 Proč tvořit zákonné rezervy

Tvorba zákonné rezervy nám zvýší daňově uznatelné výdaje (náklady). Naopak použití nebo zrušení zákonné rezervy daňové výdaje snižuje. Pokud se na to podíváme z globálního pohledu, můžeme říci, že tyto rezervy pomohou při odkladu daňové povinnosti, což poplatníky daně zpravidla silně motivuje. Tato motivace je ještě více zesílena, pokud dochází k očekávanému snížení daňových sazeb.

V době, kdy účetní jednotka čerpá zákonné rezervy, dochází ke zvyšování základu daně z příjmů, skrze snižování nákladů, které odpovídají rušené části rezerv. V současnosti by to mělo být vyváжено tím, že v podobné výši je základ daně z příjmů snižován z důvodu zrealnění, pro něž byla rezerva tvořena. Tvrzení platí pouze za předpokladu, že náklady jsou daňově uznatelné, což v případě zákonných rezerv na opravy hmotného majetku je jejím pravidlem.

U zákonných rezerv se tudíž nejedná o klasickou jednorázovou daňovou položku, nýbrž o dočasnou daňovou výhodu. Tímto je podporován podnikový tok hotovosti, kdy období ovlivněné rizikem, např. nutností opravit majetek, společnost nemusí platit odpovídající část daně, kterou zaplatí v době čerpání rezervy. Tzn. v roce realizace opravy majetku, kdy bude čerpání rezervy kompenzováno náklady na opravu.

4.2.5 Jak tvořit zákonné rezervy

S tvorbou rezerv souvisí jedna ze základních účetních zásad, která se nazývá, zásada opatrnosti. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví vymezuje zásadu opatrnosti. Tato zásada vychází z předpokladu, který je uveden v ustanovení § 7 odst. 3.

Rezervy se tvoří procentem ze základu nebo v absolutní částce, pokud nám zákon nestanoví jinak. Tvorba vchází na vrub provozního nákladového účtu. Následně, použití rezerv, se účtuje jako snížení tohoto nákladového účtu. Zůstatky rezerv na účtu se převedou do následujícího účetního období. Zůstatek účtu je vždy jen pasivní, nikdy nesmí být zůstatek na jeho aktivní straně.

Ve výkazu zisku a ztráty se vykazuje konečný stav účtu resp. změna stavu rezerv. Jedná se o rozdíl mezi konečným stavem rezerv a jejich počátečním stavem. Rezervy podléhají dokladové inventuře. Tímto dochází k ověření jejich výše a opodstatněnosti.

4.2.6 Rezervy lze tvořit i neodpisovanému majetku

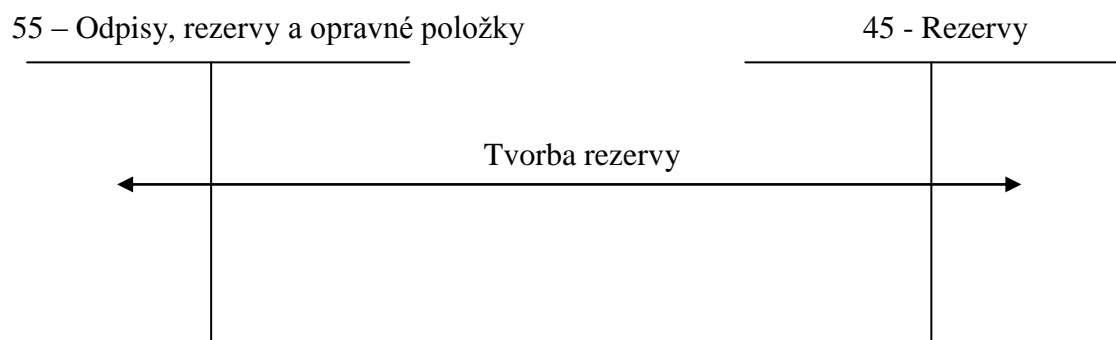
Daňově účinné rezervy na opravu hmotného majetku dle § 27 zákona daně z příjmů není vyloučen z daňového odpisování. Jedná se např. o bezúplatně nabytý hmotný majetek osvobozený od daně darovací nebo bezplatně převedené výrobní zařízení po skončení nájemní smlouvy finančního leasingu anebo hmotný majetek jako nově zjištěný inventarizační přebytek. Zákon o rezervách vyžaduje, aby se jednalo o hmotný majetek, dle zákona daně z příjmů, jehož doba odepisování je zákonem stanovena na 5 a více let. Podmínka, že by muselo jít o hmotný majetek odpisovaný, zákon daně z příjmů neuvádí.

Společnost může tvořit zákonné rezervy na opravy hmotného majetku, jehož daňové odpisování bylo skončeno nebo dočasně přerušeno anebo s odpisováním poplatník ještě nezačal.

Velmi poměrně častou chybou je tvorba rezervy na opravy hmotného majetku, který byl předmětem smlouvy o finančním leasingu, pokud po jeho ukončení došlo k odkoupení pronajatého majetku za cenu nižší než 40 000 Kč. Takový movitý majetek, jehož vstupní cena nepřesáhla 40 000 Kč, není totiž považován za hmotný majetek. Tvorba rezervy na opravy tohoto majetku není v souladu se zákonem o rezervách, a proto není daňově uznatelná.

4.2.7 Účtování tvorby rezerv

Tvorba rezerv se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 45 – Rezervy se souvztažným zápisem na vrub příslušného nákladového účtu účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy a opravné položky.



