

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Bakalářská práce**

**Vyhodnocení optimalizace výsledku hospodaření  
v účetní jednotce**

**Pavla Macourková**

© 2018 ČZU v Praze

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Pavla Macourková

Podnikání a administrativa

Název práce

**Vyhodnocení optimalizace výsledku hospodaření v účetní jednotce**

Název anglicky

**Evaluation of Optimization of the Economic Result in Accounting Entity**

---

### Cíle práce

Cílem bakalářské práce je na základě odborné literatury definovat základní pojmy spojené s výpočtem výsledku hospodaření a následnou optimalizací základu daně. Budou vymezeny náklady a výnosy z hlediska daňové uznatelnosti (včetně daňově odčitatelných položek) a určeny varianty složení jednotlivých faktorů vzhledem k optimalizaci daňového základu.

### Metodika

Rešeršní část bakalářské práce bude zpracována prostřednictvím kompilace podkladů získaných z odborné literatury, právních předpisů a dalších relevantních zdrojů. Na základě získaných informací z dané problematiky bude vytvořena obecná znalostní báze.

V praktické části bude provedena základní analýza nákladů a výnosů ve vybrané účetní jednotce. Na základě získaných obecných znalostí budou charakterizovány daňově neuznatelné položky nákladů a výnosů a v modelových příkladech propočítány jejich varianty vlivu na daňový základ. Pomocí dedukce budou získané výsledky vyhodnoceny a navrženy možnosti optimalizace daňového základu pro vybranou účetní jednotku.

## Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

## Klíčová slova

výsledek hospodaření, náklady, výnosy, optimalizace, daňově neuznatelné náklady

---

## Doporučené zdroje informací

BRYCHTA, I. MERITUM Účetnictví podnikatelů 2016. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 544 s. ISBN 978-80-7552-050-0

MARKOVÁ, H. Daňové zákony 2017. Praha: Grada, 2017. 288 s. ISBN 978-80-271-0451-2

PELC, V. – PELECH, P. Daně z příjmů s komentářem. Praha: Anag, 2016. 1039 s. ISBN 978-80-7554-011-9

PILAŘOVÁ, I. – PILÁTOVÁ, J. Účetní závěrka – Základ daně – Finanční analýza. Praha: 1.Vox, 2016. 192 s. ISBN 978-80-87480-50-2

PILÁTOVÁ, J. Zákon o účetnictví 2017. Praha: Grada, 2017. 104 s. ISBN 978-80-271-0430-7

RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2017. Praha: Anag, 2017. 1151 s. ISBN 978-80-7554-061-4

SLÁDKOVÁ, E. – STROUHAL, J. Účetnictví – výkaznictví podle českých účetních předpisů. Praha: ICU, 2016. 152 s. ISBN 978-80-8798-508-3

ŠTEKER, K. – OTRUSINOVÁ, M. Jak číst účetní výkazy. Praha: Grada, 2016. 288 s. ISBN 978-80-271-0048-4

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

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

---

## Předběžný termín obhajoby

2017/18 LS – PEF

## Vedoucí práce

Ing. Jitka Šišková, Ph.D.

## Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

---

Elektronicky schváleno dne 5. 10. 2017

**Ing. Helena Čermáková, Ph.D.**

Vedoucí katedry

---

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2017

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 05. 03. 2018

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Vyhodnocení optimalizace výsledku hospodaření v účetní jednotce" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 12. 3. 2018

---

### **Poděkování**

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Jitce Šiškové, Ph.D. za ochotu, vedení, cenné rady a připomínky při zpracování této bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat společnosti Betonna, a.s. za spolupráci a poskytnutá data k praktické části práce.

# Vyhodnocení optimalizace výsledku hospodaření v účetní jednotce

## Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá problematikou optimalizace výsledku hospodaření účetní jednotky prostřednictvím účetních a daňových odpisů.

Teoretická východiska práce charakterizují operace předcházející uzavření účetních knih a sestavení účetní závěrky z hlediska zákona o účetnictví a dalších souvisejících předpisů.

Praktická část práce je založena na modelových výpočtech odpisů dlouhodobého majetku vycházejících z principů odpisování využívaných danou účetní jednotkou. Následně jsou do výpočtů zahrnuty také daňově účinné a neúčinné náklady. Jednotlivé výsledky jsou navzájem komparovány a je posouzen jejich vliv na daňový základ a na výsledek hospodaření podniku. Výsledky modelových variant potvrzují, že vhodným výběrem způsobu odpisování majetku lze optimalizovat výsledek hospodaření a odpisy jsou tak významným nástrojem finančního hospodaření účetní jednotky.

**Klíčová slova:** výsledek hospodaření, náklady, výnosy, odpisy, optimalizace, daňový základ, daňově neuznatelné náklady

# **Evaluation of Optimization of the Economic Result in Accounting Entity**

## **Abstract**

The Bachelor thesis deals with the issue of optimization of the economic result in an accounting entity by tax and accounting depreciation. The theoretical part describes the transactions which precede a closing of accounting books and the formation of the closing financial statement by the accounting act and other legislation.

The practical part is focused on the model calculations of long-term property coming from the principles of depreciation used in the accounting entity. Afterwards the tax deductible and non-deductible expenses are included in the calculations. The results are compared among themselves and their impact on the assessment base and economic result is evaluated. The results of the model options affirm that appropriate choice of method of depreciation can optimize the economic result and depreciations are important instrument of financial economy in accounting entity.

**Keywords:** economic result, expenses, revenues, depreciation, optimization, assessment base, tax non-deductible expenses

# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod</b> .....	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>Cíl práce a metodika</b> .....	<b>12</b>
<b>3</b>	<b>Teoretická východiska</b> .....	<b>13</b>
3.1	Právní rámec vedení účetnictví v České republice .....	13
3.2	Základní účetní zásady a principy .....	14
3.3	Operace předcházející uzavření účetních knih.....	15
3.4	Základ daně .....	25
3.5	Uzavření účetních knih .....	28
3.6	Účetní závěrka.....	28
3.6.1	Struktura účetní závěrky.....	29
3.6.2	Povinnosti spojené s účetní závěrkou.....	34
<b>4</b>	<b>Vlastní práce</b> .....	<b>35</b>
4.1	Charakteristika společnosti .....	35
4.2	Daňově účinné a neúčinné náklady společnosti.....	36
4.3	Odpisy dlouhodobého majetku a jejich vliv na výsledek hospodaření .....	37
4.3.1	Kontejner .....	39
4.3.2	Mikrorýpadlo pásové.....	42
4.3.3	Tiskárna .....	44
4.4	Srovnání účetních a daňových odpisů.....	46
<b>5</b>	<b>Výsledky a diskuze</b> .....	<b>53</b>
<b>6</b>	<b>Závěr</b> .....	<b>55</b>
<b>7</b>	<b>Seznam použitých zdrojů</b> .....	<b>56</b>



## Seznam tabulek

Tabulka č. 1 – Účtování účetních odpisů .....	18
Tabulka č. 2 – Minimální doba odpisování dlouhodobého hmotného majetku .....	21
Tabulka č. 3 – Účty časového rozlišení .....	24
Tabulka č. 4 – Výpočet daňové povinnosti .....	27
Tabulka č. 5 – Kategorie účetních jednotek .....	30
Tabulka č. 6 – Ekonomické vyhodnocení společnosti Betonna a.s. ....	36
Tabulka č. 7 – Daňově neuznatelné náklady společnosti Betonna a.s. ....	37
Tabulka č. 8 – Předpokládaná doba životnosti u DHM .....	38
Tabulka č. 9 – Základní údaje o pořízeném majetku .....	38
Tabulka č. 10 – Kontejner-výpočet rovnoměrných účetních odpisů .....	39
Tabulka č. 11 - Kontejner-výpočet rovnoměrných daňových odpisů a jejich vliv na VH .....	40
Tabulka č. 12 - Kontejner-výpočet zrychlených daňových odpisů a jejich vliv na VH .....	40
Tabulka č. 13 – Kontejner-výpočet rovnoměrných daňových odpisů se zvýšenou vstupní cenou a jejich vliv na VH .....	41
Tabulka č. 14 - Kontejner-výpočet zrychlených daňových odpisů se zvýšenou vstupní cenou a jejich vliv na VH .....	42
Tabulka č. 15 – Mikrorýpadlo-výpočet rovnoměrných účetních odpisů .....	42
Tabulka č. 16 – Mikrorýpadlo-výpočet rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů .....	43
Tabulka č. 17 – Mikrorýpadlo-výpočet rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů se zvýšenou vstupní cenou .....	44
Tabulka č. 18 – Tiskárna-výpočet rovnoměrných účetních odpisů .....	44
Tabulka č. 19 – Tiskárna-výpočet rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů .....	45
Tabulka č. 20 – Tiskárna-výpočet rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů se zvýšenou vstupní cenou .....	45
Tabulka č. 21 – Přehled odpisů u jednotlivých druhů majetku .....	46
Tabulka č. 22 - Výše daňové povinnosti u jednotlivých druhů odpisů .....	52

## **Seznam grafů**

Graf č. 1 – Tiskárna – průběh odpisování .....	47
Graf č. 2 – Mikrorýpadlo – průběh odpisování .....	48
Graf č. 3 – Kontejner – průběh odpisování .....	49
Graf č. 4 – Zhodnocení vlivu odpisů na výsledek hospodaření .....	53

## **Seznam vzorců**

Vzorec č. 1 – Výpočet rovnoměrných účetních odpisů .....	19
Vzorec č. 2 – Výpočet zrychlených účetních odpisů .....	19
Vzorec č. 3 – Výpočet zpomalených účetních odpisů .....	20
Vzorec č. 4 – Výpočet rovnoměrných daňových odpisů .....	21
Vzorec č. 5 – Výpočet rovnoměrných daňových odpisů se zvýšenou vstupní cenou v 1. roce odpisování .....	22
Vzorec č. 6 – Výpočet zrychlených daňových odpisů v prvním roce odpisování ...	22
Vzorec č. 7 – Výpočet zrychlených daňových odpisů v dalších letech odpisování.	22

## **Seznam použitých zkratk**

ČÚS – České účetní standardy

D – dal

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DM – dlouhodobý majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

MD – má dáti

ÚJ – účetní jednotka

VH – výsledek hospodaření

VK – vlastní kapitál

VyZÚ – vyhláška k zákonu o účetnictví pro podnikatele

ZDP – zákon o daních z příjmů

ZoÚ – zákon o účetnictví

# 1 Úvod

Účetní závěrka představuje proces, který vede k uzavření účetního období. Jejím sestavení nejprve předchází účetní uzávěrka zahrnující doúčtování veškerých účetních případů a uzávěrkových operací. Na závěr se vypočte a zaúčtuje zisk či ztráta a daň z příjmů splatná a odložená. Výsledkem účetní uzávěrky je tedy uzavření účetních knih a sestavení účetní závěrky.

Každá účetní jednotka se snaží, aby její daňová povinnost byla co nejnižší. Výši daňového základu je možné do určité míry ovlivnit například prostřednictvím daňově uznatelných či neuznatelných nákladů nebo skrze odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Na odpisování dlouhodobého hmotného majetku bude proto primárně zaměřena praktická část této práce.

Dlouhodobý majetek je nezbytnou součástí každého podniku. Jedná se o majetek, který slouží podniku déle než jeden rok, postupně se opotřebovává a tím se stává součástí vlastních nákladů. V tomto období se zároveň podílí na tvorbě výnosů. Opotřebení majetku se vyjadřuje prostřednictvím odpisů, které lze rozdělit na účetní a daňové.

Účetní odpisy by měly co nejpřesněji vyjádřit opotřebení majetku. Účetní jednotka rozloží pořizovací cenu majetku do nákladů dle doby jeho životnosti na základě předem stanoveného odpisového plánu. Jelikož jsou účetní odpisy součástí nákladů, ovlivňují výsledek hospodaření podniku. Daňové odpisy slouží pro stanovení základu daně z příjmů a patří mezi daňově uznatelné náklady, proto se daňový základ musí upravit o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Daňové odpisy ne vždy věrně zobrazují skutečné opotřebení majetku, mohou ale zásadně ovlivnit například základ daně z příjmů. Pokud se účetní jednotka v této problematice dobře orientuje, je možné daňový základ a výsledek hospodaření významně optimalizovat.

## **2 Cíl práce a metodika**

### **Cíl práce**

Cílem bakalářské práce je na základě odborné literatury vymežit základní pojmy spojené s výpočtem výsledku hospodaření a následnou optimalizací základu daně. Bude proveden rozbor účetních a daňových odpisů, vymezeny náklady z hlediska daňové uznatelnosti (včetně daňově odčitatelných položek) a určeny varianty složení jednotlivých faktorů vzhledem k optimalizaci daňového základu.

### **Metodika**

Rešeršní část bakalářské práce bude zpracována prostřednictvím kompilace podkladů získaných z odborné literatury, právních předpisů a dalších relevantních zdrojů. Na základě získaných informací z dané problematiky bude vytvořena obecná znalostní báze.

V praktické části bude vybrána jedna z předuzávěrkových operací – odpisy dlouhodobého majetku, u kterých budou na základě získaných obecných znalostí provedeny modelové výpočty účetních a daňových odpisů u konkrétních druhů dlouhodobého majetku, znázorněn jejich průběh odpisování a následně posouzen vliv na daňový základ a na výsledek hospodaření účetní jednotky. Následně bude provedena základní analýza nákladů ve vybrané účetní jednotce. Budou charakterizovány daňově uznatelné a neuznatelné položky nákladů a v modelových příkladech propočítány jejich varianty vlivu na daňový základ. Pomocí dedukce budou získané výsledky vyhodnoceny a navrženy možnosti optimalizace daňového základu pro vybranou účetní jednotku.