Zdroj: Vlastní práce

4.3. Metodika tvorby rezerv

Zákonnou rezervu na opravy hmotného majetku lze tvořit dvěma způsoby:

- časová metodika
- výkonová metodika

4.3.1 Časová metodika

Podle časové metodiky se rezerva tvoří:

- do výše rozpočtových nákladů na opravu
- rovnoměrně
- minimálně dvě zdaňovací období
- maximálně:
 - 3 zdaňovací období pro hmotný majetek ve 2. odpisové skupině
 - 6 zdaňovacích období pro hmotný majetek ve 3. odpisové skupině
 - 8 zdaňovacích období pro hmotný majetek ve 4. odpisové skupině
 - 10 zdaňovacích období pro hmotný majetek v 5. a 6. odpisové skupině

Předpokladem pro rozpočet nákladů na opravu může vypracovat:

- potenciální zhotovitel předmětné opravy (servis, stavební firma, výrobce, opravárenské středisko apod.)
- samotný poplatník, který bude rezervu tvořit (podkladem minulých kalkulací nebo podle minulých oprav apod.)
- znalec v daném oboru

Zde se jedná pouze o odhad budoucí ceny, není žádnou tragédií, když konečný účet za opravu bude poměrně značně vyšší nebo naopak významně nižší. Protože žijeme v tržním prostředí, kde se ceny (nejen vlivem inflace), v čase mění a odhadovat vývoj ceny za pět či více let se podobá věštbě z křišťálové koule.

Pokud v průběhu tvorby rezervy dojde ke změně odhadovaného rozpočtu nákladů na opravy, nebude se nijak měnit výše vytvořené rezervy, (pokud se nepodává žádné dodatečné přiznání k dani z příjmů za předcházející účetní období), ale změny se promítnou do zbývajících částí tvorby rezervy. Zjistí-li poplatník skutečnost, odůvodňující změnu výše rezervy, poplatník musí provést úpravu její výše, počínaje zdaňovacím obdobím, v němž skutečnost zjistí.

Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravy a počtu zdaňovacích období, které uplynou od zahájení tvorby rezervy, do předpokládaného termínu zahájení opravy.

Výpočet výše rezervy:

Rozpočet nákladů

Počet zdaňovacích období

Zdroj: Vlastní práce

Rozpočtem nákladů je myšlena celková částka, která je stanovena odhadem na počet zdaňovacích období. Počet zdaňovacích období je odvozeno od toho, do jaké odpisové skupiny je hmotný majetek zařazen.

Ustanovení § 7 odst. 5 zákona o rezervách stanovuje způsob výpočtu doby, po kterou se bude rezerva tvořit. Za tímto účelem se uvádí, že do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se:

- zahrnuje zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy
- nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy

Ostatně to plyne z logiky věci, že rezervu začneme tvořit v roce, kdy o její tvorbě rozhodneme, a není důvod tvorby v roce, kdy je oprava zahájena. Jedná se totiž o rok, kdy se začne s čerpáním rezervy.

Rovnoměrná tvorba rezervy

Společnost AMD a.s. naplánovala v roce 2010 tvorbu rezerv na opravu svého hmotného majetku. Jednalo se o:

- strojní zařízení v kalkulované výši nákladů 300 000 Kč
- sklad v kalkulované výši nákladů 500 000 Kč

Společnost se rozhodla tvořit rezervy na zdaňovací období, a to takto:

- strojní zařízení – 3 účetní období
- sklad – 5 účetních období

V takovém případě společnost tvoří rezervu ke strojnímu zařízení v letech 2010, 2011 a 2012. V případě skladu bude rezerva tvořena v průběhu 5 účetních období. A to v letech 2010, 2011, 2012, 2013 a 2014. V roce 2012 respektive 2014 bude zahájena oprava majetku, ke kterému se tvorba rezervy vztahuje.

Výše rezervy ve zdaňovacím období se vypočte tímto následujícím způsobem:

- strojní zařízení $300\ 000\ \text{Kč} / 3\ \text{roky} = 100\ 000\ \text{Kč}$
- sklad $500\ 000\ \text{Kč} / 5\ \text{let} = 100\ 000\ \text{Kč}$

Kvůli spekulacím, souvisejících s nechtí poplatníků rušit zákonnou rezervu, která má jistý vliv s daňovými dopady v případě, že oprava nebude realizována, má zákon o rezervách nastaven jistý mechanismus. Pokud nebude oprava zahájena nejpozději v následujícím zdaňovacím období po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, se musí tato rezerva zrušit v tomto následujícím období. Toto omezení se nevztahuje na poplatníky, kteří doloží, že k překročení této lhůty došlo vlivem zásahu státní správy. V tomto případě společnost nebude realizovat odklad opravy. Odklad opravy a jeho možné protahování bude názorně předvedeno na dalších příkladech.

Tabulka č. 2

Předmět oprav	Rezerva	Zdaňovací období					
		2010	2011	2012	2013	2014	2015
Strojní zařízení	tvorba	100 000	100 000	100 000	-	-	-
	čerpání	-	-	-	-300 000	-	-
	stav	100 000	200 000	300 000	0	-	-
Sklad	tvorba	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	-
	čerpání	-	-	-	-	-	-500 000
	stav	100 000	200 000	300 000	400 000	500 000	0
Vliv na základ daně	rezervy	-200 000	-400 000	-600 000	-100 000	-100 000	0
	opravy	-	-	-	-300 000	-	-500 000
	celkový úhrn	-800 000 Kč					

Zdroj: Vlastní práce

Jak bylo výše zmíněno, k opravě dochází, respektive oprava bude provedena ve stanoveném termínu. S tabulky můžeme vidět, že se jedná o rovnoměrnou tvorbu rezervy k majetku, ke kterému ji společnost tvořila. V tomto případě se jednalo o strojní zařízení a sklad. Tvorba rezerv se do účetních období promítne, a to následujícím způsobem. V roce 2010, 2011 a 2012 byla její výše ve všech případech 200 000 Kč. Jelikož v roce 2013 společnost plánuje opravu strojního zařízení, vytvořenou rezervu na opravu strojního zařízení bude čerpat v celkové výši 300 000 Kč. Tzn., že v letech 2013 a 2014 bude výše tvořené rezervy 100 000 Kč. Dále společnost bude realizovat opravu skladu v roce 2015 a to ve výši 500 000 Kč. Společnost tak v průběhu pěti zdaňovacích období, po kterých bude realizovat rezervy, sníží základ daně v celkové výši 800 000 Kč.

Odklad zahájené opravy

Společnost AMD a.s. zahájila tvorbu rezervy na opravu výrobní linky v roce 2008. Rozpočet nákladů na opravu výrobní linky činil 600 000 Kč. Podle předpokladu měla být oprava zahájena v roce 2011. Vzhledem k finančním obtížím dojde k zahájení opravy až v roce 2013.