## **3 Teoretická východiska**

### **3.1 Právní rámec vedení účetnictví v České republice**

Základním předpisem, který upravuje obecné povinnosti spojené s vedením účetnictví je Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. V roce 2015 byla přijata významná novela tohoto zákona s platností od 1. 1. 2016. (CHALUPA, a další, 2016 str. 12)

Dalším důležitým předpisem je Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, která navazuje na ZoÚ, a proto je nutné s vyhláškou pracovat v kontextu se zákonem. Jedná se o vyhlášku, která je závazná pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví. (CHALUPA, a další, 2016 str. 25)

Neméně významným předpisem jsou České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. ČÚS stanovují zásady používání účetních metod a postupy účtování. (ŠTEKER, a další, 2016 str. 37)

#### **Vnitřní účetní předpisy**

Nedílnou součástí vnitřního kontrolního systému každé účetní jednotky jsou přehledně zpracované vnitřní předpisy, které představují závaznou normu pro celou ÚJ. (KOCH, 2016 stránky 17-18) Obecně se jedná o soubor pravidel, podmínek, pravomocí a odpovědností k určité pracovní činnosti. Smyslem účetních směrnic je aplikace zákonných předpisů na konkrétní podmínky v účetní jednotce. (ŠTEKER, a další, 2016 str. 38)

Pravidla nevycházejí pouze ze zákonných norem, ale upravují také záležitosti, u kterých právní předpisy umožňují využití nebo alternativní řešení některých ustanovení. (KOCH, 2016 stránky 17-18) Vzhledem k častým legislativním změnám je nezbytná jejich pravidelná aktualizace. Pokud má účetní jednotka kvalitně zpracované vnitřní směrnice, kontrola auditorem nebo finančním úřadem probíhá plynuleji a rychleji a je rovněž možno předejít případným sankcím. (ŠTEKER, a další, 2016 stránky 38-39)

Při vytváření nebo úpravě vnitřních směrnic je nezbytné dodržovat především tyto zásady:

1. Směrnice i její text musí být logický, stručný, přehledný, srozumitelný a jednoznačný.

2. I přesto, že je směrnice stručná, vymezené postupy musí být vyřešeny přesně a jasně.
3. Veškeré vymezené postupy musí být uspořádány tak, aby se žádné informace neopakovaly.
4. V rámci aktualizace směrnice je nutno dodržovat soulad s platnými právními předpisy. (ŠTEKER, a další, 2016 str. 39)

Vnitřní účetní směrnice je možno rozdělit do dvou základních skupin. První skupinou jsou směrnice vyplývající nepřímo z legislativy. Jako příklad lze uvést účtový rozvrh, dlouhodobý majetek a odpisový plán, oběh účetních dokladů, kompetence a podpisové vzory, zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů, zásoby, rezervy a odloženou daň.

Druhou skupinu představují ostatní směrnice, které slouží k usnadnění organizace a fungování jednotlivých činností účetní jednotky. Nejčastějším příkladem je úprava pohledávek po lhůtě splatnosti, účtování na podrozvahových účtech, poskytování slev a bonusů zákazníkům nebo využívání firemních vozidel. (ŠTEKER, a další, 2016 str. 39)

### **Směrná účtová osnova a účtový rozvrh**

Směrná účtová osnova je přílohou č. 4 VyZÚ a určuje uspořádání a označení účtových tříd a účtových skupin. Každá účetní jednotka si na základě směrné účtové osnovy sestaví vlastní účtový rozvrh. Uvede zde veškeré syntetické a analytické účty potřebné k zaúčtování účetních operací a k sestavení účetní závěrky. Účtový rozvrh je sestaven pro každé účetní období. V případě, že během účetního období dojde ke změnám, je možno účtový rozvrh doplnit. Účtové rozvrhy záleží na typu a velikosti účetní jednotky, jejich činnosti, organizačního uspořádání apod. (CHALUPA, a další, 2016 str. 40)

## **3.2 Základní účetní zásady a principy**

Aby mohla účetní jednotka sestavit účetní závěrku, musí dodržovat a respektovat určitá pravidla, která jsou zakotvena v ZoÚ. Mezi nejdůležitější zásady a principy lze zařadit například:

- zásadu věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky,

- zásadu opatrnosti (účetní jednotka by měla zvažovat předvídatelná rizika a ztráty, které promítne do účetnictví), (ŠTEKER, a další, 2016 str. 20)
- zásadu zákazu kompenzace (účetní jednotka je povinna účtovat o aktivech, pasivech, nákladech a výnosech v účetních knihách a promítat je v účetní závěrce samostatně bez vzájemného zúčtování), (SLÁDKOVÁ, a další, 2016 str. 23)
- zásadu věcné a časové souvislosti – tzv. aktuální princip, který vyjadřuje, že účetní jednotka je povinna účtovat o transakcích již v okamžiku jejich vzniku, a nikoliv až při uskutečnění souvisejícího příjmu či výdaje, (ŠTEKER, a další, 2016 str. 193)
- zásadu stálosti metod uplatněných při vedení účetnictví,
- princip podvojnosti. (ŠTEKER, a další, 2016 stránky 17-21)

### **3.3 Operace předcházející uzavření účetních knih**

Předtím, než může účetní jednotka sestavit samotnou účetní závěrku, musí ke konci účetního období provést celou řadu operací. Tato etapa patří mezi nejdelší a nejpracnější. Mezi tyto operace patří zejména:

- inventarizace a inventarizační rozdíly,
- opravné položky,
- kursové rozdíly,
- rezervy,
- odpisování dlouhodobého majetku a oprávků,
- položky časového rozlišení a dohadné položky,
- závěrečné operace u zásob,
- daň z příjmů splatná a odložená. (PILAŘOVÁ, a další, 2016)

#### **Inventarizace a inventarizační rozdíly**

Inventarizaci upravuje zejména § 29 a § 30 Zákona o účetnictví, dle kterého účetní jednotky inventarizací zjišťují a ověřují, zda skutečný stav majetku a závazků odpovídá stavu, který je zachycen v účetnictví. Inventarizace se provádí ke dni, ke kterému se

sestavuje účetní závěrka – k tzv. rozvahovému dni. V praxi se účetním obdobím nejčastěji volí kalendářní rok. V tomto případě je závěrka sestavována k 31. 12. Inventarizace, která je prováděna ke konci rozvahového dne, se nazývá periodická inventarizace a účetní jednotky mají povinnost vykonávat ji každý rok.

V případě, že chce podnik provést inventarizaci zásob či hmotného movitého majetku, který nemá své stálé místo a je neustále v pohybu, může vykonat průběžnou inventarizaci.

Skutečné stavy majetku se zjišťují dokladovou a fyzickou inventurou. Fyzickou inventurou se zjišťují skutečné stavy u majetku, u kterého je možné vizuálně zjistit jeho existenci. Dokladová inventura se provádí u závazků, pohledávek a dalších složek majetku, u kterých nelze provést fyzickou inventarizaci. Veškeré získané skutečnosti musí účetní jednotka zaznamenat do inventurních soupisů.

Po provedení inventury se porovnají skutečné stavy s účetními a vyčíslí se inventarizační rozdíly.

Inventarizačním rozdílem může být:

- a) přebytek – skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví,
- b) manko – skutečný stav je nižší než stav v účetnictví.

Za manko se nepovažují technologické a technické ztráty, které vznikly například ve výrobním, zásobovacím nebo odbytovém procesu. V tomto případě se jedná o ztráty v rámci norem přirozených úbytků. (PILAŘOVÁ, a další, 2016 stránky 7-9)

### **Oceňování k rozvahovému dni**

- **Opravné položky**

Opravnými položkami se rozumí přechodné snížení hodnoty majetku. Podmínkou tedy je, že snížení hodnoty majetku není trvalého charakteru. Opravné položky se vytvářejí pouze k účtům majetku, kde bylo při inventarizaci zjištěno, že jeho hodnota je nižší než hodnota evidovaná v účetnictví. Jejich tvorba i zúčtování se projeví v nákladech podniku v účtové skupině 55 a 57 a dále na rozvahových účtech účtové skupiny 09, 19, 29 a 39. Tyto účty nesmí mít k rozvahovému dni aktivní zůstatek. Opravné položky jsou nástrojem principu opatrnosti. V případě, že se na snížení hodnoty majetku vytváří rezerva, nelze současně tvořit opravnou položku. (PILAŘOVÁ, a další, 2016 stránky 18-26)



- **Kurové rozdíly**

V rámci své činnosti podnikatelé také často uskutečňují obchodní vztahy se zahraničními partnery. Kurz české koruny vůči jiným měnám není stálý a právě z tohoto důvodu nejčastěji vznikají kursové rozdíly, protože pohledávky a závazky se musí v účetnictví vyjádřit jak v cizí měně, tak i v českých korunách. Závazky a pohledávky se oceňují zpravidla ke dni vystavení faktury nebo jiného účetního dokladu. V případě kursového rozdílu účetní jednotka k rozvahovému dni zaúčtuje na vrub účtu 563 – Kursové ztráty nebo za předpokladu kursového zisku ve prospěch účtu 663 – Kursové zisky. (CHALUPA, a další, 2016)

- **Rezervy**

Problematika rezerv je upravena zejména v § 26 Zákona o účetnictví. Rezervy se tvoří především na pokrytí závazků nebo nákladů, u nichž je velmi pravděpodobné, že nastanou, nebo že nastanou, ale není známa jejich výše nebo okamžik vzniku. Účetní jednotka si ve své vnitřní směrnici stanoví, jaké rezervy bude tvořit, určí si jejich výši a také způsob jejich vytváření a používání. (CHALUPA, a další, 2016 str. 298)

Rezervy jsou součástí pasiv a o jejich tvorbě se účtuje ve prospěch účtů účtové skupiny 45 se souvztažným zápisem na vrub příslušného nákladového účtu:

- účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů,
- účtové skupiny 57 – Rezervy a opravné položky finančních nákladů,
- účtové skupiny 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů. (PILAŘOVÁ, a další, 2016 stránky 37-38)

### **Odpisování dlouhodobého majetku a oprávký**

Odpisy představují opotřebenění dlouhodobého majetku a na rozdíl od opravných položek vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku. (ŠTEKER, a další, 2016 str. 56) Vynaložené výdaje na pořízený majetek jsou uplatňovány postupně prostřednictvím odpisů, které vystihují míru jeho používání a opotřebenění. (CHALUPA, a další, 2016 str. 76)

- **Účetní odpisy**

Odpisy, realizované dle zákona o účetnictví se nazývají účetní odpisy. (CHALUPA, a další, 2016 str. 76) Účetní odpisy vstupují do účetnictví a tím přímo ovlivňují účetní výkazy – rozvahu a výkaz zisku a ztráty. (PILAŘOVÁ, a další, 2016 str. 15) Jejich cílem je reálné ocenění DM a poskytnutí nejdůležitějších informací o nákladech účetní jednotky. Účetní odpisy si stanovuje účetní jednotka sama a upravuje je vnitřní směrnici. Podnik začíná odpisovat majetek v měsíci, který následuje po uvedení majetku do užívání. Vymezení oprávněnosti účetní jednotky odpisovat majetek stanovuje § 28 ZoÚ a § 56 VyZÚ. Jsou zde uvedeny také druhy majetku, které se neodpisují, např. pozemky, nedokončený DNM a DHM nebo technické zhodnocení majetku. Podnik si sestaví odpisový plán, na jehož základě odpisuje majetek v průběhu jeho životnosti. Dlouhodobý majetek se odpisuje pouze do výše jeho ocenění uvedeného v účetnictví. Účetní jednotka také může zohlednit zbytkovou hodnotu. Tím se rozumí hodnota, kterou by ÚJ mohla získat za předpokladu vyřazení majetku a například následného prodeje. Hodnota DM není přímo snižována na jednotlivých majetkových účtech, ale je odpisována nepřímo prostřednictvím opravek k DM. Oprávky představují součet odpisů za dobu používání DM. Rozdíl mezi vstupní cenou majetku a oprávkami se nazývá zůstatková cena. (ŠTEKER, a další, 2016 str. 56) Základní účtování účetních odpisů a opravek vyjadřuje tabulka č. 1.

Tabulka č. 1 – Účtování účetních odpisů

Operace	Strana MD účtu	Strana D účtu
Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku	551	07x
Zúčtování ZC do nákladů	54x, 55x	07x
Vyřazení DNM z evidence	07x	01x
Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku	551	08x
Zúčtování ZC do nákladů	54x, 55x	08x
Vyřazení DHM z evidence	08x	02x

Zdroj: Vlastní zpracování dle (JINDRÁK, 2017)

Základní techniky odpisování:

- časové odpisy-lineární (rovnoměrné), zrychlené (degresivní) a zpomalené (progresivní),
- výkonové odpisy-podle počtu výkonových hodin či objemu produkce. (VALOUCH, 2012 str. 43)

Lineární účetní odpisy lze využít u majetku, který se opotřebovává rovnoměrně po celou dobu užívání. V tomto případě je v každém roce odepsána stejná část hodnoty majetku. (VALOUCH, 2012 str. 45) Roční odpis lze vypočítat pomocí vzorce č. 1.

Vzorec č. 1 – Výpočet rovnoměrných účetních odpisů

$$O = \frac{VC}{t}$$

O = výše odpisu v jednom roce,

VC = vstupní cena majetku,

t = doba odpisování.

Zdroj: (VALOUCH, 2012 str. 45)

Využití degresivních účetních odpisů se doporučuje u majetku, který ztrácí svou hodnotu především v prvních několika letech odpisování. V následujícím roce je vždy odepsána nižší část hodnoty majetku než v roce předchozím. (VALOUCH, 2012 str. 47) Pro výpočet degresivních účetních odpisů lze využít vzorec č. 2.

Vzorec č. 2 – Výpočet zrychlených účetních odpisů

$$O = \frac{2 \times VC \times (t + 1 - i)}{t \times (t + 1)}$$

O = výše odpisu v jednom roce,

VC = vstupní cena majetku,

t = doba odpisování,

i = rok odpisování.