Výpočet výše rezervy ve zdaňovacím období:

- výrobní linka 600 000 Kč / 3 roky = 200 000 Kč

Tabulka č. 3

Rok	Předmět oprav	Změna rezervy	Stav rezervy	Vliv na základ daně
2008	tvorba rezervy	+200 000	200 000	-200 000
2009	tvorba rezervy	+200 000	400 000	-200 000
2010	tvorba rezervy	+200 000	600 000	-200 000
2011	původní termín opravy	0	600 000	0
2012	zrušení rezervy	-600 000	0	+600 000
2013	provedení opravy	0	0	-600 000
Celkem	-	0	0	-600 000

Zdroj: Vlastní práce

V případě výše uvedeném, se jedná o rezervu, u které byl uskutečněn odklad zahájení opravy výrobní linky. Společnost vytvořenou rezervu rozložila do tří účetních období. A to v letech 2008, 2009 a 2010. V těchto letech si AMD a.s. uplatnila rezervu a snížila tím tak základ daně ve zdaňovacím období. V následujícím roce měla být realizována plánovaná oprava výrobní linky. Vlivem finanční tísně společnost musela odložit opravu až na rok 2013. Proto musela v roce 2012 provést zrušení rezervy. AMD a.s. by rezervu nemusela zrušit v případě, že by důvod odložení zahájení opravy spočíval v zásahu státní správy. Např. nesouhlas památkářů. V roce 2013 bude muset společnost v daňovém přiznání navýšit základ daně o vytvořenou rezervu. Tedy o 600 000 Kč. Následně v roce 2013 bude provedena oprava výrobní linky.

Za zahájení opravy se pro účely zákona o rezervách považuje termín, v němž se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy. Provádí-li se oprava mimo provozovnu poplatníka jinou osobou, rozumí se zahájením opravy převzetí věci do opravy touto osobou. Zákon o rezervách předepisuje rovnoměrnou tvorbu rezervy. Netrvá ale přirozeně na jejím rovnoměrném čerpání. V takovém případě totiž záleží na postupu prací.

Zákon, ve své důslednosti, jde ještě dále. Nehlídá totiž pouze odklad termínu zahájení opravy, ale také protahování celkové doby trvání již zahájené opravy. Rezervu nebo její zůstatek je totiž nutno zcela zrušit i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, v němž byla oprava zahájena. Toto ustanovení se nevztahuje na poplatníky, kteří doloží, že k překročení této lhůty došlo zásahem státní správy.

Protahování zahájené opravy

Společnost AMD a.s. zahájila tvorbu rezervy na opravu nákladního automobilu v roce 2009. Náklady na opravu činily 225 000 Kč. Oprava měla být zahájena v roce 2012. Nakonec skutečně započala v roce:

- a) 2012
- b) 2013

Kdy na ni bylo vynaloženo 100 000 Kč. Následně se oprava protáhla pro závadu součástky motoru, která se již nevyrábí. K tomu se firma dostala do finanční tísně. V tomto roce na opravu vynaložila pouze 75 000 Kč. Oprava byla dokončena roku následujícího za 50 000 Kč.

Výpočet výše rezervy na zdaňovací období:

- Nákladní automobil 225 000 Kč / 3 roky = 75 000 Kč

Tabulka č. 4

Rok	Popis případu	Varianta A		Varianta B	
		rezerva	vliv na základ daně	rezerva	vliv na základ daně
2009	tvorba rezervy	+75 000	-75 000	+75 000	-75 000
2010	tvorba rezervy	+75 000	-75 000	+75 000	-75 000
2011	tvorba rezervy	+75 000	-75 000	+75 000	-75 000
2012	zahájení opravy (A)	-100 000	+100 000	0	0
	nic (B)	-	-100 000	-	-
2013	oprava + zrušení rezervy (A)	-125 000	+125 000	-100 000	+100 000
	zahájení opravy (B)	-	-75 000	-	-100 000
2014	konec opravy (A)	-	-50 000	-125 000	+125 000
	oprava + zrušení rezervy (B)	-	-	-	-75 000
2015	konec opravy (B)	-	-	-	-50 000
Celkem	-	0	-225 000	0	-225 000

Zdroj: Vlastní práce

Podle tabulky společnost tvořila rezervu ve třech zdaňovacích obdobích. Kdy tato rezerva měla vliv na základ daně v daňovém přiznání AMD a.s. Částka, kterou si společnost uplatnila, činila 75 000 Kč.

V případě varianty A byla oprava zahájena v roce 2012 ve výši 100 000 Kč. Protože oprava nebyla dokončena ve druhém roce tj. 2013, společnost musela celý nevyčerpaný zůstatek rezervy 50 000 Kč, zrušit v tomto roce. V roce 2014 byla oprava ukončena v částce 50 000 Kč.

U varianty B, kdy byla oprava zahájena až v roce 2013 ve stejné výši, tedy 100 000 Kč. Protože oprava trvala i v letech 2014 a 2015, společnost musela stejný zůstatek rezervy (50 000 Kč) zrušit. Zrušit rezervu musela v roce 2014, jen o rok později než u varianty A. V roce 2015 byla oprava ukončena v částce 50 000 Kč.

4.3.2 Výkonová metodika

Vedle klasických výše popsaných a v praxi nejrozšířenějších časových rezerv, které se tvoří rovnoměrně v čase podle stanovené doby tvorby rezervy, § 7 odst. 5 zákon o rezervách umožňuje i metodiku tzv. výkonových rezerv. Tato metoda je již v nevýhodě tím, že je s ní spojena podstatně vyšší pracnost a náročnější prokazování.

Užívání výkonové metody je pouze u movitých věcí, přičemž rezerva na opravu hmotného majetku se tvoří ve vztahu k objemu jeho výkonu v technických jednotkách. V takovém případě je výše rezervy ve zdaňovacím období rovna součinu podílu nákladů na opravu, na jednotku předpokládaného objemu výkonu a součtu objemů skutečných výkonů za zdaňovací období a za předcházející období, pokud nebylo zdaňovacím obdobím.

Výpočet výše rezervy:

$$\text{Roční tvorba rezervy} = \frac{\text{Rozpočet nákladů na opravu}}{\text{Předpokládaný objem výkonů do opravy}} \cdot \text{skutečný objem výkonů v roce}$$

Zdroj: Vlastní práce

Výkonová metoda tvorby rezervy není v praxi příliš rozšířená. Její užití přichází v úvahu pouze u strojů nebo výrobních zařízení. Rozpočtovaný náklad na opravu se vydělí předpokládaným rozsahem výkonu (např. podle dokumentace výrobce, stanoví-li, po jakém množství výkonu má být provedena generální oprava), a získá se částka tvorby rezervy odpovídající jednotce výkonu. Jednotková cena se vynásobí skutečným objemem za zdaňovací období a získá se tím hodnota roční tvorby rezervy.

Princip tvorby rezervy pomocí výkonové metody

Společnost AMD a.s. koupila v roce 2009 strojní zařízení, ke kterému se rozhodla vytvořit výkonovou rezervu. Z příložené dokumentace vyplývá:

- doporučené roční množství vyrobených kusů výrobků 125 000
- doporučená generální oprava strojního zařízení po 500 000 vyrobených kusech
- předběžná cena opravy strojního zařízení 1 000 000 Kč

Společnost v průběhu několika let vyrobila následující množství výrobků s tím, že dodrží doporučený interval mezi opravami strojního zařízení. Jak již bylo zmíněno, na opravu strojního zařízení se rozhodla tvořit rezervu výkonovou metodou pomocí výše uvedeného vzorce.

Tabulka č. 5

Položky / rok	2009	2010	2011	2012	2013
Skutečný objem v ks	100 000	150 000	125 000	125 000	-
Výkony kumulativně (ks)	100 000	250 000	375 000	500 000	-
Tvorba v Kč (+)	200 000	300 000	250 000	250 000	-
Čerpání v Kč (-)	-	-	-	-	1 000 000
Stav rezervy Kč	200 000	500 000	750 000	1 000 000	-
Oprava strojního zařízení v Kč	-	-	-	-	1 150 000

Zdroj: Vlastní práce

Jak můžeme s tabulky vidět, množství vyrobených kusů bylo proměnlivé za jednotlivá zdaňovací období. Od tohoto množství, na základě předem vypočtené jednotkové ceny, se odvíjela tvorba rezervy za zdaňovací období. Tvorba rezervy se projevila v účetních období roku 2009, 2010, 2011 a 2012. Dosažené množství 500 000 kusů, kdy je garantována oprava strojního zařízení, nastalo v účetním období roku 2012. Po této skutečnosti společnost přestala tvořit rezervu na dané strojní zařízení a rozhodla se tuto rezervu čerpat v následujícím účetním období. Tedy roku 2013.

V roce 2013 byla provedena oprava strojního zařízení v celkové částce 1 150 000 Kč. Je tedy zřejmé, že společnost danou částku rezervy čerpala celou, tzn. 1 000 000 Kč.

V letech, kdy došlo ke tvorbě rezervy, společnost mohla celou částku vytvořené rezervy za daný rok uplatnit ve svém daňovém přiznání. Vlivem tohoto nároku si uplatní rezervu v daňovém přiznání, dochází ke snížení základu daně společnosti AMD a.s. .

4.4 Rezerva na opravu dlouhodobého hmotného majetku podle zvláštních právních předpisů

4.4.1 Přínos rezervy na opravu

Společnost AMD a.s. plánuje v roce 2014 rozsáhlou opravu výrobních strojů v celkové výši 2 700 000 Kč. V souvislosti s opravou se očekává snížení výnosů vlivem odstávky strojů. Riziko vynaložených nákladů a snížení tržeb se AMD a.s. rozhodla ošetřit tvorbou rezervy na opravu strojů. Rezerva bude tvořena rovnoměrně na 3 účetní období. V následujícím období bude oprava realizována za cenu:

- a) 2 600 000 Kč
- b) 3 300 000 Kč

Tabulka č. 6

Rok	Varianta A			Varianta B		
	rezerva	oprava	vliv na ZD	rezerva	oprava	vliv na ZD
2011	+900 000	-	-900 000	+900 000	-	-900 000
2012	+900 000	-	-900 000	+900 000	-	-900 000
2013	+900 000	-	-900 000	+900 000	-	-900 000
2014	-2 700 000	2 600 000	+100 000	-2 700 000	3 300 000	-600 000
Celkem	0	2 600 000	-2 600 000	0	3 300 000	-3 300 000