Zdroj: (VALOUCH, 2012 str. 47)

Zpomalené účetní odpisy lze využít v situaci, kdy bude majetek ztrácet na hodnotě především na konci své životnosti a v prvních několika letech bude jeho opotřebení zanedbatelné. Jako příklad lze uvést například budovy. Vzorec č. 3 znázorňuje výpočet progresivních účetních odpisů. (VALOUCH, 2012 str. 49)

Vzorec č. 3 – Výpočet zpomalených účetních odpisů

$$O = \frac{2 \times VC \times i}{t(t + 1)}$$

O = výše odpisu,

VC = vstupní cena,

t = doba odpisování,

i = rok odpisování.

Zdroj: (VALOUCH, 2012 str. 49)

Výkonovou metodu odpisování lze využít u majetku, u kterého je míra opotřebení zcela závislá na míře jeho skutečného užívání. Typickým příkladem jsou například výrobní stroje. (VALOUCH, 2012 str. 50)

V praxi se lze ovšem setkat také s dalšími technikami odpisování. § 56a VyZÚ upravuje také metodu komponentního odpisování majetku. Díky této metodě může ÚJ odpisovat jednotlivé komponenty po kratší dobu než jejich celek, protože se svojí dobou použitelnosti významně liší. (CHALUPA, a další, 2016 stránky 76-90)

- **Daňové odpisy**

Problematiku daňových odpisů upravuje zákon o daních z příjmů. § 30 rozděluje hmotný majetek do šesti odpisových skupin, podle kterých vlastník provádí rovnoměrné či zrychlené odpisování po stanovenou maximální dobu. (BĚHOUNEK, 2017 str. 46) Tabulka č. 2 znázorňuje minimální dobu odpisování hmotného majetku dle odpisových skupin.

Tabulka č. 2 – Minimální doba odpisování dlouhodobého hmotného majetku

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

Zdroj: (BĚHOUNEK, 2017 str. 46)

o **Rovnoměrné daňové odpisy**

§ 31 uvádí roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování. Odpisy se tak vypočítají jako vstupní cena násobená příslušnou procentní odpisovou sazbou. (BĚHOUNEK, 2017 str. 47) Tento výpočet je vyjádřen vzorcem č. 4.

Vzorec č. 4 – Výpočet rovnoměrných daňových odpisů

$$O = \frac{VC \times ROS}{100}$$

VC = vstupní cena,

ROS = roční odpisová sazba.

Zdroj: (VALOUCH, 2012 str. 67)

§ 31 umožňuje odchýlení od základních ročních odpisových sazeb. Poplatníci se zemědělskou a lesní výrobou mohou využít roční odpisové sazby navýšené v prvním roce odpisování o 20 %, a to především, pokud jsou prvními odpisovateli strojů pro zemědělství a lesnictví. Využití zvýšené odpisové sazby v prvním roce odpisování o 15 % je možné pro poplatníka, který je prvním odpisovatelem zařízení pro čištění a úpravu vod. Zvýšenou sazbu o 10 % je umožněno u hmotného majetku zaříděného v odpisových skupinách 1–3. (BĚHOUNEK, 2017 stránky 47-48)

Rovnoměrné daňové odpisy se zvýšením vstupní ceny je možno vypočítat pomocí vzorce č. 5.

Vzorec č. 5 – Výpočet rovnoměrných daňových odpisů se zvýšenou vstupní cenou v 1. roce odpisování

$$O = \frac{ZVC \times ROSPZVC}{100}$$

ZVC = zvýšená vstupní cena,

ROSPZVC = roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu.

Zdroj: (VALOUCH, 2012 str. 69)

○ **Zrychlené daňové odpisy**

Zrychlené odpisování upravuje § 32, kde jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny příslušné koeficienty. V prvním roce se výše odpisů stanoví jako podíl vstupní ceny a příslušného koeficientu, viz vzorec č. 6. V dalších letech se odpisy získají jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi příslušným koeficientem a počtem let, po které se majetek již odpisoval. Tento výpočet vyjadřuje vzorec č. 7. Stejně jako u rovnoměrného odpisování může poplatník, který je prvním vlastníkem majetku, zvýšit odpisovou sazbu v prvním roce odpisování o 20, 15 nebo 10 % vstupní ceny. Účetní jednotka si vždy sama stanoví způsob, který nelze po celou dobu odpisování měnit. (BĚHOUNEK, 2017 str. 48) O daňových odpisech se neúčtuje, slouží pouze pro sestavení daňového přiznání. (ŠTEKER, a další, 2016 str. 59)

Vzorec č. 6 – Výpočet zrychlených daňových odpisů v prvním roce odpisování

$$O = \frac{VC}{K_1}$$

VC = vstupní cena,

$K_1$  = koeficient pro zrychlené odpisování v prvním roce odpisování.

Zdroj: (VALOUCH, 2012 str. 84)

Vzorec č. 7 – Výpočet zrychlených daňových odpisů v dalších letech odpisování

$$O = \frac{2 \times ZC}{K_2 - n}$$

ZC = zůstatková cena majetku,

K = koeficient pro zrychlené odpisování v dalších letech odpisování,

n = počet let, po které již byl majetek odpisován.

Zdroj: (VALOUCH, 2012 str. 84)

Při tvorbě daňového přiznání je nezbytné zohlednit rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Pokud daňové odpisy převyšují účetní, je to pro ÚJ výhodné, protože bude mít nižší základ daně. Naopak, pokud jsou účetní odpisy větší než daňové, rozdíl se přičítá k výsledku hospodaření a tím se zvyšuje základ daně. (PILAŘOVÁ, a další, 2016 str. 17) V praxi ovšem často nastává situace, kdy si účetní jednotka ve své vnitřní směrnici stanoví, že se účetní odpisy budou rovnat daňovým. V tomto případě se daňový základ nijak neupravuje. Z daňového hlediska je tento postup v pořádku, ale z účetního nikoliv. Účetnictví pak neodpovídá skutečnosti a tím je porušena zásada věrného a poctivého zobrazení. (BRYCHTA, 2016 str. 375)

### **Položky časového rozlišení a dohadné položky**

- **Časové rozlišení**

Jelikož je podvojně účetnictví založeno na akruálním principu, musí účetní jednotka v daném účetním období vykázat veškerá aktiva, pasiva, náklady a výnosy i přesto, že ještě neproběhl samotný převod finančních prostředků. Tyto transakce se zachycují právě pomocí účtů časového rozlišení, které se dělí na časové rozlišení aktiv a časové rozlišení pasiv. (ŠTEKER, a další, 2016 str. 193) Přehled účtů časového rozlišení znázorňuje tabulka č. 3.

Aby ÚJ mohla účtovat o položkách časového rozlišení, musí účetní případy splňovat tři základní předpoklady:

1. je znám účel nebo věcné vymezení,
2. částka,
3. období, kdy dojde k zaúčtování nákladů, výnosů, příjmů nebo výdajů.

(PILAŘOVÁ, a další, 2016 str. 29)

V případě pokut, mank, škod, nevýznamných částek nebo při pravidelně se opakujících příjmech či výdajích nemusí účetní jednotka časově rozlišovat. (ŠTEKER, a další, 2016 stránky 193-194)

Tabulka č. 3 – Účty časového rozlišení

Časové rozlišení		Běžné období	Příští období
Náklady	381 - Náklady příštích období (aktivum)	výdaj	náklad
	382 – Komplexní náklady příštích období (aktivum)	výdaj	náklad
	383 - Výdaje příštích období (pasivum)	náklad	výdaj
Výnosy	384 - Výnosy příštích období (pasivum)	příjem	výnos
	385 - Příjmy příštích období (aktivum)	výnos	příjem

Zdroj: Vlastní zpracování dle (CHALUPA, a další, 2016)

- **Dohadné položky**

Zásadu účtování o skutečnostech, stanovenou v § 3 ZoÚ, naplňují dohadné účty aktivní a dohadné účty pasivní. Rozdíl mezi účtováním na přechodné účty časového rozlišení a na dohadné položky je v tom, že u dohadných položek není známa přesná částka pohledávky nebo závazku. Je však nutno znát období, se kterým daná položka časově souvisí a dále přesné vymezení výdaje, příjmu, nákladu či výnosu. Účtování o dohadných položkách se promítne do základu daně z příjmu a tím i do výsledku hospodaření. (CHALUPA, a další, 2016 stránky 264-265) V praxi se dohadné účty používají zejména u nevyfakturovaných dodávek, např. plynu, elektřiny, telefonů, zboží, ale i náhrady od pojišťovny atd. (PILAŘOVÁ, a další, 2016 stránky 35-36) Z pohledu vykazování v rozvaze se dohadné účty dělí na:

1. dohadné účty aktivní a
2. dohadné účty pasivní. (CHALUPA, a další, 2016 stránky 264-265)

- **Dohadné účty aktivní**

Na dohadné účty aktivní se účtují částky pohledávek, u kterých chybí potřebné doklady a ÚJ může jejich výši na základě známých skutečností pouze odhadovat. (CHALUPA, a další, 2016 str. 265) Nejčastějším případem je například pohledávka za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí, kdy pojišťovna ještě neposkytla pojistnou náhradu a ani ke konci rozvahového dne nepotvrdila konečnou výši náhrady. (PILAŘOVÁ, a další, 2016 stránky 35-36)



### ➤ **Dohadné účty pasivní**

Dohadné účty pasivní fungují na stejném principu jako aktivní pouze s tím rozdílem, že se na nich neúčtují pohledávky, nýbrž závazky stanovené například dle smluv, ke kterým nejsou doloženy všechny příslušné doklady, a proto také není známa jejich přesná výše. Jako typický příklad lze uvést již výše zmiňované nevyfakturované dodávky plynu či energie. (CHALUPA, a další, 2016 str. 267)

### **Závěrečné operace u zásob**

Na konci účetního období dochází velmi často k situaci, kdy je účetní jednotce doručena faktura, ale materiál nebo zboží fyzicky neobdrží. V tomto případě je nutné proučtovat zásoby na cestě. Další situací, která může nastat je stav, kdy ÚJ obdržela dodávku materiálu nebo zboží, ale dodavatel dosud nezaslal příslušnou fakturu. Tato situace se řeší pomocí dohadných účtů. (CHALUPA, a další, 2016 stránky 156-157)

O nakoupených zásobách mohou účetní jednotky účtovat dvěma způsoby a je jen na nich, který zvolí. První variantou je průběžný systém evidence zásob, nejčastěji označován jako způsob A. Pořízení se účtuje průběžně na příslušné majetkové účty zásob. Výhodou tohoto způsobu jsou stále aktuální informace o stavu zásob. (ŠTEKER, a další, 2016 str. 80) Druhou možností je způsob periodický, v praxi označován jako způsob B. Během účetního období se průběžné pohyby zásob zaznamenávají pouze do skladové evidence a do účetnictví se promítnou až na konci účetního období, kdy se provede fyzická inventura zásob. Pokud účetní jednotka využívá způsob B, musí zajistit průkazné vedení evidence zásob, aby byla během účetního období schopna prokázat jejich stav. V průběhu účetního období jsou veškeré pořizované zásoby účtovány na vrub nákladových účtů přímo do spotřeby. Vnitřní účetní předpisy musí obsahovat zejména informace o oceňování zásob, způsob účtování a metodu vyskladňování zásob. (CHALUPA, a další, 2016 str. 146)

## **3.4 Základ daně**

V momentě, kdy jsou zachyceny veškeré uzávěrkové operace, může účetní jednotka vyčíslit účetní výsledek hospodaření před zdaněním. Účetní výsledek hospodaření před zdaněním představuje základní východisko pro stanovení základu daně. Je definován jako rozdíl mezi zaúčtovanými náklady a výnosy, tj. od účtů 6. účtové třídy se odečtou účty účtových skupin 50–58. Účtová skupina 59 se do výsledku hospodaření před zdaněním

nezapočítává, jelikož obsahuje účty spojené s daní z příjmů. Účetní jednotka převede mimo účetní systém výsledek hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob a vyčíslí daňovou povinnost. (PILAŘOVÁ, a další, 2016 stránky 74-76)

### **Daň z příjmů splatná a odložená**

Daňovou povinnost lze rozdělit na daň z příjmů splatnou za dané účetní období a na daňovou povinnost odloženou. Splatná daň z příjmů je běžnou daní, která pro ÚJ představuje povinnost odvést její částku do státního rozpočtu. Pro ÚJ je jak nákladem, tak současně i závazkem a tím ovlivní konečný výsledek hospodaření. Tato daň je upravena v zákoně o daních z příjmů, proto má každá účetní jednotka povinnost o ni účtovat. Výsledek hospodaření před zdaněním je vstupním záznamem pro výpočet základu daně a celkové daňové povinnosti. Při samotném výpočtu základu daně je nutno VH upravit také o daňově uznatelné a daňově neuznatelné položky. Daňově neuznatelné náklady zvyšují základ daně a jsou upraveny v § 23 a § 25 ZDP. Jedná se o položky, pomocí kterých může účetní jednotka ovlivňovat daňový základ. (ŠTEKER, a další, 2016 stránky 227-228)

Jako příklad daňové neúčinných nákladů lze uvést například:

- náklady na reprezentaci (tento případ lze označit za restrikcí daňového zákona, jelikož náklady na pohoštění nebo občerstvení jsou běžnou součástí podnikatelské činnosti), (HNÁTEK, a další, 2017 str. 169)
- dary,
- nesmluvní pokuty a penále (např. sankce vyměřené finančním úřadem nebo zdravotní pojišťovnou),
- tvorba a zúčtování jiných než zákonných rezerv a opravných položek,
- ostatní sociální náklady (pojištění nad rámec zákonné výše, např. příspěvek zaměstnavatele na stravenky nad 55 % z její hodnoty). (ŠTEKER, a další, 2016 str. 228)

Splatná daň z příjmů se účtuje na vrub účtu 591 – Daň z příjmů – splatná jako náklad a zároveň ve prospěch účtu 341 – Daň z příjmů jako závazek. (PILAŘOVÁ, a další, 2016 stránky 38-39) Tabulka č. 4 vyjadřuje výpočet splatné daně z příjmů právnických osob.

Dle § 59 VyZÚ musí odloženou daň povinně vykazovat účetní jednotky tvořící konsolidační celek a účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu. Účetní

jednotka tvořící konsolidační celek je jednotka, která je obchodní společností a je ovládající osobou, s výjimkou ovládajících osob, které vykonávají společný vliv. (§ 22 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví)

Pro ostatní ÚJ je vykazování odložené daně pouze dobrovolné. Výpočet závazkové daně je založen na závazkové metodě, která vychází z rozvahového přístupu. (PILÁŘOVÁ, a další, 2016 str. 39) „Závazkovou metodou se rozumí postup, kdy odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období, ve kterém budou daňový závazek nebo pohledávka uplatněny. Rozvahový přístup znamená, že závazková metoda vychází z přechodných rozdílů mezi daňovou základnou a účetní hodnotou aktiv nebo pasiv.“ (ŠTEKER, a další, 2016 str. 230)

Tabulka č. 4 – Výpočet daňové povinnosti

	Výnosy
-	náklady
=	<b>výsledek hospodaření před zdaněním</b>
+	nedaňové náklady
-	výnosy nezahrnované do základu daně (např. podíly na zisku zdaněné srážkovou daní)
=	<b>základ daně</b>
-	odčitatelné položky (např. daňová ztráta minulých let, dary)
=	<b>základ daně snížený o odčitatelné položky</b>
≐	<b>základ daně zaokrouhlený na tisíce Kč dolů</b>
*	sazba daně z příjmů (19 % pro rok 2017)
=	<b>daň z příjmů splatná</b>
-	slevy na dani
=	<b>daň z příjmů splatná po slevách</b>
-	zálohy na daň z příjmů
=	<b>nedoplatek nebo přeplatek na dani z příjmů</b>

Zdroj: (ŠTEKER, a další, 2016)

### Slevy na dani

Díky slevám na dani si účetní jednotka může snížit daňovou povinnost, a to maximálně do její výše. V případě, že nárok na slevu je vyšší než samostatná daňová povinnost, přebytek nelze použít v následujícím daňovém období. Podnikatelé si nejčastěji uplatňují slevy na investiční pobídky nebo na zaměstnance se zdravotním postižením.

Investiční pobídky jsou specifické výhody, které vláda nabízí podnikatelům k získání zahraničních investic. (PILAŘOVÁ, a další, 2016 str. 143)

### **3.5 Uzavření účetních knih**

V rámci uzavření účetních knih, které probíhá ke konci účetního období, účetní jednotka provádí celou řadu činností:

- zjišťuje obraty stran MD a D u jednotlivých syntetických a analytických účtů a obraty v deníku,
- zjišťuje konečné zůstatky aktivních a pasivních účtů a konečné stavy nákladů a výnosů,
- zjistí základ daně z příjmů, vypočte a zaúčtuje splatnou daňovou povinnost (v některých případech i odloženou, popř. zaúčtuje rezervu na daň z příjmů),
- převodem nákladových a výnosových účtů na účet 710 – Účet zisků a ztrát zjistí výsledek hospodaření,
- na závěr, v případě zisku, převede zůstatek účtu 710 – Účet zisků a ztrát ve prospěch účtu 702 – Konečný účet rozvažný; pokud došlo ke ztrátě, zůstatek se zaúčtuje na vrub účtu 702. (CHALUPA, a další, 2016 str. 328)

Účty 702 a 710 představují podklady pro sestavení účetní závěrky, konkrétně rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy a v určitých případech také přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. (CHALUPA, a další, 2016 str. 329)

### **3.6 Účetní závěrka**

V praxi se často zaměňují pojmy „účetní uzávěrka“ a „účetní závěrka“. Účetní uzávěrka představuje proces, který vede k uzavření účetního období. Nejdříve je provedena inventarizace a jsou zaúčtovány veškeré uzávěrkové operace, které byly podrobněji popsány v kapitole 3.3. Dále se provede daňová analýza a vypočte se výše daně z příjmů. Na závěr se uzavřou účetní knihy a tím je ukončeno dané účetní období. (ŠTEKER, a další, 2016 str. 225)

Účetní závěrka označuje proces, při kterém jsou na základě provedené účetní uzávěrky sestaveny účetní výkazy v plném nebo zkráceném rozsahu, které budou podrobněji charakterizovány v této kapitole. Jejím cílem je podat co nejpřesnější informace o majetku, závazcích, vlastním kapitálu, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření

účetní jednotky, které jsou velmi důležité nejen pro samotnou firmu, ale především pro její externí uživatele. (ŠTEKER, a další, 2016 str. 225) (SLÁDKOVÁ, a další, 2016 stránky 7-8) Externími uživateli jsou především akcionáři, společníci, banky, zaměstnanci, potenciaální investoři a mnoho dalších, kteří mohou na základě výsledků činit ekonomická rozhodování. (PILAŘOVÁ, a další, 2016 str. 46) Obsahové náležitosti účetní závěrky upravuje §18, odst. 3 ZoÚ.

Zákon o účetnictví rozlišuje čtyři druhy účetních závěrek:

- řádnou,
- mimořádnou,
- mezitímní,
- konsolidovanou.

Řádná účetní závěrka je sestavena vždy k poslednímu dni účetního období. Mimořádná je naopak sestavena k jinému než k poslednímu dni účetního období, například ke dni vstupu do likvidace nebo prohlášení konkurzu. Mezitímní závěrku lze sestavit dle zvláštních právních předpisů již v průběhu účetního období, kdy se neuzavírají účetní knihy, ale provádí se pouze inventarizace, například při přeměně obchodní korporace. Konsolidovanou závěrkou se rozumí účetní závěrka majetkově propojené skupiny podniků. Sestavuje ji ÚJ, která je obchodní společností a je ovládající osobou. (ŠTEKER, a další, 2016 str. 239) Ovládající osoba je osoba, která může v obchodní korporaci přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv. (§ 74 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích) Tento druh závěrky souhrnně informuje uživatele o všech účetních jednotkách patřících do skupiny. (SLÁDKOVÁ, a další, 2016 str. 15) V praxi se lze také setkat s případem, kdy ÚJ sestavují tzv. měsíční účetní závěrku, a to například za účelem předání účetních výkazů bance v případě, že čerpají úvěr nebo za účelem interního použití pro řízení ÚJ. (CHALUPA, a další, 2016 str. 331)

### **3.6.1 Struktura účetní závěrky**

Jak již bylo řečeno výše, v rámci účetní závěrky se sestavují účetní výkazy, které lze sestavit v plném nebo zkráceném rozsahu. Účetní jednotky, které nemají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem, mohou sestavit účetní závěrku ve zkráceném rozsahu. (ŠTEKER, a další, 2016 str. 236) Obecným pravidlem pro sestavení účetní závěrky je

kategorizace účetních jednotek, od které se dále odvíjí způsob vedení účetnictví, stanovení jejich obsahu a rozsahu účetní závěrky a v neposlední řadě zveřejňování informací. (PILAŘOVÁ, a další, 2016 stránky 50-51)

Tabulka č. 5 zobrazuje kategorie účetních jednotek a hraniční hodnoty jednotlivých kritérií. K rozvahovému dni musí účetní jednotka splňovat alespoň dvě z nich.

Čistý obrat v mil. Kč - výše výnosů snižená o prodejní slevy, dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, vynásobená dvanácti.

Aktiva netto v mil. Kč - úhrn aktiv zjištěný z rozvahy.

Průměrný počet zaměstnanců - průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců dle metodiky ČSÚ. (PILAŘOVÁ, a další, 2016)

Tabulka č. 5 – Kategorie účetních jednotek

Účetní jednotka	Čistý obrat v mil. Kč	Aktiva netto v mil. Kč	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro	do 18	do 9	do 10
Malá	nad 18 do 200	nad 9 do 100	nad 10 do 50
Střední	nad 200 do 1 000	nad 100 do 500	nad 50 do 250
Velká	nad 1 000	nad 500	nad 250

Zdroj: (SLÁDKOVÁ, a další, 2016)

Účetní závěrka se skládá z těchto částí, které tvoří nedílný celek:

- rozvaha (balance),
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha, která doplňuje a vysvětluje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

V případě obchodních společností účetní závěrka obsahuje také přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Tyto dvě části se týkají pouze společností, které jsou střední nebo velkou účetní jednotkou. (PILAŘOVÁ, a další, 2016 str. 50) Podrobný rozsah a způsob sestavení účetní závěrky u jednotlivých kategorií účetních jednotek stanovuje § 3a VyZÚ.

## **Rozvaha**

Rozvaha neboli bilance informuje o přehledu stavu majetku a zdrojích jeho krytí k určitému datu. Základním a zároveň nejdůležitějším pravidlem, které musí platit v rozvaze vždy je bilanční princip, kterým se rozumí rovnost výše celkových aktiv a celkových pasiv. Příloha č. 1 VyZÚ upravuje uspořádání a označování položek rozvahy. (ŠTEKER, a další, 2016 str. 240)

V běžném účetním období se v rozvaze na straně aktiv uvádí tři sloupce. (ŠTEKER, a další, 2016 str. 240) První sloupec se nazývá aktiva brutto a vyjadřuje výši aktiv podle jednotlivých položek neupravených o opravné položky a oprávkky. Druhý sloupec se označuje jako korekce a vyjadřuje výši opravných položek a oprávek k jednotlivým aktivním účtům. Třetí sloupec aktiva netto vyjadřuje aktiva snižená o opravné položky a oprávkky, označovaný také jako brutto – korekce. Každá položka v rozvaze obsahuje též informaci o výši této položky uvedené za bezprostředně předcházející účetní období. Výše jednotlivých položek aktiv se v rozvaze za minulé účetní období uvádí snižená o opravné položky a oprávkky, tj. hodnota aktiv netto. Na straně pasiv se nacházejí pouze dva sloupce, a to částka za běžné a minulé období. (SLÁDKOVÁ, a další, 2016 stránky 42-59)

## **Výkaz zisku a ztráty**

Výkaz zisku a ztráty je dokument, který podává přehled o tvorbě výsledku hospodaření v průběhu účetního období, aniž by zohledňoval, zda vznikají skutečné peněžní příjmy nebo výdaje. Jedná se o odvozený účetní výkaz, jelikož blíže specifikuje a rozvádí položku, která již byla uvedena v rozvaze – výsledek hospodaření běžného účetního období. Nejprve je sledován výsledek hospodaření zvlášť za provozní a finanční činnost, dále výsledek hospodaření před zdaněním, VH po zdanění, VH za účetní období a na závěr se uvede čistý obrat za účetní období. (ŠTEKER, a další, 2016 stránky 240-241)

Výkaz zisku a ztráty je proveditelný ve dvou variantách:

- v druhovém členění – uvádí náklady a výnosy členěné dle druhů nákladů a výnosů (upraven přílohou č. 2 VyZÚ),
- v účelovém členění – uvádí náklady podle účelu, na který byly vynaloženy, a to bez ohledu na druh nákladů (upraven přílohou č. 2 VyZÚ).

Výsledek hospodaření uvedený v rozvaze se musí rovnat výsledku hospodaření ve výkazu zisku a ztráty. Existují i případy, kdy je ovšem nutné některé položky zaokrouhlit

tak, aby se oba VH rovnaly. I přesto, že obchodní společnosti mohou sestavovat rozvahu ve zkráceném rozsahu, výkaz zisku a ztráty sestavují vždy v plném rozsahu. (SLÁDKOVÁ, a další, 2016 stránky 59-61)

## **Příloha**

Příloha je nedílnou součástí účetní závěrky. Vysvětluje a doplňuje informace, které jsou obsažené v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. Povinný rozsah informací upravuje vyhláška k zákonu o účetnictví.

Mezi základní informace v příloze, které musí zveřejňovat všechny kategorie účetních jednotek, patří například:

- obecné údaje o účetní jednotce,
- použité obecné účetní zásady a účetní metody, popř. odchylky,
- použité oceňovací modely a techniky při ocenění reálnou hodnotou nebo ekvivalencí (ŠTEKER, a další, 2016 stránky 2444-246) (ekvivalence je protihodnota odpovídající míře účasti účetní jednotky na vlastním kapitálu v kapitálové společnosti), (CHALUPA, a další, 2016)
- výši pohledávek a závazků se splatností delší než 5 let,
- výši pohledávek a závazků krytých věcnými zárukami.

V případě, že v období mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky nastanou významné události, musí se jejich důsledky popsat v příloze. Může se jednat například o fúzi společnosti, požár v podniku nebo také o přijatý úvěr od banky. (ŠTEKER, a další, 2016 stránky 244-246)

## **Přehled o peněžních tocích**

Přehled o peněžních tocích, v praxi označován jako cash flow, je odvozeným účetním výkazem, který je povinnou součástí účetní závěrky pro velké a střední účetní jednotky. Podstatou tohoto přehledu je podat informace o přírůstcích a úbytcích peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů během účetního období. (ŠTEKER, a další, 2016 str. 241) Peněžním ekvivalentem je krátkodobý likvidní finanční majetek, který je snadno směnitelný za předem známou částku. Jako příklad lze uvést peněžní úložky s maximálně tříměsíční výpovědní lhůtou nebo likvidní cenné papíry k obchodování na veřejném trhu. (§ 40 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví pro



podnikatele) Cash flow je nejvíce využíván například pro hodnocení platební schopnosti ÚJ a řízení její likvidity, při finanční analýze nebo pro rozhodování o investicích. Řada účetních jednotek jej využívá také pro vlastní potřebu a rozhodování uvnitř účetní jednotky. (ŠTEKER, a další, 2016 stránky 241-242)

Přehled o peněžních tocích doplňuje informace obsažené v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. Mezi výkazem zisku a ztráty a přehledem o peněžních tocích je značný rozdíl. Výkaz zisku a ztráty uvádí, jaké výnosy a náklady ÚJ za účetní období vykazala, ale ne všechny výnosy jsou zároveň i příjmy (např. prodej zboží na fakturu) a veškeré náklady nejsou současně výdaji (např. tvorba opravné položky k zásobám). Přehled o peněžních tocích informuje o tom, jaké peněžní toky byly v účetním období realizovány a jak se na nich podílely jednotlivé činnosti. (SLÁDKOVÁ, a další, 2016 stránky 63-76)

V cash flow se během účetního období sledují pohyby peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v rámci tří činností:

1. provozní činnosti – základní výdělečná činnost ÚJ,
2. investiční činnosti – pořízení a prodej dlouhodobého majetku nebo činnost související s poskytováním úvěrů, zápůjček a výpomocí,
3. finanční činnosti – činnosti, mající vliv na velikost a složení vlastního kapitálu a závazků. (ŠTEKER, a další, 2016 stránky 241-242)

### **Přehled o změnách vlastního kapitálu**

Přehled o změnách vlastního kapitálu je odvozeným výkazem, stejně jako výkaz zisku a ztráty. Podává informace o uspořádání položek vlastního kapitálu vyjadřující jeho celkovou změnu za účetní období. Do této celkové změny se na konci účetního období projeví změny vyplývající z transakcí s vlastníky (např. vklady do vlastního kapitálu) a změny vyplývající z ostatních operací (např. změny z přecenění některých finančních aktiv).