Zdroj: Vlastní práce

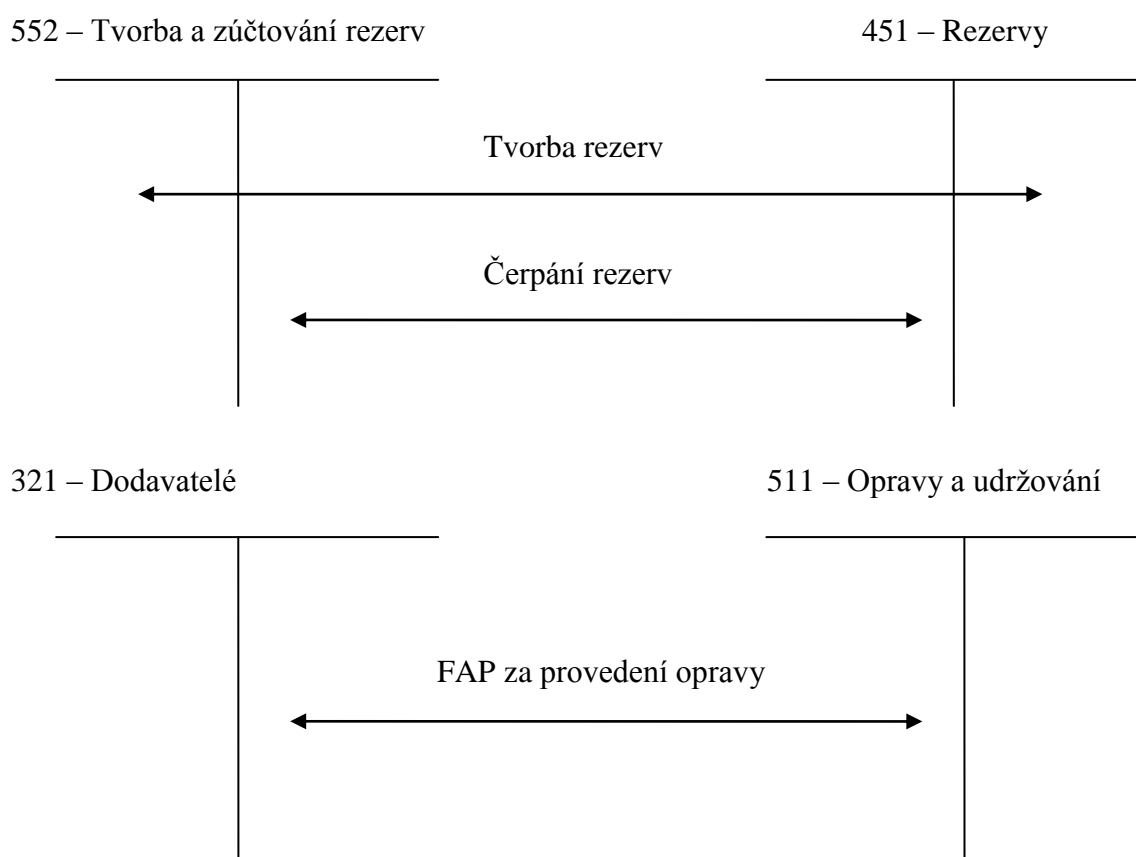
Jak ze zadání plyne, výše rezervy v roce 2014 bude činit 2 700 000 Kč. Po dobu, kdy byla rezerva tvořena, si AMD a.s. tuto rezervu mohla uplatnit v daňovém přiznání a snížit si tak daňovou povinnost.

V případě varianty A, kdy dochází v roce 2014 k opravě výrobních strojů v částce 2 600 000 Kč. Částka opravy je tedy nižší než vytvořená rezerva za tímto účelem, proto společnost musí v daňovém přiznání za příslušné období, základ daně zvýšit o nevyčerpanou částku 100 000 Kč.

U varianty B, dochází v témže roce k opravě výrobních strojů, ale v částce 3 300 000 Kč, tedy vyšší než je vytvořená rezerva. V tomto případě si AMD a.s. sníží základ daně o dalších 600 000 Kč, vlivem vyšší částky opravy.

4.4.2 Účtování rezerv podle zvláštních právních předpisů

Jako první bude zaúčtována tvorba rezervy na vrub a ve prospěch účtů 451 a 552. Poté bude provedena oprava, na kterou vystaví dodavatel (321) fakturu. AMD a.s. fakturaci přijme a provede zúčtování pomocí účtu 511. Nakonec společnost musí provést zúčtování čerpané rezervy. To bude provedeno na stejných účtech jako tvorba rezervy, ale na opačných stranách těchto účtů.



Zdroj: Vlastní práce

4.5 Doba tvorby rezerv

Počet let, kdy lze rezervu tvořit, určuje zákon o rezervách. Minimální doba, kdy je rezerva tvořena, jsou 2 zdaňovací období. Počet let tvorby rezervy je určen od zahájení rezervy až do předpokládaného termínu zahájení opravy. Maximální doba tvorby rezervy závisí na druhu majetku a odpisové skupině, do které je majetek zařazen. Odpisová skupina je dána zákonem o daních z příjmů. Konkrétně v příloze zákona o daních z příjmů. V následující tabulce bude ukázáno, jak se tvorba rezerv od 1. 1. 1999 změnila.

Tabulka č. 7

Maximální doba tvorby rezervy na opravu hmotného majetku		
Odpisová skupina	Doba tvorba rezervy po 1. 1. 1999	Doba tvorby rezervy před 1. 1. 1999
1	nelze tvořit	nelze tvořit
2	3 zdaňovací období	5 zdaňovacích období
3	6 zdaňovacích období	8 zdaňovacích období
4	8 zdaňovacích období	12 zdaňovacích období
5 a 6	10 zdaňovacích období	16 zdaňovacích období

Zdroj: Vlastní práce

Od roku 1999 při tvorbě rezerv došlo ke snížení doby, kdy je možno rezervu tvořit. Pro majetek, který je zařazen do první odpisové skupiny, nedošlo k žádné změně. K tomuto majetku rezervy nelze tvořit. Ke změnám došlo v dalších odpisových skupinách, u kterých se snížila doba jejich tvorby. U druhé odpisové skupiny dochází ke snížení doby tvorby z pěti na tři zdaňovací období. Ve třetí odpisové skupině se doba tvorby snížila z osmi na šest zdaňovacích období. U čtvrté odpisové skupiny se doba tvorby rezervy snížila ze dvanácti na osm zdaňovacích období. Pro pátou a šestou odpisovou skupinu se doba tvorby snížila z šestnácti na deset zdaňovacích období.

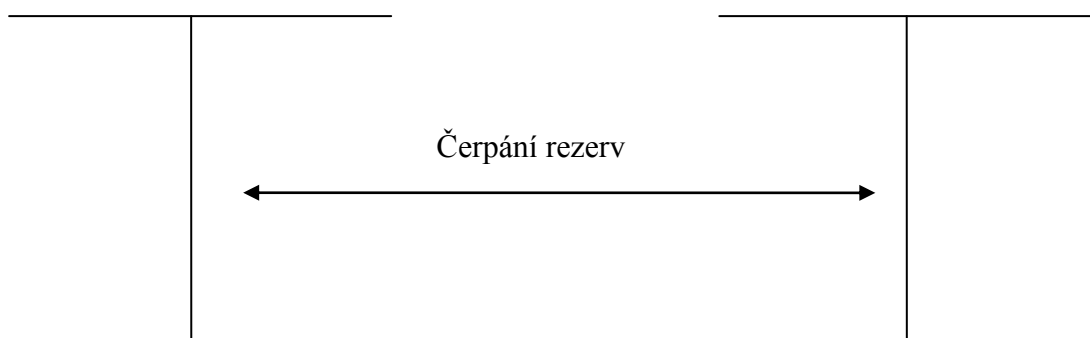
Z tabulky vyplývá, že kdyby AMD a.s. v roce 1998 začala tvořit rezervu na opravu majetku, který by byl zařazen v páté nebo šesté odpisové skupině, tak by společnost mohla až do zdaňovacího období roku 2013 tuto rezervu využít snížením základu daně, při podání daňového přiznání.

4.6 Čerpání resp. rozpouštění zákonných rezerv

Čerpání rezerv se účtuje ve prospěch a na vrub příslušného účtů 451 a 552. Pokud je rezerva čerpána, musí být provedena oprava majetku, ke kterému byla rezerva tvořena. Dodavatel (321) vystaví fakturu za provedené opravy. Oprava bude souvztažně zúčtována s účtem 511.

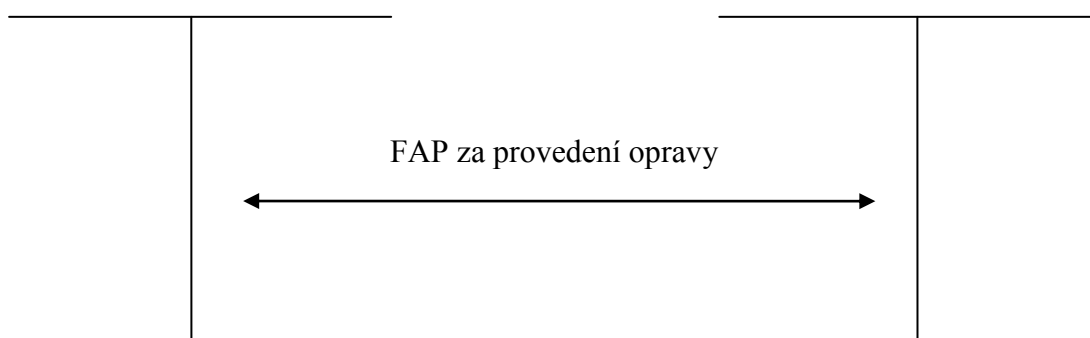
552 – Tvorba a zúčtování rezerv

451 – Rezervy



321 – Dodavatelé

511 – Opravy a udržování



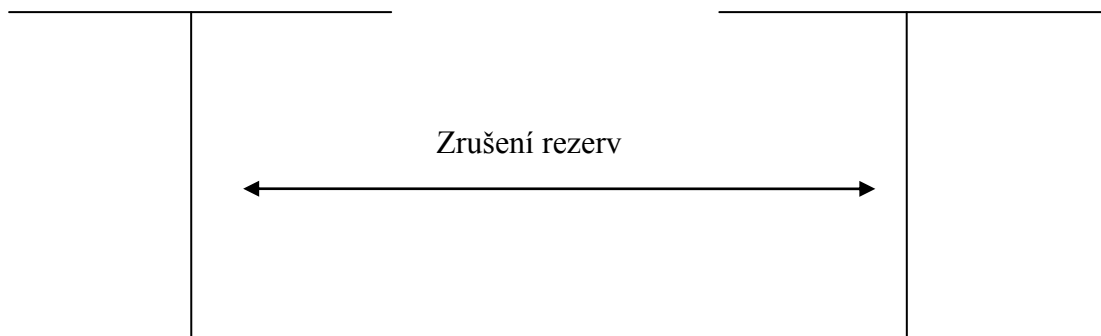
Zdroj: Vlastní práce

4.7 Zrušení rezerv

Zrušení rezerv se účtuje stejným předpisem jako čerpání rezerv. Účtuje se ve prospěch a na vrub příslušného účtu 451 a 552. Vytvořená rezerva se musí zrušit, pokud v následujícím zdaňovacím období není provedena oprava majetku, ke kterému byla rezerva tvořena.

552 – Tvorba a zúčtování rezerv

451 – Rezervy



Zdroj: Vlastní práce

4.8 Podmínka uložení rezervy na bankovní účet

Podle novely zákona o rezervách, kde v zákoně č. 2/2009 Sb., se mění základ daně a některé další zákony, došlo k citelným změnám. Zpřísnila se tvorba zákonných rezerv na opravy hmotného majetku. Zákon vyšel ve Sbírce zákonů k 1. 1. 2009. Tímto dnem zákon nabyl účinnosti. Významnější často bývají tzv. přechodná ustanovení, která řeší konkrétní vliv novely na uplatnění zákona v praxi. U rezerv došlo k těmto přechodným ustanovením:

- ustanovení § 7 zákona o rezervách, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti zákona, se použije na tvorbu rezervy, která započala ve zdaňovacím období, kdy zákon nabyl účinnosti.

Tzn. nová pravidla, pro tvorbu rezervy na opravy se týkají až rezerv zahájených po datu účinnosti zákona. Novela neplatí pro rezervy na opravy, které byly tvořeny před datem účinnosti zákona. Tyto rezervy jsou řízeny ustanoveními v dřívějším znění.

Novela vložila do § 7 zákona o rezervách nový odst. 4:

- ve zdaňovacím období je tvorba rezervy výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

To platí, pokud peněžní prostředky v plné výši rezervy podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období budou převedeny na samostatný účet v bance:

- se sídlem na území členského státu Evropské unie,
- který je veden v české měně nebo v eurech a
- je výhradně určen pro ukládání peněžních prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení,
- a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání.

Nebudou-li peněžní prostředky v plné výši rezervy převedeny na samostatný účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, rezerva musí být zrušena v následujícím zdaňovacím období. Peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena.