Výkaz o změnách vlastního kapitálu by měl vysvětlit rozdíl u každé položky VK, tzn. rozdíl mezi jejím počátečním a konečným stavem, kromě výsledku hospodaření, který je podrobně rozebrán ve výkazu zisku a ztráty. České účetní předpisy neupravují jednotnou formu přehledu o změnách vlastního kapitálu, proto si ho může každá účetní jednotka sestavit dle vlastního uvážení. (ŠTEKER, a další, 2016 stránky 243-244)

### **3.6.2 Povinnosti spojené s účetní závěrkou**

#### **Výroční zpráva**

Výroční zprávu sestavují účetní jednotky, které mají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem. Jejím účelem je uceleně, vyváženě a komplexně informovat uživatele o vývoji, výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky. Správnost výroční zprávy je ověřována auditorem. Obsahovou náplň výroční zprávy stanoví § 21 ZoÚ. (CHALUPA, a další, 2016 str. 370)

#### **Audit účetní závěrky**

Audit účetní závěrky představuje nezávislé ověření skutečností externím odborníkem – auditorem. Jeho cílem je zabezpečení, že informace uvedené v účetní závěrce podávají poctivý a věrný obraz skutečnosti v souladu s platnou legislativou. Její obsah tak může být spolehlivým zdrojem informací pro rozhodování všech jejích uživatelů. (SLÁDKOVÁ, a další, 2016 stránky 118-121) § 20 ZoÚ upravuje účetní jednotky, které mají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem. (ŠTEKER, a další, 2016 stránky 249-250)

#### **Schválení a zveřejnění účetní závěrky**

Valná hromada schvaluje účetní závěrku nejpozději do 6 měsíců od posledního dne předcházejícího účetního období. Jakmile je závěrka schválena, ÚJ nesmí do účetních knih přidávat další účetní zápisy. Účetní jednotka, zapsaná ve veřejném rejstříku, zveřejňuje účetní závěrku a výroční zprávu uložení do sbírky listin. Účetní jednotky, které jsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem, zveřejňují závěrku a výroční zprávu do 30 dnů po jejich ověření auditorem a po schválení valnou hromadou. Podrobné podmínky pro schválení a zveřejnění stanovuje § 21a ZoÚ. (ŠTEKER, a další, 2016 stránky 251-252)

#### **Archivace**

Účetní jednotka je povinna archivovat účetní závěrku a výroční zprávu po dobu 10 let. Doba archivace pro účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy a účtový rozvrh je stanovena na 5 let. Uvedené doby archivace počínají koncem účetního období, kterého se dokumenty týkají. (SLÁDKOVÁ, a další, 2016 stránky 26-27)

## 4 Vlastní práce

Praktická část bakalářské práce je zpracována na základě poskytnutých dat nejmenované stavební společnosti. Pro tuto práci je použit fiktivní název Betonna a.s. Budou zde vymezeny náklady z hlediska daňové uznatelnosti a poté bude vybrána jedna z nejdůležitějších předuzávěrkových operací – účetní a daňové odpisy dlouhodobého majetku. Budou zde použity modelové výpočty a vyhodnoceny různé druhy odpisování na konkrétních druzích dlouhodobého hmotného majetku a následně bude vyjádřen jejich vliv na základ daně a výsledek hospodaření.

### 4.1 Charakteristika společnosti

Betonna a.s., založena roku 1964, se řadí mezi multioborové a nejvýznamnější stavební společnosti. Její činnost zahrnuje pozemní, podzemní i dopravní stavitelství. Společnost se věnuje také technickým zařízení budov a technologickým celkům, které jsou součástí velkých infrastrukturních staveb. V rámci svého základního výrobního programu je firma uspořádána do čtyř výrobních divizí. V této práci budou použita data za společnost jako celek. Betonna a.s. nepůsobí pouze na domácím trhu v České republice, ale i v zahraničí, jako například v Maďarsku, Švédsku, Německu či Srbsku. Téměř jedna třetina celkové činnosti firmy představuje významný podíl v zahraničních zemích. Společnost se v roce 2015 zúčastnila 176 výběrových řízení na dodávku stavebních prací, z nichž ve 42 uspěla. Betonna a.s. se snaží být moderní stavební společností ve všech sférách a zároveň se opírá o mnoholetou tradici.

Dle ZoÚ se Betonna a.s. řadí mezi velké účetní jednotky. Základní kapitál činí 546 229 tis. Kč. Průměrně zde pracuje 600 zaměstnanců. Společnost vlastní jak dlouhodobý hmotný majetek, tak i dlouhodobý nehmotný majetek. Dle vnitřní účetní směrnice je za DHM považován majetek, jehož výše ocenění přesahuje 40 000 Kč a jeho doba použitelnosti je delší než jeden rok. Mezi drobný dlouhodobý hmotný majetek se účtují položky v rozmezí od 5 000 Kč do 40 000 Kč, které zároveň splňují dobu použitelnosti delší než jeden rok. Do DNM se řadí majetek, jehož pořizovací cena je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je také více než jeden rok. Hodnota dlouhodobého majetku společnosti k 31. 12. 2016 byla 773 777 tis. Kč. Základní ekonomické hodnocení k 31. 12. 2016 je znázorněno v tabulce č. 6.

Tabulka č. 6 – Ekonomické vyhodnocení společnosti Betonna a.s.

<b>Ekonomické vyhodnocení společnosti Betonna a.s. (v tis. Kč)</b>	
Aktiva (v netto stavu)	5 224 800
Dlouhodobý majetek (v netto stavu)	773 777
- dlouhodobý hmotný majetek	102 424
- dlouhodobý nehmotný majetek	310
- dlouhodobý finanční majetek	671 043
Vlastní kapitál	1 179 464
- základní kapitál	546 229
Cizí zdroje	4 023 457
Mzdové náklady	423 438
Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	36 470
Výsledek hospodaření před zdaněním	276 235
Provozní výsledek hospodaření	40 238
Finanční výsledek hospodaření	235 997
Výsledek hospodaření po zdanění	259 335

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat poskytnutých společností Betonna a.s., 2017

## 4.2 Daňově účinné a neúčinné náklady společnosti

Společnost Betonna a.s. měla v roce 2016 daňově neuznatelné náklady v celkové výši 26 755 665 Kč. Jejich celkový přehled znázorňuje tabulka č. 7.

I přesto, že jsou náklady na reprezentaci nezbytnou součástí provozu každého podniku, dle ZDP se nejedná o náklady k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Obdobná poznámka platí i pro dary. Výše daňově neuznatelných nákladů na dary činila 1 280 000 Kč. Problematika darů je však velmi komplikovaná. Obecně platí, že za dar není očekávána žádná protislužba, jako například propagace společnosti vyvěšením loga. Jinou situaci představuje sponzoring, kdy za darované finanční nebo hmotné prostředky obdarovaný propaguje společnost, která mu sponzorský dar poskytla. Betonna a.s. v roce 2016 poskytla sponzorské dary na olympiády handicapovaných osob, na sdružení žen s rakovinou nebo pro centrum pro zdravotně postižené a seniory. Dále pravidelně podporuje Mezinárodní hudební festival Pražské jaro, sportovní kluby, vysoké školy a několik pražských divadel. Tyto náklady jsou daňově uznatelné a společnost si je odečítá od základu daně, nejvýše však do 5 % jeho hodnoty.

Tabulka č. 7 – Daňově neuznatelné náklady společnosti Betonna a.s.

<b>Daňově neuznatelný náklad</b>	<b>Částka v Kč</b>
Náklady na reprezentaci	2 656 961
Ostatní služby	350 698
Ostatní sociální pojištění	2 673 515
Ostatní sociální náklady	3 097 888
Dary	1 280 000
Ostatní pokuty a penále	48 032
Odpis pohledávky	1 160 006
Ostatní provozní náklady	266 728
Manka a škoda	2 667
Tvorba ostatních rezerv	6 836 000
Tvorba opravných položek	8 383 171
<b>Celkem</b>	<b>26 755 665</b>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat poskytnutých společností Betonna a.s., 2017

Betonna a.s. dále tvoří zákonné rezervy podle zvláštních právních předpisů na významné budoucí opravy dlouhodobého majetku. Tyto rezervy jsou daňově uznatelným nákladem. Druhým případem je tzv. tvorba ostatních rezerv, které nejsou tvořeny na zákonem vymezené účely, a proto představují daňově neúčinný náklad. Společnost tvoří na tomto účtu rezervy na záruční opravy, rezervy na dokončení projektů a ostatní rezervy, např. na převzaté smluvní pokuty, soudní spory nebo na vzniklé škody.

### **4.3 Odpisy dlouhodobého majetku a jejich vliv na výsledek hospodaření**

Společnost se snaží o zachycení věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, proto se účetní a daňové odpisy liší. Dlouhodobý hmotný majetek je odpisován metodou rovnoměrných účetních odpisů na základě jeho předpokládané doby životnosti, která odpovídá běžným podmínkám jeho užívání. Jednotlivé druhy DHM a jeho předpokládanou dobu životnosti znázorňuje tabulka č. 8. Účetní odpisy jsou poprvé uplatněny v měsíci následujícím po zařazení majetku do užívání.

Tabulka č. 8 – Předpokládaná doba životnosti u DHM

<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>Předpokládaná doba životnosti</b>
Stavby	30-35 let
Stroje a zařízení	3-8 let
Dopravní prostředky	4-6 let
Inventář	4-16 let
Motorová vozidla	4-8 let

Zdroj: Vlastní zpracování dle výroční zprávy společnosti Betonna a.s., 2017

U nově pořízeného dlouhodobého majetku společnost používá zrychlenou metodu daňových odpisů po dobu stanovenou ZDP pro jednotlivé skupiny majetku (viz tabulka č. 2). Pokud ZDP umožňuje např. zvýšení odpisu v prvním roce odpisování nebo jiná zvýhodnění pro poplatníka, jsou tato daňová zvýhodnění uplatňována, pokud ekonomický ředitel nerozhodne jinak.

### **Dlouhodobý hmotný majetek společnosti**

Pro modelové výpočty byly vybrány tři složky dlouhodobého hmotného majetku. Každý druh zvoleného majetku představuje zástupce jedné z prvních tří odpisových skupin dle ZDP. Základní údaje o pořízeném majetku znázorňuje tabulka č. 9. U každého zástupce byly nejprve vypočítány rovnoměrné účetní odpisy, které účetní jednotka skutečně uplatňuje. Dále byly vypočteny rovnoměrné a zrychlené daňové odpisy, a nakonec rovnoměrné a zrychlené daňové odpisy se zvýšením odpisu v 1. roce odpisování.

Tabulka č. 9 – Základní údaje o pořízeném majetku

<b>Majetek</b>	<b>Pořizovací cena (Kč)</b>	<b>Datum zařazení do užívání</b>	<b>Odpisová skupina</b>	<b>Doba odpisování dle ZDP</b>	<b>Předpokládaná doba užívání majetku</b>
Kontejner	114 100	1.9.2011	3	10 let	75 měsíců (6 let + 3 měsíce)
Mikrorýpadlo pásové	1 756 437	15.4.2015	2	5 let	72 měsíců (6 let)
Tiskárna	59 950	30.11.2016	1	3 roky	48 měsíců (4 roky)

Zdroj: Vlastní zpracování dle informací poskytnutých společností Betonna a.s., 2017

Výpočty v praktické části práce byly provedeny na základě vzorců uvedených v literární rešerši. K výpočtu rovnoměrných účetních odpisů byl použit vzorec č. 1. Rovnoměrné daňové odpisy byly vypočítány pomocí vzorce č. 4 a zrychlené daňové odpisy pomocí vzorce č. 6 pro první rok odpisování a vzorce č. 7 pro výši odpisů v dalších letech. Rovnoměrné daňové odpisy se zvýšením vstupní ceny v 1. roce odpisování byly vypočteny na základě vzorce č. 5. Zrychlené daňové odpisy se zvýšením vstupní ceny v 1. roce odpisování pomocí vzorce č. 6 a č. 7 s ohledem na zvýšenou vstupní cenu.

#### 4.3.1 Kontejner

Kontejner v pořizovací ceně 114 100 Kč si společnost pořídila v roce 2011 a do užívání byl zařazen dne 1. 9. 2011. Dle vnitřních účetních směrnic firma začíná uplatňovat účetní odpisy v měsíci následujícím po zařazení majetku do užívání, v tomto případě tedy od října 2011. Jejich průběh znázorňuje tabulka č. 10.

Tabulka č. 10 – Kontejner-výpočet rovnoměrných účetních odpisů

Rok	Počet měsíců	Roční odpis (Kč)	Oprávký (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2011	3	4 564	4 564	109 536
2012	12	18 256	22 820	91 280
2013	12	18 256	41 076	73 024
2014	12	18 256	59 332	54 768
2015	12	18 256	77 588	36 512
2016	12	18 256	95 844	18 256
2017	12	18 256	114 100	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

ZDP řadí kontejner do 3. odpisové skupiny s dobou odpisování 10 let. V tabulkách č. 11-14 jsou provedeny modelové výpočty daňových odpisů v jednotlivých letech. Z tabulek č. 11-14 je patrné, že pokud daňové odpisy převyšují nad účetními, dochází ke snížení výsledku hospodaření a tím i ke snížení daňového základu. V prvním roce dochází vždy ke snížení VH, jelikož účetní odpisy byly zahájeny až v říjnu roku 2011 a daňové odpisy nezohledňují, v jaké části roku byl majetek pořízen. V posledních třech letech 2018-2020 dojde vždy ke snížení VH, protože již bude veškerý majetek účetně odepsán a vzniknou pouze daňové odpisy.

U rovnoměrných daňových odpisů v tabulce č. 11 lze vidět, že v prvním roce

odpisování je uplatněn přibližně poloviční odpis následujících let. V letech 2012-2017 účetní odpisy převyšují nad daňovými, tudíž dochází ke zvýšení daňového základu a rovněž ke zvýšení VH.

Tabulka č. 11 - Kontejner-výpočet rovnoměrných daňových odpisů a jejich vliv na VH

Rok	Účetní odpisy		Rovnoměrné daňové odpisy				Rozdíl odpisů (Kč)	Vliv na výsledek hospodaření
	Roční odpis (Kč)	v %	Koeficient	Roční odpis (Kč)	v %	Zůstatková cena (Kč)		
2011	4 564	4	5,5	6 276	5,5	107 824	-1 712	snížení
2012	18 256	16	10,5	11 981	10,5	95 843	6 275	zvýšení
2013	18 256	16	10,5	11 981	10,5	83 862	6 275	zvýšení
2014	18 256	16	10,5	11 981	10,5	71 881	6 275	zvýšení
2015	18 256	16	10,5	11 981	10,5	59 900	6 275	zvýšení
2016	18 256	16	10,5	11 981	10,5	47 919	6 275	zvýšení
2017	18 256	16	10,5	11 981	10,5	35 938	6 275	zvýšení
2018	0	0	10,5	11 981	10,5	23 957	-11 981	snížení
2019	0	0	10,5	11 981	10,5	11 976	-11 981	snížení
2020	0	0	10,5	11 976	10,5	0	-11 976	snížení

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tabulka č. 12 - Kontejner-výpočet zrychlených daňových odpisů a jejich vliv na VH

Rok	Účetní odpisy		Zrychlené daňové odpisy				Rozdíl odpisů (Kč)	Vliv na výsledek hospodaření
	Roční odpis (Kč)	v %	Koeficient	Roční odpis (Kč)	v %	Zůstatková cena (Kč)		
2011	4 564	4	10	11 410	10	102 690	-6 846	snížení
2012	18 256	16	11	20 538	18	82 152	-2 282	snížení
2013	18 256	16	11	18 256	16	63 896	0	bez vlivu
2014	18 256	16	11	15 974	14	47 922	2 282	zvýšení
2015	18 256	16	11	13 692	12	34 230	4 564	zvýšení
2016	18 256	16	11	11 410	10	22 820	6 846	zvýšení
2017	18 256	16	11	9 128	8	13 692	9 128	zvýšení
2018	0	0	11	6 846	6	6 846	-6 846	snížení
2019	0	0	11	4 564	4	2 282	-4 564	snížení
2020	0	0	11	2 282	2	0	-2 282	snížení

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017



Průběh zrychlených daňových odpisů v tabulce č. 12 je charakteristický většími výkyvy v odpisování. Ve 2. roce je odepsáno celých 18 % kontejneru a ve třetím roce došlo k rovnosti mezi účetními a daňovými odpisy, tudíž byl vliv na VH nulový. V letech 2012-2014 byla odepsána téměř polovina kontejneru.

ZDP umožňuje využití zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % pro poplatníka, který je prvním odpisovatelem hmotného majetku zatříděného dle zákona do odpisové skupiny 1 až 3. Společnost Betonna a.s. tuto možnost využívá, a proto uplatňuje zrychlené daňové odpisy se zvýšením v 1. roce o 10 %. Tabulky č. 13 a č. 14 ukazují výši rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů s roční odpisovou sazbou při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % a jejich vliv na výsledek hospodaření.

Tabulka č. 13 – Kontejner-výpočet rovnoměrných daňových odpisů se zvýšenou vstupní cenou a jejich vliv na VH

Rok	Účetní odpisy		Rovnoměrné daňové odpisy se zvýšením v 1. roce				Rozdíl odpisů (Kč)	Vliv na výsledek hospodaření
	Roční odpis (Kč)	v %	Koeficient	Roční odpis (Kč)	v %	Zůstatková cena (Kč)		
2011	4 564	4	15,4	17 572	15,4	96 528	-13 008	snížení
2012	18 256	16	9,4	10 726	9,4	85 802	7 530	zvýšení
2013	18 256	16	9,4	10 726	9,4	75 076	7 530	zvýšení
2014	18 256	16	9,4	10 726	9,4	64 350	7 530	zvýšení
2015	18 256	16	9,4	10 726	9,4	53 624	7 530	zvýšení
2016	18 256	16	9,4	10 726	9,4	42 898	7 530	zvýšení
2017	18 256	16	9,4	10 726	9,4	32 172	7 530	zvýšení
2018	0	0	9,4	10 726	9,4	21 446	-10 726	snížení
2019	0	0	9,4	10 726	9,4	10 720	-10 726	snížení
2020	0	0	9,4	10 720	9,4	0	-10 720	snížení

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Rovnoměrné daňové odpisy se zvýšenou vstupní cenou mají v průběhu odpisování podobný vliv na VH jako klasické rovnoměrné daňové odpisy. Rozdíl představuje pouze zvýšená vstupní cena, díky které je možné odepsat v prvním roce 15,4 % kontejneru oproti obvyklým rovnoměrným, kdy bylo v prvním roce odepsáno pouze 5,5 %.

Tabulka č. 14 - Kontejner-výpočet zrychlených daňových odpisů se zvýšenou vstupní cenou a jejich vliv na VH

Rok	Účetní odpisy		Zrychlené daňové odpisy se zvýšením v 1. roce				Rozdíl odpisů (Kč)	Vliv na výsledek hospodaření
	Roční odpis (Kč)	v %	Koeficient	Roční odpis (Kč)	v %	Zůstatková cena (Kč)		
2011	4 564	4	10	22 820	20	91 280	-18 256	snížení
2012	18 256	16	11	18 256	16	73 024	0	bez vlivu
2013	18 256	16	11	16 228	14,2	56 796	2 028	zvýšení
2014	18 256	16	11	14 199	12,4	42 597	4 057	zvýšení
2015	18 256	16	11	12 171	10,7	30 426	6 085	zvýšení
2016	18 256	16	11	10 142	8,9	20 284	8 114	zvýšení
2017	18 256	16	11	8 114	7,1	12 170	10 142	zvýšení
2018	0	0	11	6 085	5,3	6 085	-6 085	snížení
2019	0	0	11	4 057	3,6	2 028	-4 057	snížení
2020	0	0	11	2 028	1,8	0	-2 028	snížení

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z tabulky č. 14 vyplývá, že při využití zrychlených daňových odpisů se zvýšenou vstupní cenou bude v prvním roce odepsáno celých 20 % kontejneru a zároveň zde dochází k největší daňové úspoře a zároveň největšímu snížení VH. Ve druhém roce dojde k vyrovnání účetních a daňových odpisů, což nemá žádný dopad na VH. Od roku 2013 mají odpisy podobný průběh jako rovnoměrné daňové odpisy bez zvýšené vstupní ceny.

#### 4.3.2 Mikrorýpadlo pásové

V roce 2015 si společnost pořídila mikrorýpadlo pásové v pořizovací ceně 1 756 437 Kč. Do dlouhodobého majetku bylo zařazeno 15. 4. 2015. Účetní odpisy byly zahájeny v květnu 2015. Jejich výše v jednotlivých letech je vyjádřena v tabulce č. 15.

Tabulka č. 15 – Mikrorýpadlo-výpočet rovnoměrných účetních odpisů

Rok	Počet měsíců	Roční odpis (Kč)	Oprávký (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2015	8	195 160	195 160	1 561 277
2016	12	292 740	487 900	1 268 537
2017	12	292 740	780 640	975 797
2018	12	292 740	1 073 380	683 057
2019	12	292 740	1 366 120	390 317
2020	12	292 740	1 658 860	97 577
2021	4	97 577	1 756 437	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Dle ZDP byl majetek zahrnut do 2. odpisové skupiny s dobou odpisování 5 let. Roční rovnoměrné a zrychlené daňové odpisy rýpadla jsou vypočteny v tabulce č. 16.

Tabulka č. 16 – Mikrorýpadlo-výpočet rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů

Rok	Rovnoměrné daňové odpisy			Zrychlené daňové odpisy		
	Koeficient	Roční odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)	Koeficient	Roční odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2015	11	193 209	1 563 228	5	351 288	1 405 149
2016	22,25	390 808	1 172 420	6	562 060	843 089
2017	22,25	390 808	781 612	6	421 545	421 544
2018	22,25	390 808	390 804	6	281 030	140 514
2019	22,25	390 804	0	6	140 514	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z tabulek č. 15 a č. 16 je patrné, že rovnoměrné daňové odpisy jsou v prvním roce nižší než účetní a dochází tedy ke zvýšení VH. V průběhu let 2016-2019 převyšují nad účetními, a proto v tomto případě dochází ke snížení daňového základu a tím i ke snížení VH. V posledních dvou letech bude VH navýšen, protože bude kontejner daňově odepsán již v roce 2019 a od roku 2020 vzniknou pouze účetní odpisy. V případě zrychlených daňových odpisů dojde ke snížení VH v prvních třech letech a od roku 2018 se bude VH postupně zvyšovat.

Jelikož je společnost prvním vlastníkem tohoto majetku, který je zařazen ve 2. odpisové skupině, uplatňuje při výpočtu odpisů zvýšenou vstupní cenu o 10 % v prvním roce odpisování. Tabulka č. 17 znázorňuje výpočet rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů se zvýšenou vstupní cenou o 10 %. Při porovnání tabulek č. 15 a č. 17 lze konstatovat, že rovnoměrné odpisy se zvýšenou vstupní cenou snižují VH od roku 2015 až do roku 2019, kdy jsou již daňově odepsány. Zrychlené daňové odpisy se zvýšenou vstupní cenou snižují VH v prvních třech letech a od roku 2018 dochází k postupnému navyšování VH.

Tabulka č. 17 – Mikrorýpadlo-výpočet rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů se zvýšenou vstupní cenou

Rok	Rovnoměrné daňové odpisy se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 %			Zrychlené daňové odpisy se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 %		
	Koeficient	Roční odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)	Koeficient	Roční odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2015	21	368 852	1 387 585	5	526 932	1 229 505
2016	19,75	346 897	1 040 688	6	491 802	737 703
2017	19,75	346 897	693 791	6	368 852	368 851
2018	19,75	346 897	346 894	6	245 901	122 950
2019	19,75	346 894	0	6	122 950	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

#### 4.3.3 Tiskárna

Na konci roku 2016 si společnost pořídila tiskárnu v pořizovací ceně 59 950 Kč, která byla zařazena do užívání 30. 11. 2016. Účetní odpisování bylo zahájeno od prosince 2016 a jeho průběh znázorňuje tabulka č. 18.

Tabulka č. 18 – Tiskárna-výpočet rovnoměrných účetních odpisů

Rok	Počet měsíců	Roční odpis (Kč)	Oprávký (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2016	1	1 249	1 249	58 701
2017	12	14 988	16 237	43 713
2018	12	14 988	31 225	28 725
2019	12	14 988	46 213	13 737
2020	11	13 737	59 950	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Dle ZDP byla tiskárna zahrnuta do 1. odpisové skupiny, doba odpisování je tedy 3 roky. U krátkodobého odpisování je horší variabilita možností, jak ovlivnit výsledek hospodaření. Tabulka č. 19 obsahuje výši ročních rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů v jednotlivých letech. Při porovnání tabulky č. 18 a 19 lze říci, že rovnoměrné daňové odpisy v prvních třech letech převyšují nad účetními což znamená, že dojde ke snížení VH. V roce 2018 je již tiskárna daňově odepsána a od roku 2019 vzniknou jen

účetní odpisy. Zrychlené daňové odpisy v prvních dvou letech snižují VH a od roku 2018 dochází ke zvyšování VH.

Tabulka č. 19 – Tiskárna-výpočet rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů

Rok	Rovnoměrné daňové odpisy			Zrychlené daňové odpisy		
	Koeficient	Roční odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)	Koeficient	Roční odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2016	20	11 990	47 960	3	19 984	39 966
2017	40	23 980	23 980	4	26 644	13 322
2018	40	23 980	0	4	13 322	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Stejně jako u předchozích dvou druhů majetku, je společnost u tohoto také prvním vlastníkem, a proto může k výpočtu využívat daňové odpisy se zvýšením v 1. roce odpisování o 10 %. Tento výpočet je znázorněn v tabulce č. 20. Při srovnání tabulky č. 18 a č. 20 je zřejmé, že rovnoměrné daňové odpisy se zvýšenou vstupní cenou budou snižovat VH až do roku 2018, kdy bude ukončeno jejich odpisování. Zrychlené daňové odpisy se zvýšenou vstupní cenou budou snižovat základ daně a VH pouze v prvních dvou letech a následně bude docházet k navyšování VH.