4.8.1 Stará versus nová pravidla rezervy na opravy hmotného majetku

Společnost AMD a.s. začala tvořit rezervu na opravu hmotného majetku. Rozhodla se pro rovnoměrnou metodu tvorby rezervy po dobu 3 let. Výši rezervy stanovila podle rozpočtových nákladů celkem na 300 000 Kč. Společnost má trvale základní termín pro podání přiznání k dani z příjmů (do 3 měsíců po skončení zdaňovacího období). Tvorbu rezervy společnost započala:

- a) v roce 2008. Nová podmínka ukládání rezervy na bankovní účet se netýká,
- b) v roce 2009. Za rok 2011 byly peněžní prostředky na účet převedeny až po termínu pro podání přiznání k dani z příjmů
- c) v roce 2009. Po celou dobu tvorby AMD a.s. řádně a včas plnila novou podmínku ukládání peněžních prostředků na samostatný účet.

Výpočet výše rezervy za zdaňovací období:

- stanovená rezerva 300 000 Kč / 3 zdaňovací období = 100 000 Kč

Tabulka č. 8

Varianta A					
Rok	Popis případu	Změna rezervy	Stav rezervy	Samostatný účet	Vliv na základ daně
2008	tvorba rezervy	+100 000	100 000	není podmínkou	-100 000
2009	tvorba rezervy	+100 000	200 000	není podmínkou	-100 000
2010	tvorba rezervy	+100 000	300 000	není podmínkou	-100 000
2011	oprava majetku	-	-	-	-300 000
	čerpání rezervy	-300 000	0	není podmínkou	+300 000
Celkem	-	-	-	-	-300 000

Zdroj: Vlastní práce

Tvorba rezervy v případě varianty A započala v roce 2008. Pro tento rok platila ještě stará pravidla tvorby rezervy. Novelizace proběhla až v následujícím roce. Z tohoto důvodu si AMD a.s. nemusela zřídit samostatný účet v bance, na který by každoročně ukládala finanční prostředky, spojené s tvorbou rezervy. Zde by se jednalo o částku 100 000 Kč. Oprava proběhla v naplánovaném termínu roku 2011. Na opravu byla vyčerpána celá částka vytvořené rezervy. Po celou dobu tvorby rezervy si AMD a.s. každoročně uplatňovala v daňovém přiznání částku roční vytvořené rezervy. Takto si každoročně snížila základ daně o 100 000 Kč.

Tabulka č. 9

Varianta B					
Rok	Popis případu	Změna rezervy	Stav rezervy	Samostatný účet	Vliv na základ daně
2009	tvorba rezervy	+100 000	100 000	100 000 (do 31. 3.)	-100 000
2010	tvorba rezervy	+100 000	200 000	100 000 (do 31. 3.)	-100 000
2011	tvorba rezervy	+100 000	300 000	100 000 (po 31. 3.)	+200 000
2012	oprava majetku	-	-	-	-300 000
	čerpání rezervy	-300 000	0	-300 000	0
Celkem	-	-	-	-	-300 000

Zdroj: Vlastní práce

U varianty B společnost začala tvorbu rezervy v roce 2009, kdy v tomto roce dochází k zásadní změně pro tvorbu rezerv. V roce 2009 proběhla novelizace zákona o rezervách. Pro společnost AMD a.s. to znamenalo, že musela zřídit samostatný účet, na který bude v průběhu tvorby rezervy ukládat finanční prostředky spojené s touto rezervou. Společnost za roky 2009 a 2010 vždy vložila finanční prostředky do termínu stanoveného na 31. 3.. Za rok 2011 se s uložení peněžních prostředků opozdila a vložila je až po tomto termínu. Z tohoto důvodu musela v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období zvýšit základ daně. Jednalo se o 2 * 100 000 Kč. V letech 2009 a 2010 si AMD a.s. snížila základ daně právě o 100 000 Kč. V těchto letech splnila všechny podmínky, které souvisí s tvorbou rezerv, proto si společnost snížila

základ daně o 100 000 Kč. V roce 2011 nebyly všechny podmínky splněny, z tohoto důvodu musela navýšit základ daně o částky z předcházejících zdaňovacích období.

Tabulka č. 10

Varianta C					
Rok	Popis případu	Změna rezervy	Stav rezervy	Samostatný účet	Vliv na základ daně
2009	tvorba rezervy	+100 000	100 000	100 000 (do 31. 3.)	-100 000
2010	tvorba rezervy	+100 000	200 000	100 000 (do 31. 3.)	-100 000
2011	tvorba rezervy	+100 000	300 000	100 000 (do 31. 3.)	-100 000
2012	oprava majetku	-	-	-	-300 000
	čerpání rezervy	-300 000	0	-300 000	+300 000
Celkem	-	-	-	-	-300 000

Zdroj: Vlastní práce

V případě varianty C, nedochází po celou dobu tvorby rezervy k žádnému porušení podmínek spojených s tvorbou zákonných rezerv. Proto AMD a.s. v jednotlivých letech, kdy rezervu tvořila, účinně snižovala základ daně z příjmů o 100 000 Kč.

5 Závěr

Účetní jednotka, která se dobrovolně rozhodne, že začne v rámci podnikatelské činnosti s tvorbou rezerv, tak učiní, aby optimalizovala finanční prostředky, které se stávají výdaji. Pokud společnost začne tvořit rezervy, měla by nejdříve nabýt znalosti, které se týkají dané problematiky. Rezervy upravuje Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Zákon č. 593/1992 Sb., prošel již několika novelizacemi. Nejvýznamnější novelizace tohoto zákona nastala s účinností k 1. 1. 2009, kdy každá účetní jednotka je povinna mít zřízen samostatný účet, na který bude do 31. 3. příslušného zdaňovacího období ukládat finanční prostředky spojené s tvorbou rezerv.

Práce je zaměřena na zákonné rezervy na opravu a udržování. Tyto rezervy jsou upraveny již ve výše zmíněném zákoně. Jedná se o daňové rezervy, které jsou tímto zákonem striktně regulovány, aby je účetní jednotky neutilizovaly jako daňově optimalizační nástroj. Zákonné rezervy jsou právě daňově optimalizačním nástrojem, který jím má pomoci ke snížení daňové povinnosti. Tento proces kumuluje prostředky na opravy hmotného majetku. Proto nejčastěji používanou rezervou, je rezerva na opravy hmotného majetku.