Tabulka č. 20 – Tiskárna-výpočet rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů se zvýšenou vstupní cenou

Rok	Rovnoměrné daňové odpisy se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 %			Zrychlené daňové odpisy se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 %		
	Koeficient	Roční odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)	Koeficient	Roční odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2016	30	17 985	41 965	3	25 978	33 972
2017	35	20 983	20 982	4	22 648	11 324
2018	35	20 982	0	4	11 324	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

#### 4.4 Srovnání účetních a daňových odpisů

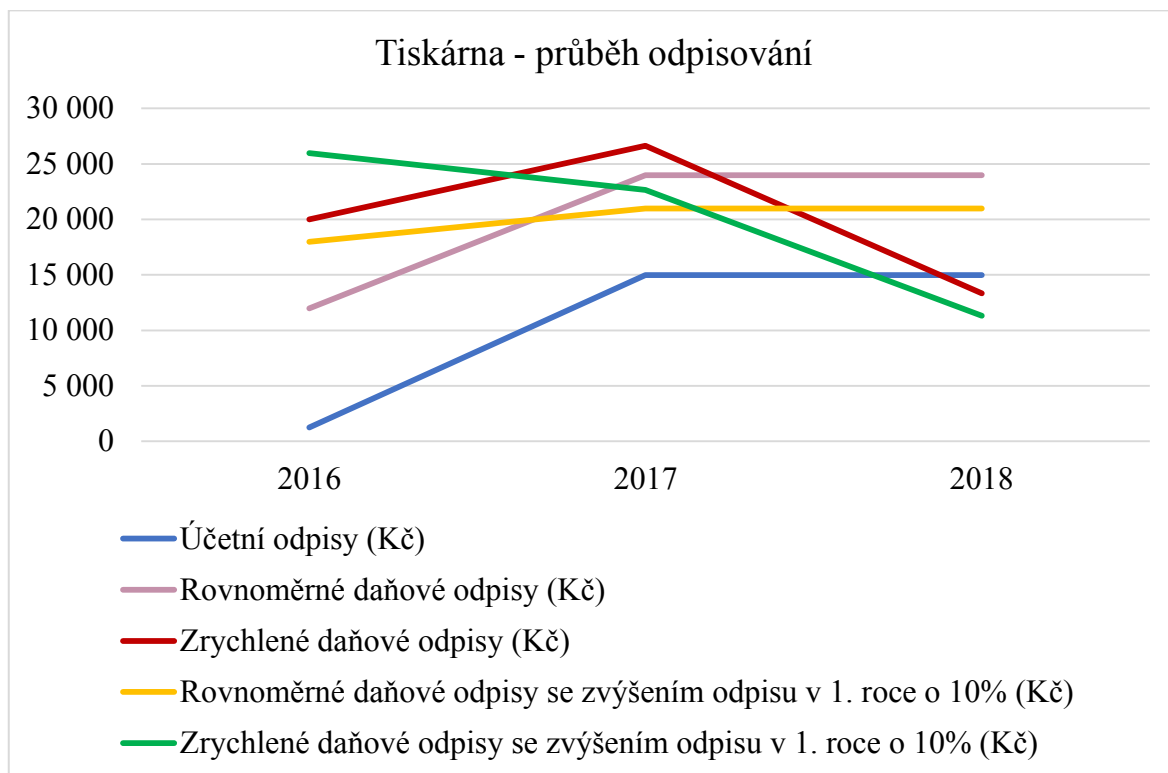
Tabulka č. 21 znázorňuje přehled veškerých výše vypočtených druhů odpisů u jednotlivých zástupců dlouhodobého hmotného majetku. Grafy č. 1, č. 2 a č. 3 vyjadřují průběh odpisování tiskárny, mikrorýpadla a kontejneru na základě přenesených údajů z tabulky č. 21.

Tabulka č. 21 – Přehled odpisů u jednotlivých druhů majetku

Druh majetku/rok	Účetní odpisy (Kč)	Daňové odpisy (Kč)			
		rovnoměrné	zrychlené	rovnoměrné se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 %	zrychlené se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 %
<b>Tiskárna</b>					
2016	1 249	11 990	19 984	17 985	25 978
2017	14 988	23 980	26 644	20 983	22 648
2018	14 988	23 980	13 322	20 982	11 324
2019	14 988	0	0	0	0
2020	13 737	0	0	0	0
<b>Mikrorýpadlo</b>					
2015	195 160	193 209	351 288	368 852	526 932
2016	292 740	390 808	562 060	346 897	491 802
2017	292 740	390 808	421 545	346 897	368 852
2018	292 740	390 808	281 030	346 897	245 901
2019	292 740	390 804	140 514	346 894	122 950
2020	292 740	0	0	0	0
2021	97 577	0	0	0	0
<b>Kontejner</b>					
2011	4 564	6 276	11 410	17 572	22 820
2012	18 256	11 981	20 538	10 726	18 256
2013	18 256	11 981	18 256	10 726	16 228
2014	18 256	11 981	15 974	10 726	14 199
2015	18 256	11 981	13 692	10 726	12 171
2016	18 256	11 981	11 410	10 726	10 142
2017	18 256	11 981	9 128	10 726	8 114
2018	0	11 981	6 846	10 726	6 085
2019	0	11 981	4 564	10 726	4 057
2020	0	11 976	2 282	10 720	2 028

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

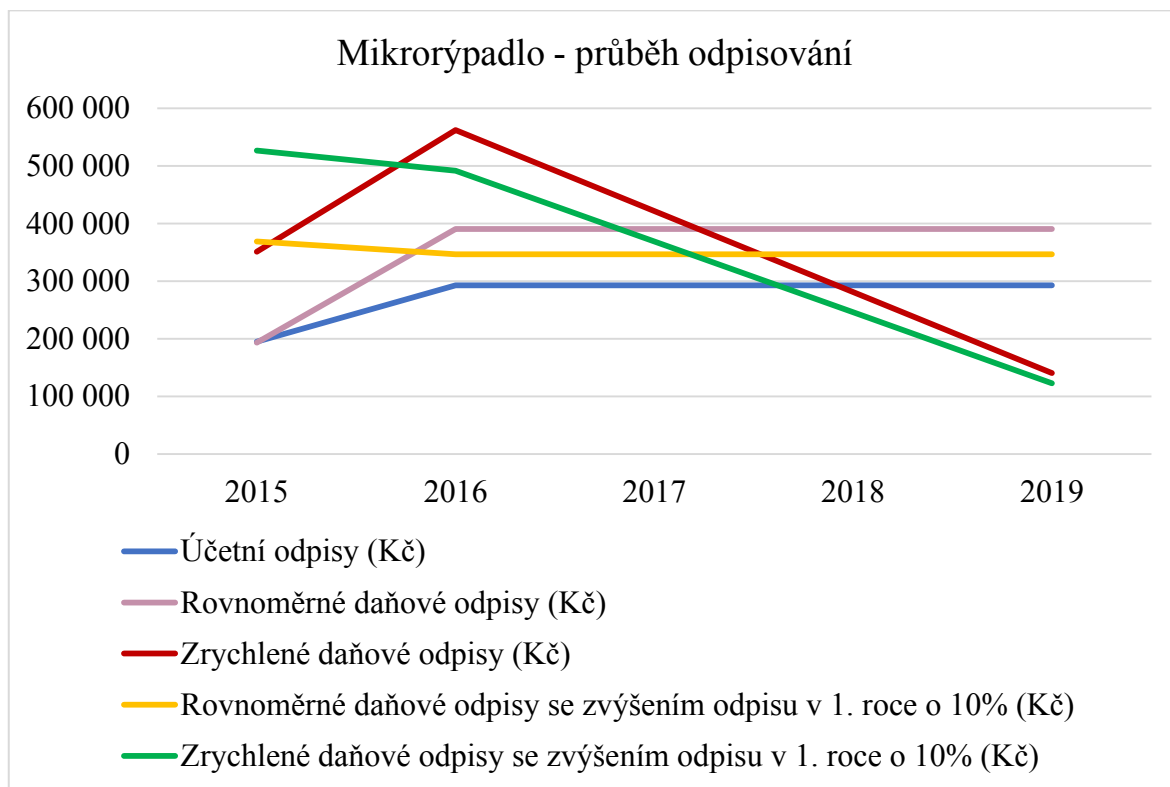
Graf č. 1 – Tiskárna – průběh odpisování



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z grafu č. 1 je patrné, že účetní odpis tiskárny byl v prvním roce nejnižší, a to z důvodu začátku odpisování až v prosinci roku 2016 a dále byla výše odpisů opravdu rovnoměrná. Jelikož účetní odpisování bylo stanoveno o rok delší než daňové, byla výše účetních odpisů v prvních dvou letech nižší než daňových rovnoměrných. Daňové odpisování bylo stanoveno na 3 roky. Rovnoměrné daňové odpisy byly nejnižší v 1. roce a v následujících dvou letech byly ve stejné výši. Zrychlené daňové odpisy byly nejvyšší ve 2. roce odpisování, ale ve 3. roce se výrazně snížily. U rovnoměrných daňových odpisů se zvýšenou vstupní cenou se v průběhu odpisování neprojevil žádný výrazný rozdíl. Zrychlené daňové odpisy se zvýšenou vstupní cenou byly nejvyšší v 1. roce a dále se postupně snižovaly.

Graf č. 2 – Mikrorýpadlo – průběh odpisování

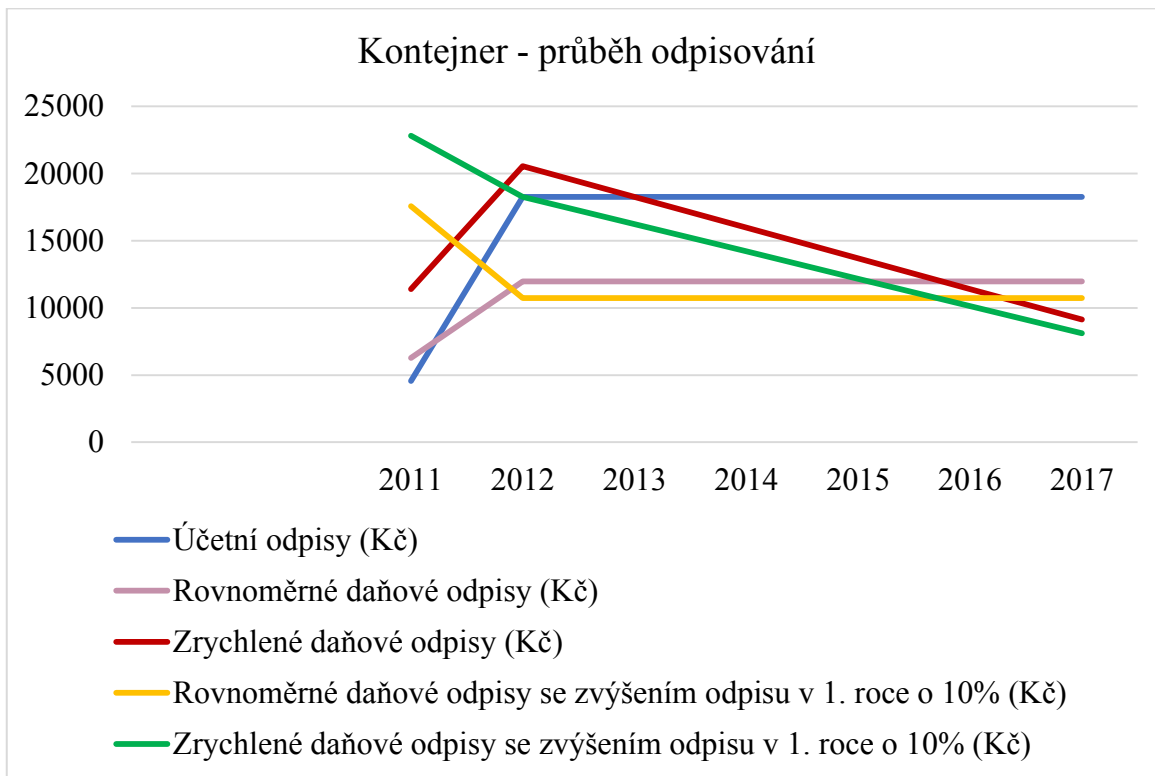


Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Graf č. 2 znázorňuje průběh odpisování mikrorýpadla pásového. Účetní odpisování bylo zahájeno v květnu roku 2015, a to na dobu 6 let. Daňové odpisování bylo dle ZDP stanoveno na 5 let, proto je i zde v prvních 3 letech o něco nižší výše účetních odpisů. Rovnoměrné daňové odpisy byly nejnižší v prvním roce odpisování a dále měly rovnoměrný průběh. Zrychlené daňové odpisy byly nejvyšší ve druhém roce odpisování a pak se výrazně snižovaly. Stejně jako u tiskárny se i zde u daňových rovnoměrných odpisů se zvýšenou vstupní cenou neprojevuje žádný významný rozdíl v průběhu odpisování. Zrychlené daňové odpisy se zvýšenou vstupní cenou jsou nejvyšší v prvním roce a dále klesají stejným tempem jako klasické zrychlené daňové odpisy.



Graf č. 3 – Kontejner – průběh odpisování



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Na grafu č. 3 jsou rozdíly odpisů nejmarkantnější. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je v tomto případě nejvýraznější, jelikož účetní odpisování bylo stanoveno na 6 let a 3 měsíce, kdežto daňové odpisování na 10 let. Nejvyšší odpis vyjadřují zrychlené daňové odpisy se zvýšením v 1. roce o 10 %, které poté rychle klesají stejným tempem jako zrychlené daňové odpisy bez zvýšení v 1. roce. Zajímavý je také rozdíl v roce 2011 u rovnoměrných daňových odpisů a rovnoměrných daňových se zvýšenou vstupní cenou.

### **Modelová situace-vliv odpisů a daňově uznatelných darů na daňový základ**

V této části jsou propočítány vlivy účetního a daňového odpisování na daňový základ. Jelikož společnost poskytla sponzorské dary ve výši 17 757 753 Kč, má nárok si tento náklad odepsat, maximálně však do výše 5 % z hodnoty základu daně.

Výsledek hospodaření před zdaněním za rok 2016 činí 276 235 000 Kč a daňově neuznatelné náklady v celkové výši 26 755 665 Kč se přičítají k výsledku hospodaření.

a) Rozdíl mezi účetními a rovnoměrnými daňovými odpisy v roce 2016:

$$(1\,249 + 292\,740 + 18\,256) - (11\,990 + 390\,808 + 11\,981) = 312\,245 - 414\,779 = -102\,534 \text{ Kč}$$

Jelikož daňové odpisy převyšují nad účetními, odečítá se rozdíl od výsledku hospodaření, což snižuje daňový základ.

Základ daně I= VH před zdaněním + položky zvyšující ZD – položky snižující ZD

Základ daně I: 276 235 000 + 26 755 665 – 102 534 = 302 888 131 Kč

Hodnota darů: 17 757 753 Kč

Maximální hranice odpočtu darů: 5 % ze ZD I = 15 144 407 Kč

Základ daně II: základ daně I – odpočet darů = 302 888 131 – 15 144 407 = 287 743 724 Kč

Základ daně po zaokrouhlení: 287 743 000 Kč

Daňová povinnost: 287 743 000 x 19 % = **54 671 170 Kč**

b) Rozdíl mezi účetními a zrychlenými daňovými odpisy v roce 2016:

$$(1\,249 + 292\,740 + 18\,256) - (19\,984 + 562\,060 + 11\,410) = 312\,245 - 593\,454 = -281\,209 \text{ Kč}$$

V tomto případě daňové odpisy opět převyšují nad účetními, proto se rozdíl odečítá od výsledku hospodaření, čímž se snižuje základ daně.

Základ daně I = VH před zdaněním + položky zvyšující ZD – položky snižující ZD

Základ daně I: 276 235 000 + 26 755 665 – 281 209 = 302 709 456 Kč

Hodnota darů: 17 757 753 Kč

Maximální hranice odpočtu darů: 5 % ze ZD I = 15 135 473 Kč

Základ daně II: základ daně I – odpočet darů = 302 709 456 – 15 135 473 = 287 573 983 Kč

Základ daně po zaokrouhlení: 287 573 000 Kč

Daňová povinnost:  $287\,573\,000 \times 19\% = 54\,638\,870$  Kč

- c) Rozdíl mezi účetními a rovnoměrnými daňovými odpisy se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 % v roce 2016:

$$(1\,249 + 292\,740 + 18\,256) - (17\,985 + 346\,897 + 10\,726) = 312\,245 - 375\,608 = -63\,363 \text{ Kč}$$

Rozdíl mezi účetními a rovnoměrnými daňovými odpisy se zvýšením v 1. roce odpisování činí 63 363 Kč ve prospěch daňových odpisů, proto se jejich rozdíl odčítá od VH.

Základ daně I = VH před zdaněním + položky zvyšující ZD – položky snižující ZD

Základ daně I:  $276\,235\,000 + 26\,755\,665 - 63\,363 = 302\,927\,302$  Kč

Hodnota darů: 17 757 753 Kč

Maximální hranice odpočtu darů: 5 % ze ZD I = 15 146 365 Kč

Základ daně II: základ daně I – odpočet darů =  $302\,927\,302 - 15\,146\,365 = 287\,780\,937$  Kč

Základ daně po zaokrouhlení: 287 780 000 Kč

Daňová povinnost:  $287\,780\,000 \times 19\% = 54\,678\,200$  Kč

- d) Rozdíl mezi účetními a zrychlenými daňovými odpisy se zvýšením odpisu v 1. roce o 10 % v roce 2016:

$$(1\,249 + 292\,740 + 18\,256) - (25\,978 + 491\,802 + 10\,142) = 312\,245 - 527\,922 = -215\,677 \text{ Kč}$$

Stejně jako v předchozích případech, i zde převyšují daňové odpisy nad účetními a jedná se tedy o položku snižující základ daně.

Základ daně I = VH před zdaněním + položky zvyšující ZD – položky snižující ZD

Základ daně I:  $276\,235\,000 + 26\,755\,665 - 215\,677 = 302\,774\,988$  Kč

Hodnota darů: 17 757 753 Kč

Maximální hranice odpočtu darů: 5 % ze ZD I = 15 138 749 Kč

Základ daně II: základ daně I – odpočet darů =  $302\,774\,988 - 15\,138\,749 = 287\,636\,239$  Kč

Základ daně po zaokrouhlení: 287 636 000 Kč

Daňová povinnost:  $287\,636\,000 \times 19\% = 54\,650\,840$  Kč

Pro větší přehlednost byly výsledky zaznamenány do tabulky č. 22, ve které je možné porovnat výši daňové povinnosti a výsledku hospodaření u každého druhu odpisování.

Tabulka č. 22 - Výše daňové povinnosti u jednotlivých druhů odpisů

<b>Druh odpisů</b>	<b>Daňová povinnost se započtením darů</b>	<b>Výsledek hospodaření po zdanění</b>
Účetní odpisy x rovnoměrné daňové odpisy	54 671 170 Kč	221 563 830 Kč
Účetní odpisy x zrychlené daňové odpisy	<b>54 638 870 Kč</b>	<b>221 596 130 Kč</b>
Účetní odpisy x rovnoměrné daňové odpisy se zvýšením v 1. roce o 10 %	54 678 200 Kč	221 556 800 Kč
Účetní odpisy x zrychlené daňové odpisy se zvýšením v 1. roce o 10 %	54 650 840 Kč	221 584 160 Kč

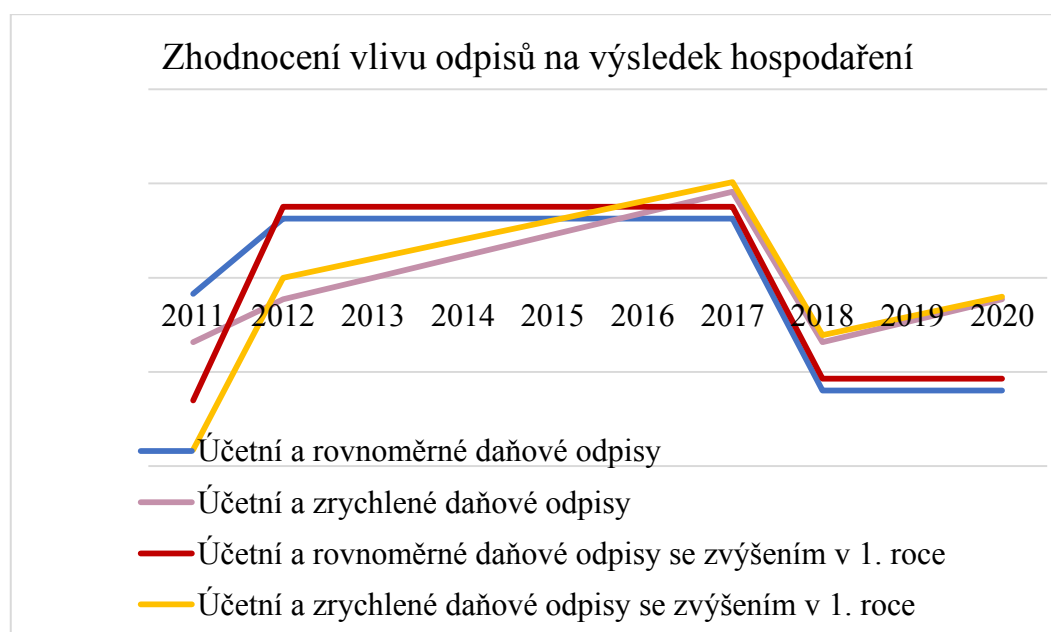
Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

## 5 Výsledky a diskuze

K největšímu snížení základu daně dochází vždy v prvním roce odpisování u daňových odpisů se zvýšenou vstupní cenou. Pokud je živostnost majetku účetně stanovena na kratší dobu než dle ZDP, snižuje tato skutečnost daňový základ o velkou částku.

V modelové situaci byly do výpočtů daňového základu zahrnuty i daňově neuznatelné náklady společnosti v celkové výši 26 755 665 Kč. Základ daně byl snížen o dary, které byly poskytnuty ve formě sponzoringu a společnost si mohla tuto částku odečíst, nejvýše však do 5 % ze základu daně. Z výpočtů vyplynulo, že nejnižší základ daně a zároveň nejvyšší výsledek hospodaření by měl podnik v případě kombinace rovnoměrných účetních odpisů spolu se zrychlenými daňovými odpisy. Společnost Betonna a.s. u většiny pořízeného majetku uplatňuje zrychlené daňové odpisy se zvýšením odpisu v 1. roce odpisování, jelikož majetek je dle ZDP nejčastěji zahrnut do 1. – 3. odpisové skupiny a společnost je vždy prvním vlastníkem majetku. Kdyby tuto výhodu nevyužívala, získala by v tomto případě daňovou úsporu ve výši 11 970 Kč. Ve skutečnosti by tato úspora byla ještě několikanásobně vyšší, jelikož zde byly propočítány pouze tři vybrané druhy dlouhodobého hmotného majetku.

Graf č. 4 – Zhodnocení vlivu odpisů na výsledek hospodaření



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Graf č. 4 názorně ukazuje, že kombinace rovnoměrných účetních a rovnoměrných daňových odpisů představuje relativně nejstabilnější výsledek hospodaření ve sledovaném čase, který klesá až v posledních třech letech z důvodu ukončeného účetního odpisování. Tato kombinace by byla optimální v případě, kdy by účetní jednotka chtěla dosáhnout co nejvyššího výsledku hospodaření v co nejkratším čase. Nejvyšší výsledek hospodaření chce podnik získat například v případě, kdy žádá v bance o poskytnutí úvěru nebo pro zvýšení podílů na zisku akcionářům.

Jinou kombinaci odpisů, konkrétně rovnoměrných účetních a zrychlených daňových lze využít v případě dlouhodobějšího plánování do budoucna, např. při investování či expanzi. Účetní odpisy slouží k opětovné obnově dlouhodobého investování. Při dlouhodobějším plánování by účetní jednotka dosáhla maxima výsledku hospodaření v 7. roce odpisování.

## 6 Závěr

Cílem bakalářské práce byla na základě charakteristiky základních pojmů spojených s výpočtem výsledku hospodaření vyhodnocení optimalizace daňového základu. S využitím poskytnutých informací od společnosti Betonna a.s. byly sestaveny modelové příklady účetních a daňových odpisů u vybraných druhů dlouhodobého majetku. Účetní a daňové odpisy společnosti se liší, a proto je skutečné opotřebení majetku v účetnictví zobrazováno věrně a poctivě.

Z uvedených výpočtů vyplývá, že firma nejčastěji zvolí takovou metodu odpisování, jaká odpovídá jejím krátkodobým či dlouhodobým podnikatelským záměrům. V případě krátkodobého plánování se podnik snaží dosáhnout co nejvyššího výsledku hospodaření v co nejkratším časovém horizontu, a proto by měl využít kombinaci rovnoměrných účetních a rovnoměrných daňových odpisů, která zajišťuje stabilní výsledek hospodaření bez výrazných výkyvů. Tuto možnost lze využít např. pro rychlé získání úvěru v bance. Dále by akcionáři díky vyššímu disponibilnímu výsledku hospodaření získali vyšší podíly na zisku. Vysokými podíly na zisku je možné nalákat do společnosti nové akcionáře, jelikož informace o významném vyplácení podílů by se rozšířily velmi rychle. Pokud účetní jednotka plánuje v budoucnu investovat či expandovat na nové trhy, je možné využít kombinaci rovnoměrných účetních a zrychlených daňových odpisů, které mohou v budoucnu podniku zajistit vyšší výsledek hospodaření.

Zkušený manažer dokáže plánovat a predikovat výsledek hospodaření účetní jednotky na několik let dopředu a využívat tak veškerý potenciál podniku, případně minimalizovat hrozící ztráty.

Závěrem lze konstatovat, že každá varianta používaných odpisů ovlivňuje výsledek hospodaření jiným způsobem a tím i daňovou povinnost účetní jednotky. Vhodný výběr metody odpisování majetku je významným nástrojem finančního hospodaření účetní jednotky.

## 7 Seznam použitých zdrojů

### Odborná literatura

**BĚHOUNEK, Pavel. 2017.** *Daňové zákony v úplném znění k 1.1.2017.* Olomouc : Anag, 2017. 978-80-7554-060-7.

**BRYCHTA, Ivan. 2016.** *Meritum Účetnictví podnikatelů 2016.* Praha : Wolters Kluwer, 2016. 978-80-7552-050-0.

**HNÁTEK, Miloslav a ZÁMEK, David. 2017.** *Daňové a nedaňové náklady 2017.* Praha : ESAP s.r.o., 2017. 978-80-905899-4-0.

**CHALUPA, Rostislav, a další. 2016.** *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2016.* Olomouc : ANAG, 2016. 978-80-7554-001-0.

**JINDRÁK, Jaroslav. 2017.** *Sbírka souvztažností k účtům směrné účtové osnovy se vzorovou účtovou osnovou s opravami pro rok 2017.* Praha : ANAG, 2017. 978-80-904256-8-2.

**KOCH, Jiří. 2016.** *Účetní závěrka podnikatelů za rok 2016 bez chyb, pokut a penále.* Český Těšín : PORADCE, s.r.o., 2016. 978-80-7365-378-1.

**PILÁŘOVÁ, Ivana a PILÁTOVÁ, Jana. 2016.** *Účetní závěrka - Základ daně - Finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2016.* Praha : 1. VOX a.s., 2016. 978-80-87480-50-2.

**PILÁTOVÁ, Jana. 2017.** *Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele.* Olomouc : ANAG, 2017. 978-80-7554-066-9.

**SLÁDKOVÁ, Eva a STROUHAL, Jiří. 2016.** *Účetnictví - výkaznictví podle českých účetních předpisů.* Praha : Institut certifikace účetních, 2016. 978-80-87985-08-3.

**ŠTEKER, Karel a OTRUSINOVÁ, Milana. 2016.** *Jak číst účetní výkazy.* Praha : GRADA, 2016. 978-80-271-0048-4.

**VALOUCH, Petr. 2012.** *Účetní a daňové odpisy 2012.* Praha : Grada, 2012. 9788024732015.



## **Právní předpisy**

Česko. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Česko. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Česko. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).