Zákonné rezervy jsou tvořeny podle ustanovení v Zákoně o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. U rezerv je znám jejich účel, kdežto její výše a období, jehož se rezerva týká, se pouze odhaduje. Rezervy se dají tvořit dvěma způsoby, a to časovou nebo výkonovou metodou. Více používaná je metoda časová. Kdy u tohoto způsobu tvorby rezervy si účetní jednotka naplánuje předběžnou částku výše rezervy a tuto částku podělí počtem období, po které bude rezervu tvořit. Druhý způsob je více pracný a časově náročnější.

Zákonné rezervy se také musí zohlednit i v účetnictví. Pro tuto interpretaci slouží dva účty v účtové osnově, na kterých jsou prováděny účetní operace v rámci rezerv. Vždy se jedná o účet s číslem 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů. Druhým účtem je účet nákladový s číslem 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů. O tvorbě rezerv se účtuje ve prospěch účtu 451 se souvztažným zápisem na vrub účtu 552. Pokud bude rezerva čerpána nebo zrušena, účtování se provede na stejných účtech, pouze dochází k otočení stran na těchto účtech.

Práce obsahuje několik příkladů, které souvisí s danou problematikou zákonných rezerv. Především se jedná o tvorbu rezervy, čerpání rezervy v rámci opravy, zrušení rezervy z důvodů odkladu termínu opravy nebo podmínky uložení rezervy na samostatný účet. Na interpretaci příkladu podmínky uložení rezervy na samostatný účet můžete vidět, jak probíhala tvorba rezervy před zavedením této podmínky, a po jejím zavedení. V příkladě je promítnuto, jak účetní jednotka musí plnit podmínky s uložením rezervy. Pokud nedochází k tomuto plnění v řádném termínu určeném v zákoně, dochází ke zrušení rezervy.

Jedinou a nejdůležitější otázkou u rezerv zůstává, jakým bude tvorba rezerv pro účetní jednotky přínosem. Rezervy jsou považovány za cizí zdroje, ale neslouží k financování podnikatelské činnosti. Rezerva vyjadřuje skutečnost, že finanční prostředky vynaložené na rezervu jsou předurčeny pro financování rizik a nákladů do budoucna. Z toho důvodu s nimi nemůžeme počítat v provozní činnosti. Rezervy se využívají ke zrealnění těchto rizik a nákladů. Nejdůležitější vliv mají na výsledek hospodaření, kdy dochází k rovnoměrnému rozložení na delší období trvající nejistoty. U rezerv je nejkratší dvouleté období, na které lze odhadované náklady spojené s rizikem rozložit.

6 Seznam použité literatury

1. BARTKOVÁ, Hana a kol. *Účetní souvztažnosti 2008-2009*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2008. 400 s. 978-80-7357-338-6.
2. BRYCHTA, Ivan a kol., *Daň z příjmů*. 9. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR a.s., 2012. 606 s. 978-80-7357-730-8.
3. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1.2012*. 1. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2012. 279 s. 978-80-7263-711-9.
4. HAMERNÍKOVÁ, Bojka; MAATYOVÁ, Alena et al.. *Veřejné finance*. 2. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010. 340 s. ISBN 978-7357-497-0.
5. JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob u účetnictví 2008/2009*. 1. vyd. Praha : GRADA Publishing a.s., 2009. 187 s. 978-80-247-2950-3.
6. KOVALÍKOVÁ, Hana. *Zákon o účetnictví 2011 – jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. 2. vyd. Olomouc : ANAG, 2011. 310 s. ISBN 978-80-904256-2-0.
7. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. Vyd. Praha : ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
8. PILAŘOVÁ, Ivana. *Daňové a účetní novinky 2011 s komentářem*. 1. vyd. Praha : 1. VOX a.s., 2011. 96 s. ISBN 978-80-86324-94-4.
9. RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 8. vyd. Olomouc : ANAG, s.r.o., 2008. 959 s. 978-80-7263-437-8.
10. SKÁLA, Milan. *Technické zhodnocení a opravy*. 5. vyd. Ostrava : Sagit, a.s., 2008. 351 s. 978-80-7208-707-5.

Internetové zdroje

HUSOVSKÝ, Richard. *Rezervy* [online]. [cit. 2012-12-10]. <Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/zmena-pri-tvorbe-danove-rezervy-na-opravy-hmotneho-majetku-od-1-ledna-2009-59327.html>>

JAKUBSKÝ, Radek. *Rezervy* [online]. [cit. 2012-11-6]. <Dostupné z: <http://www.daneaucetnictvi.com/ucetnictvi/rezervy.htm>>

KUČERA, Petr. *Pravidla pro tvorbu daňových rezerv jsou stanovena v zákoně o rezervách. Mohou je tvořit také podnikatelé, kteří vedou daňovou evidenci* [online]. [cit. 2012-10-17]. <Dostupné z: <http://www.ucto2000.cz/UCTOINFO/pk1261.htm>>

Okamžik zahájení oprav (rezerva na opravu hmotného majetku, generální vs. drobná oprava) [online]. [cit. 2012-12-10]. <Dostupné z: <http://www.danova->

kontrola.cz/index.php/judikaty/103-okamik-zahajeni-oprav-rezerva-na-opravu-hmotneho-majetku-generalni-vs-drobna-oprava>

Rezervy [online]. [cit. 2012-10-22]. <Dostupné z: <http://www.az-data.cz/clanky/rezervy>>

Rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku [online]. [cit. 2012-10-28]. <Dostupné z: <http://www.fucik.cz/odborny-clanek/87/rezervy-na-opravy-dlouhodobeho-hmotneho-majetku>>

SOUKUPOVÁ, Klára. *Tvorbu rezerv na nákup dlouhodobého majetku zákon zakazuje* [online]. [cit. 2012-11-3]. <Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/tvorbu-rezerv-na-nakup-majetku-zakon-zakazuje>>

Účetní závěrka – inventarizace a rezervy [online]. [cit. 2012-11-7]. <Dostupné z: <http://www.trimmtax.cz/news/ucetni-zaverka-inventarizace-a-rezervy>>